



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

**Processo n°** 10166.731074/2014-66  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-002.895 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de abril de 2019  
**Matéria** IRPJ e CSLL - Glosa de Despesas / Subvenção de Investimentos  
**Recorrente** EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do Fato Gerador: 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010, 31/12/2011, 31/03/2012, 30/06/2012, 30/09/2012, 31/12/2012, 31/03/2013, 30/06/2013, 30/09/2013, 31/12/2013

**AUTO DE INFRAÇÃO. ACÓRDÃO DRJ. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

**PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. INAPLICABILIDADE.**

A produção de prova pericial é cabível quando o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado e esteja fora do campo de atuação das autoridades fiscais e julgadoras. *In casu*, a análise de documentos fiscais e contábeis faz parte do âmbito de atuação do julgador administrativo.

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

Data do Fato Gerador: 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010, 31/12/2011, 31/03/2012, 30/06/2012, 30/09/2012, 31/12/2012, 31/03/2013, 30/06/2013, 30/09/2013, 31/12/2013

**DESPESAS FINANCEIRAS DESNECESSÁRIAS. MÚTUOS.**

São desnecessárias, para fins tributários, as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos contratados no mercado financeiro, ao mesmo tempo em que fornecidos recursos a outras empresas, na forma de mútuos, sem remuneração.

**DESPESAS FINANCEIRAS DESNECESSÁRIAS. ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC).**

São desnecessárias, para fins tributários, as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos contratados no mercado financeiro, ao

mesmo tempo em que fornecidos recursos a empresas ligadas, sem remuneração, a título de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC), e que foram posteriormente devolvidos e não concretizado o aumento de capital.

**SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LC 160/2017. LEI 12.973/2014, ART. 30. EXIGÊNCIAS LEGAIS. ATENDIMENTO.**

Os artigos 9º e 10º, da LC 160/17, dispõem de forma expressa que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS serão considerados sempre como subvenções para investimento, independente de outros requisitos ou condições não previstas no artigo 30 da Lei 12.973/14. No mais, o artigo 30, §5º, da Lei nº 12.973/14, deixa claro que tal entendimento aplica-se, inclusive, aos processos administrativos ainda não definitivamente julgados. Uma vez atendidas as exigências de registro e depósito, nos termos do artigo 3º da LC 160/17, deve ser afastada a exigência fiscal de IRPJ e relativa à CSLL sobre os valores recebidos pela contribuinte nos anos-calendário de 2010 a 2013 a título dos benefícios fiscais de ICMS decorrentes do REA/DF e do PROTOATACADISTA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Data do Fato Gerador: 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010, 31/12/2011, 31/03/2012, 30/06/2012, 30/09/2012, 31/12/2012, 31/03/2013, 30/06/2013, 30/09/2013, 31/12/2013

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do Fato Gerador: 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010, 31/12/2011, 31/03/2012, 30/06/2012, 30/09/2012, 31/12/2012, 31/03/2013, 30/06/2013, 30/09/2013, 31/12/2013

**MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE**

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

**MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO AJUSTE DO FINAL DO ANO. NÃO APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 105.**

Com o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, juntamente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário. Assim, inaplicável a Súmula CARF nº 105 para fatos geradores ocorridos na vigência deste novo dispositivo legal.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.**

A utilização da taxa Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal. Súmula CARF nº 4.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.**

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros. Súmula CARF nº 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) Por unanimidade, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para afastar a exigência fiscal de IRPJ e CSLL sobre os valores recebidos pela Recorrente nos anos-calendário de 2010 a 2013 a título dos benefícios fiscais de ICMS decorrentes do REA/DF e do PROTOATACADISTA (infração 002); e b) Por voto de qualidade, manter a exigência da multa isolada decorrente da falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL durante o ano-calendário 2011, proporcional a infração 001, a qual foi mantida; vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa (Relatora), Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada) e Alexandre Evaristo Pinto, que votaram por afastar a multa isolada relativa a esta exigência. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora.

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Santos Guedes (Suplente convocada) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

**Relatório**

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração (fls. 2.097/2.158) que exigem: Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, no montante de R\$ 26.256.240,67 e Multa Isolada devido a falta de recolhimento de estimativa mensal, no montante de R\$ 3.512.103,83, esta com fato gerador em 31/12/2011; e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no montante de R\$ 9.452.246,64 e Multa Isolada devido a falta de recolhimento de estimativa mensal, no montante de R\$ 1.264.357,38, esta com fato gerador em 31/12/2011.

2. A exigência fiscal formalizada corresponde a R\$ 75.827.233,33 (Falta/Insuficiência de recolhimento de IRPJ/CSLL), e envolve 3 (três) supostas infrações que teriam sido cometidas pela contribuinte (TVF, fls. 2.069/2.096):

**Infração 001:** Adições não realizadas na apuração do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL de Despesas Indedutíveis;

**Infração 002:** Exclusões indevidas; fatos geradores em 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010, 31/12/2011, 31/03/2012, 30/06/2012, 30/09/2012, 31/12/2012, 31/03/2013, 30/06/2013, 30/09/2013, 31/12/2013; aplicou-se multa de ofício de 75%;

**Infração 003:** Falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL durante o ano-calendário 2011.

3. Regularmente cientificada da autuação, a contribuinte impugnou os lançamentos tributários (fls. 2.163/2.213).

4. Em sessão de 13 de maio de 2016, a 3ª Turma da DRJ/SPO, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário conforme fora lançado, nos termos do voto do relator, Acórdão nº 16-72.794 (fls. 2.713/2.752), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo:

*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.*

*MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. Encerrado o ano-calendário, o lançamento deve contemplar multa isolada, incidente sobre as estimativas devidas e não recolhidas, bem como o IRPJ e a CSLL devidos, em 31 de dezembro, e não recolhidos, acrescidos de multa de ofício.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.*

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

*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.*

*ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES. A apreciação de alegações de inconstitucionalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário.*

*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.*

5. Cientificada da decisão (06/06/2016, fls. 2.758), a **Recorrente interpôs Recurso Voluntário** (fls. 2.761/2.817) em 05/07/2016 (fl. 2760), no qual reitera as razões de defesa trazidas em sede de Impugnação e apresenta os seguintes pontos:

**Questão Preliminar:** Nulidade da r. decisão recorrida, vez que lhe foi negado o pedido de perícia contábil para esclarecer e demonstrar a improcedência da exigência fiscal com relação às infrações 001, 002 e 003, o que configura cerceamento do seu direito de defesa.

#### **Questões de Mérito:**

##### **Infração 001: Glosa de Despesas Supostamente Indedutíveis**

Com relação a glosa das despesas financeiras de juros decorrentes da contratação de empréstimos e financiamentos bancários e das despesas necessárias do grupo econômico da Recorrente, cujos pagamentos foram feitos pela sistemática de conta-corrente, sustenta que a fiscalização desconsiderou o grupo econômico existente ao entender que (i) os pagamentos realizados pela sistemática de conta-corrente seriam contratos de mútuo gratuito entre empresas distintas, “em montantes superiores às quantias que ensejaram suas despesas financeiras” e (ii) o Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) realizado pela contribuinte seria, em termos práticos, um contrato de mútuo gratuito já que não houve integralização e subscrição do valor e o montante foi devolvido após dois anos e meio.

Em seu favor, a ora Recorrente consigna que:

- a. As despesas financeiras derivadas de empréstimos tomados pelas pessoas jurídicas são necessárias, portanto, dedutíveis, dado que são tomadas em seu benefício e estão vinculadas aos objetivos empresariais da pessoa jurídica, devido à premissa de que é atribuição do administrador da empresa a decisão de custear as operações da sociedade por meio de recursos próprios ou de terceiros; o art. 17, parágrafo único do Decreto-lei nº 1.598/77, reproduzido no art. 374 do RIR/99, estabelece que os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte serão dedutíveis como custo ou despesa operacional; somente poderiam ser consideradas não necessárias, se utilizadas para fins alheios aos objetivos empresariais;

- 
- b. Fundamenta sua linha de defesa nas regras gerais de dedutibilidade de despesas: art. 47 da Lei nº 4.506/64, base legal do art. 299 do RIR/99 e no Parecer Normativo nº 32/81, da Coordenação do Sistema de Tributação (“PN CST 32/81”);
- c. O conceito de grupo econômico deve ser tomado em sua acepção mais ampla, levando em conta não somente as relações diretas de hierarquia e controle entre as sociedades, mas também as de coordenação de esforços em prol de interesses econômicos comuns. Utiliza os seguintes fundamentos legais: art. 465 do RIR/99, dispõe sobre pessoa ligada, para fins de aplicação das regras de distribuição disfarçada de lucros; e art. 23 da Lei nº 9.430/96, nas regras de preços de transferência;
- d. Esclarece que todas as empresas do Grupo “Expressa” (quadro de fls. 2.777) têm a mesma composição societária familiar (pais e filhos), opera em associação comercial estratégica, possui administração centralizada, caixa único, *site* único na internet e, ainda que tenham patrimônios distintos, combinam recursos e esforços para a realização dos seus objetivos. Consigna que a constituição de várias empresas, com os mesmo sócios, em mais de uma unidade da federação, deve-se à necessidade de uma logística que permita a presença de estabelecimentos próximos aos centros produtores e consumidores, a fim de otimizar suas respectivas operações frente aos problemas que enfrentam no exercício de suas atividades;
- e. O sistema de conta corrente utilizado pelo grupo Expressa possibilita a centralização e o compartilhamento de recursos e negócios entre uma pluralidade de pessoas com interesses econômicos afins. Tem como principais características: (i) gestão unificada do caixa: cada depósito e retirada são controlados contabilmente por meio de lançamentos a crédito e a débito; (ii) não há incidência de juros; (iii) cada empresa opera de forma independente e possui contabilidade própria; e (iv) não se confunde com o contrato de mútuo do art. 586 do Código Civil. Afirma ser incorreto o entendimento do Acórdão recorrido, vez que os valores deduzidos foram utilizados por outras empresas do grupo Expressa para o pagamento de despesas necessárias e usuais;
- f. O AFAC feito pela contribuinte não é um contrato de mútuo gratuito e não pode ser com ele confundido. O fato do AFAC não se concretizar e os valores serem devolvidos não autoriza a fiscalização enquadrar a operação como mútuo gratuito.

### **Infração 002: Exclusões Indevidas na Apuração do Lucro Real**

Com relação às exclusões no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, nos anos-calendário de 2010 a 2013, para neutralizar o efeito fiscal dos créditos de Imposto sobre operações de Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, decorrentes do Regime Especial de Apuração do ICMS Distrito Federal - REA/DF e do Programa de Fomento à Atividade Atacadista - PROATACADISTA, sustenta que a r. decisão recorrida equivocou-se ao considerar tais benefícios subvenções para custeio (inedutíveis) ao invés de subvenções para investimentos (passíveis de exclusão no LALUR).

Em seu favor, a ora Recorrente consigna que:

- a. O conceito de subvenção consta do art. 18, § 1º da Lei nº 4.320/64; do Parecer Normativo CST nº 112/78, em seu item 2.4; do Pronunciamento Técnico CPC nº 07, que trata de Subvenção e Assistência Governamentais. Consigna que as subvenções podem ser classificadas de acordo com sua finalidade, nos termos do Parecer Normativo CST nº 02/78, ou seja: subvenções para investimento e subvenções para custeio e descreve ambas. Invoca art. 38, §2º do Decreto-Lei nº 1.598/77, reproduzido no art. 443 do RIR/99, e o art. 18, II, da Lei nº 11.941/09 para concluir que as subvenções de investimento não serão computadas na determinação do Lucro Real, devendo ser excluídas no LALUR;
- b. Descreve o conteúdo e em que termos foram celebrados os regimes REA/DF (período de 1.1.2010 a 30.9.2011) e PROATACADISTA (período de 1.10.2011 a 31.12.2013) para demonstrar que tais benefícios são reais subvenções para investimentos. Para tanto, junta aos autos Parecer do Prof. Dr. Bruno Meyerhof Salama (fls. 2.840/2.862);
- c. Destaca que os limites da discussão não se atém à validade dos procedimentos do Distrito Federal na concessão dos incentivos fiscais, mas sim o tratamento contábil e, por via de consequência, jurídico a ser dado aos valores resultantes desses incentivos.

**Infração 003: Multa Isolada de 50%, devido a não recolhimento de Estimativas de IRPJ e CSLL no ano 2011**

Em seu favor, a ora Recorrente consigna que:

- a. A aplicação das multas concomitantes, 50% para a multa isolada e 75% para a multa de ofício, que somadas perfazem o total de 125% do valor dos tributos supostamente devidos, referente ao regime de apuração por estimativa de 2011, não pode prosperar porque os valores de IRPJ e CSLL de janeiro a novembro/2011, não pagos, foram objeto de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, haja vista que efetuou o recolhimento, acrescidos de juros de mora, antes de confessá-los nas respectivas DCTF retificadoras em janeiro/2012, antes do início da fiscalização;
- b. Informa que discute nos autos do Mandado de Segurança nº 0004761-74.2012.4.01.3400, em curso na 8ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região - TRF-1, a inexigibilidade da multa de mora prevista no art. 61, §2º da Lei 9.430/96. O MS foi julgado procedente em 1ª instância e atualmente aguarda o julgamento do recurso de Apelação da Fazenda, que foi recebido apenas no efeito devolutivo. Como a r. sentença está produzindo efeitos, a ora Recorrente não está sujeita à multa de mora em razão da denúncia espontânea e, por consequência lógica, também não está sujeita à multa isolado objeto da "Infração 003".
- c. A multa isolada tem natureza punitiva e não deveria ser aplicada no caso de recolhimento com atraso via denúncia espontânea, a teor do art. 138

do CTN. Registra que tal entendimento foi firmado pelo STJ em julgamento submetido ao regime dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), no REsp 1.149.022/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010;

- d. A decisão recorrida carece de razão ao corroborar a aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício, sobre os mesmos fatos geradores e invoca o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o art. 15, da Instrução Normativa nº 93/97, cita jurisprudência da CSRF e a Súmula CARF nº 105.

Complementarmente, reclama do caráter abusivo da multa de ofício de 75% aplicada; discorda dos juros apurados pela taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia para títulos federais - SELIC; e a ponta a impossibilidade de incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício.

6. Em 12 de janeiro de 2018, a ora Recorrente apresenta a petição de fls. 2882/2884 para requerer a imediata desconstituição da exigência fiscal relativa à Infração 002 (Exclusões Indevidas na Apuração do Lucro Real, lançamentos de IRPJ e CSLL, nos anos-calendários de 2010 a 2013) em virtude da recente alteração legislativa prevista na LC nº 160/2017, que reconheceu serem os incentivos e benefícios de ICMS subvenções para investimento.

7. Em 19 de fevereiro de 2018, ao julgar o Recurso Voluntário da contribuinte Expressa, essa Turma Ordinária, por unanimidade de votos, seguindo o voto da Relatora Eva Maria Los, resolveu "*sobrestar o julgamento do presente processo, para que até a data de 29 de dezembro de 2018, o contribuinte, devidamente intimado, comprove o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017*" (Resolução nº 1201-000.320, fls. 2892/2904).

8. Por fim, em 26 de setembro de 2018, a ora Recorrente apresenta a petição de fls. 2913/2945 para, em atendimento a determinação supra, comprovar que os benefícios do REA/DF e PROTOATACADISTA foram convalidados nos termos da LC 160/17 e Convênio 190/17.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

9. O recurso é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

## **Questão Preliminar**

### **Da Ausência de Cerceamento do Direito de Defesa**

10. No presente caso, a Recorrente alega que sua defesa ficou cerceada porque a DRJ/SPO negou pedido de perícia contábil formulado com o objetivo de esclarecer e

demonstrar a improcedência da exigência fiscal com relação às infrações 001, 002 e 003. Para tanto, tempestivamente, cuidou de formular quesitos e nomear assistente técnico, conforme prevê o artigo 16, inciso IV, do Decreto 70.235/72, e do artigo 57, inciso IV, do Decreto nº 7.574/11 e o artigo 38 da Lei nº 9.784/99.

11. No entanto, considero que a realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado e esteja fora do campo de atuação das autoridades fiscais e julgadoras, o que não é o caso dos presentes autos. Não há dúvidas de que a análise de documentos fiscais e contábeis está dentro do escopo das atividades do julgador administrativo.

12. No mais, a perícia seria justificável num cenário onde a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes. *In casu*, não evidencio tal circunstância. Logo, o fato da r. DRJ deixar de acolher o pedido de produção de prova pericial por ser aqui desnecessária, não configura cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

13. Por outro lado, vale registrar que, as questões relativas à valoração das provas pertencem ao campo de análise de mérito e revisão do lançamento, e não implicam em nulidade, ao teor do artigo 60<sup>1</sup>, Decreto nº 70.235/72.

14. No curso do presente PAF, não foram criados impedimentos ou limitações ao contraditório efetivo e inexistem obscuridades nos fundamentos de fato e de direito que embasaram o lançamento ou a apuração do crédito tributário. Os autos de infração observaram o disposto nos artigos 10 e 59<sup>2</sup>, do Decreto nº 70.235/72 e respeitaram os requisitos constantes do artigo 142<sup>3</sup> do Código Tributário Nacional.

15. Isso posto, rejeito a arguição de nulidade do Acórdão proferido pela DRJ/SPO.

---

<sup>1</sup> " Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio."

<sup>2</sup> "Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula."

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta."

<sup>3</sup> "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

## Questões de Mérito

### I. Da Glosa de Despesas Supostamente Indedutíveis (Infração 001)

16. Conforme relatado, a douta autoridade fiscal considerou que a contribuinte deduziu indevidamente, na apuração de seu lucro real e da base de cálculo de CSLL, despesas de juros escriturados sob a conta contábil "**64 - Juros - Empréstimos e Financiamentos**" (fls.194 a 266), decorrentes da contratação de empréstimos e financiamentos bancários (obrigações) registrados sob a conta "**27 - Empréstimos Bancários**" (fls. 129 a 193).

17. No tocante ao repasse dos empréstimos, parte deles foi identificado na conta "1381 – Empréstimos – Empresas Coligadas" e, a parte restante, na conta "5012000404-AFAC Investimentos", ambos classificados pela autoridade fiscal como Mútuos Concedidos a Título Gratuito.

18. Vejam que, o cerne da questão aqui é justamente verificar se a dinâmica operacional do sistema de conta-corrente e eventual devolução de capital decorrente de AFAC podem ser classificados como mútuos concedidos a título gratuito e, como decorrência, considerar tais despesas indedutíveis.

19. As regras gerais que condicionam a dedutibilidade de determinada despesa estão previstas no artigo 47 da Lei 4.506/64<sup>4</sup>, base legal do artigo 299 do RIR/99. De acordo com esses dispositivos, somente serão dedutíveis as despesas consideradas necessárias, usuais e normais à manutenção da atividade econômica da pessoa jurídica.

20. Com caráter regulamentador, o Parecer Normativo nº 32/81, da Coordenação do Sistema de Tributação ("PN CST 32/81"), esclarece que **despesa necessária** é aquela essencial às transações exigidas para a exploração das atividades principais ou acessórias da sociedade, que estejam vinculadas à continuidade da fonte produtora dos rendimentos. Por sua vez, **despesa normal** seria aquela cujo valor se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma costumeira ou ordinária. Por fim, **despesa usual** seria aquela habitual para o tipo de negócio de que se trata.

21. No mais, o artigo 17, parágrafo único do Decreto-lei 1.598/77<sup>5</sup>, reproduzido no artigo 374 do RIR/99<sup>6</sup>, estabelece que os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte serão dedutíveis como custo ou despesa operacional.

---

<sup>4</sup> "Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa".

<sup>5</sup> "Art 17. Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Parágrafo único - Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:

22. Calcada nessas disposições, a Recorrente deduziu tais despesas.

23. Por sua vez, a douta DRJ considerou indedutíveis as despesas financeiras de empréstimos tomados pela ora Recorrente por entender que os juros relativos aos empréstimos repassados às empresas do mesmo grupo econômico, **sem ônus financeiro**, constituem despesas financeiras das beneficiárias dos empréstimos e não da Recorrente, razão pela qual, uma vez computadas tais despesas no lucro líquido apurado, deve-se adicioná-las para fins de determinação do lucro real, nos termos da legislação tributária.

24. O relator do r. acórdão consigna expressamente que "*não há como enquadrar como despesas necessárias, usuais e normais, os encargos financeiros relativos a empréstimos que de nada serviram às atividades empresariais da Impugnante, mas às de outras empresas, ligadas ou não*".

25. Em que pese esta relatoria seja sensível aos argumentos da Recorrente no sentido de que: (i) está caracterizada a condição de grupo econômico pelo fato de as empresas terem a mesma composição familiar, formando, na essência, uma sociedade única que operaria em associação comercial estratégica, com administração centralizada, caixa único, site único (www.expressa.com), combinando recursos e esforços para realização dos seus objetivos, não obstante os patrimônios serem distintos; e (ii) há razões negociais e logísticas capazes de justificar a existência desse grupo empresarial e da adoção do sistema de conta-corrente, não podemos desconsiderar os princípios contábeis da entidade e da continuidade e nem "fechar os olhos" para a ausência de documentação probatória hábil a demonstrar que os valores pagos pela Recorrente a título de juros bancários foram suportados pelas empresas com ela relacionadas, neutralizados ou devolvidos em montante superior aos juros pagos pela Recorrente às instituições financeiras.

26. Os princípios da entidade e da continuidade são descritos nos artigos 4º e 5º da Resolução CFC nº 750/93, alterada pela Resolução CFC nº 1.282/10, do Conselho Federal de Contabilidade:

#### *O PRINCÍPIO DA ENTIDADE*

*Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial,*

a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata tempore, nos exercícios sociais a que competirem;

b) os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> "Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art.1º, § 3º)".

*a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.*

**Parágrafo único** – *O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.*

#### *O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE*

*Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.282/10)*

27. A partir da leitura dos artigos, por mais que exista razões operacionais para existência do sistema de conta-corrente, não está a Recorrente dispensada de escriturar adequadamente as operações. A autonomia patrimonial das empresas deve estar preservada, sob pena de se **incentivar real confusão patrimonial**.

28. E mais, como não há nos autos provas de que os juros suportados pela ora Recorrente foram devolvidos pelas empresas ligadas, difícil justificar serem tais dispêndios efetivamente necessários para sua atividade própria, ainda que se considere a existência de grupo econômico.

29. O conceito de grupo econômico deve compreender não somente as relações diretas de hierarquia e controle entre as sociedades, mas também as de coordenação de esforços em prol de interesses econômicos comuns, mas isso não significa admitir, repita-se, a confusão patrimonial e a violação dos princípios contábeis da entidade e da continuidade.

30. O art. 299 do RIR/99 é claro ao determinar que devem ser consideradas operacionais as despesas não computadas nos custos e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, sendo elas dedutíveis, segundo o regime de competência, quando usuais ou normais no tipo de transações, operações ou **atividades da empresa**. O dispositivo não estende tal benefício para empresas ligadas, tampouco dá azo à esse entendimento.

31. Não há dúvidas de que as despesas financeiras são dedutíveis (art. 374 do RIR/99), mas estas precisam trazer reais benefícios à atividade empresarial da Recorrente e não às empresas ligadas (terceiras). Na prática, a depender do porte da empresa ligada pode até existir real dificuldade na obtenção de crédito bancário, mas, se fosse esse o caso, a Recorrente cuidaria de fazer prova do recebimento dos juros pagos por ela em seu favor - contrapartida para neutralizar ou gerar receita capaz de demonstrar efetivo benefício. Ademais, a questão logística poderia ser resolvida por meio da abertura de filiais. Resta, portanto, evidente que a natureza jurídica da operação em questão é mútuo não oneroso.

32. Esse mesmo racional pode ser verificado no seguinte julgado:

*"ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*RECURSO VOLUNTÁRIO. DESPESAS FINANCEIRAS. JUROS PAGOS EM EMPRÉSTIMOS EM CONCOMITÂNCIA REPASSES SEM ÔNUS. DESNECESSIDADE.*

*Somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, nos termos do art. 299 do RIR/99. Não é possível se admitir como necessária a despesa relativa a pagamento de juros relativos a empréstimos tomados com terceiros, quando ao mesmo tempo se realiza empréstimo a empresa controlada sem a cobrança de juros, ou ainda com juros abaixo da taxa de captação. Assim, correta a glosa das despesas de juros passivos em valor equivalente aos juros ativos que seriam devidos sobre o valor emprestado, calculados pela taxa média dos empréstimos tomados pela empresa."*

*(Processo nº 16004.720251/2012-56, Acórdão nº 1401001.644, 1ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção, Sessão de 08/06/2016).*

33. E, por mais que a ora Recorrente empenhe esforços em tentar distinguir a figura do sistema de conta-corrente da ocorrência de efetivo mútuo, as circunstâncias fáticas nos mostram que o **objetivo** (leia-se substância) dessa operação é justamente a dedução de despesas juros de terceiros na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL próprios.

34. Considero que a existência do sistema de conta-corrente por si só não implica em tornar a despesa indedutível - até porque essa dinâmica operacional é largamente utilizada pelas maiores empresas do país que possuem coligadas que prestam serviços correlacionados, objetivando a otimização dos procedimentos financeiros de compensação, através da criação de um caixa único, para extinção de obrigações das partes signatárias, como forma de pagamento simplificado, evitando-se deslocamentos de fundos e despesas, garantindo às partes contratantes maior poder de negociação perante seus fornecedores e instituições bancárias, possibilitando, indubitavelmente, melhor administração financeira dos seus recursos -, **o que traz essa repercussão é o fato das empresas ligadas não suportarem o pagamento dos juros respectivos.**

35. Assim sendo, deve ser mantida a respectiva glosa.

36. Com relação as importâncias transferidas pela Recorrente para terceiros a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC), as dadas autoridades fiscais também classificaram a operação como mútuo gratuito e, por conseguinte, glosaram as despesas de juros computadas no Lucro Real, correspondentes a empréstimos contraídos pela Recorrente junto a instituições financeiras.

37. No curso do procedimento fiscal, foi evidenciado que a Recorrente transferiu importâncias a terceiro sobre a rubrica de AFAC ("5012000404-AFAC

Investimentos”), mas não chegou a participar em termos societários da beneficiária do aporte, tampouco houve efetiva subscrição ou integralização do aumento de capital pela empresa ligada que, após dois anos e meio, devolveu as importâncias transferidas à Recorrente.

38. De outra parte, a contribuinte entende que o fato do AFAC não se concretizar e os valores serem devolvidos não autoriza a fiscalização enquadrar a operação como mútuo gratuito.

39. *In casu*, considero que a Recorrente não esclareceu e nem apresentou documentação hábil e idônea comprobatória dos requisitos essenciais para a caracterização do AFAC relacionado, quais sejam, o comprometimento contratual e irrevogável de que tais recursos se destinariam a futuro aumento de capital, bem como a comprovação de que o referido aumento de capital foi efetuado na primeira Assembléia Geral Extraordinária ou alteração contratual realizada após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora dos referidos valores ou ainda, provas capazes de demonstrar o motivo pelo qual, após dois anos e meio, os valores foram devolvidos e a operação de aporte não se concretizou.

40. Dito isso, evidencio que a operação registrada como AFAC tem, na realidade, natureza jurídica de mútuo não oneroso (substância), as despesas de juros, incidentes sobre os empréstimos contraídos pela Recorrente junto a instituições financeiras, que serviram para viabilizar referido empréstimo, também devem ser consideradas indedutíveis, vez que não são necessárias à atividade da empresa atuada.

41. Nesse mesmo sentido são os julgados deste E. CARF. Confira-se:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003. (...)*

*ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. Para que urna transferência de recursos financeiros seja considerada um adiantamento para futuro aumento de capital, e não um passivo financeiro, é necessário: (i) que haja comprometimento contratual irrevogável e irretroatável de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital; (ii) que o número de ações ou quotas sociais pelas quais se irá converter aquele adiantamento seja fixo e pré-definido já no momento do adiantamento; e (iii) que o aumento de capital seja efetuado por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora."*

*(Processo nº 10510.003122/2005-74, Acórdão nº 1102-00.395, 1ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção, Sessão de 21/02/2011).*

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003*

*DESpesas FINANCEIRAS DESNECESSÁRIAS.  
ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL  
(AFAC).*

*São desnecessárias, para fins tributários, as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos contratados no mercado financeiro, ao mesmo tempo em que fornecidos recursos a empresas ligadas, sem remuneração, a título de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC), capitalizados parcialmente após o transcurso de longo período de tempo ou empregados em outras finalidades."*

*(Processo nº 10510.003122/2005-74, Acórdão nº 9101-002.396, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 13/06/2016).*

42. Em consonância com as razões já expostas no item anterior, em sendo tais dispêndios inábeis para a geração de receitas da Recorrente, são indedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL e, portanto, deve ser mantida a glosa em questão.

## **II. Das Exclusões Indevidas na Apuração do Lucro Real (Infração 002)**

43. O presente tópico trata da figura das subvenções para investimentos e de suas consequências fiscais no que tange a inclusão dos valores correspondentes no lucro passível de tributação pela empresa.

44. A subvenção tem a natureza de auxílio, no qual o ente público direciona investimentos e/ou valores ao ente privado com o objetivo de atingir um interesse público previamente acordado.

45. A subvenção para investimento tem como finalidade o estímulo ao desenvolvimento regional. Por meio desse instrumento o ente público oferece auxílio, seja por isenção ou redução de impostos, ou ainda por transferência de valores, e o ente privado fica obrigado a expandir ou implementar empreendimentos econômicos. Os recursos relativos à subvenção para investimentos estão atrelados à implementação e expansão desses empreendimentos.

46. Para a determinação do lucro real, as subvenções para investimento não são consideradas, conforme expressamente disposto no artigo 443 e 545 do RIR/99 e do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, *verbis*:

*RIR/99 (Decreto nº 3.000 de 1999)*

*“Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):*

*I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou*

*II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver*

*superveniências passivas ou insuficiências ativas”. (grifos nossos)*

*Art. 545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).*

*§ 1º Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 4º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, § 3º):*

*I - a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;*

*II - a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.*

*§ 2º A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 5º, Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).*

*§ 3º O valor da isenção ou redução, lançado em contrapartida à conta de reserva de capital nos termos deste artigo, não será dedutível na determinação do lucro real.*

*Decreto Lei nº 1.598 de 1977:*

*“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:*

*(...) § 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:*

*a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital 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”. (grifos nossos)*

47. Por outro lado, as subvenções de custeio estão relacionadas ao suporte dos gastos ligados à atividade da empresa. E, conforme o artigo 392, inciso I, do RIR/99 e artigo 44, inciso IV, da Lei nº 4.506/64, os valores referentes a subvenções correntes devem ser considerados para a determinação do lucro operacional, *verbis*:

RIR/99 (Decreto nº 3.000 de 1999)

*“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)”*

Lei nº 4.506/64

*“Art. 44. Integram a receita bruta operacional:*

*(...) IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais”.*

48. A Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto 2017, ao alterar a Lei 12.973/14, **deixa claro que os incentivos e benefícios fiscais de ICMS devem ser considerados subvenções para investimentos**. O artigo 9º da LC 160/2017 inclui os parágrafos §4º e §5º no artigo 30 da Lei 12.973/14, *verbis*:

*“Art. 30. 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 seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:*

*I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social.*

*§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.*

*§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1o ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:*

*I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;*

*II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data*

*da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.*

*§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.*

*§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)*

*§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) (grifos nossos).”*

49. O dispositivo transcrito aponta que **não serão exigidos outros requisitos ou condições, além dos constantes do artigo 155, inciso II, da CF/88<sup>7</sup>**, para que os incentivos fiscais sejam caracterizados como subvenções para investimento.

50. Ademais, o §5º do artigo 30 da Lei 12.973/14 prevê, expressamente, a aplicabilidade imediata do dispositivo nos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

51. Logo, os processos cujo lançamento foi realizado em face de valores relativos a incentivos fiscais tributados, em decorrência de equivocada classificação do benefício enquanto subvenções de custeio, são passíveis de revisão.

52. Contudo, a aplicação do artigo 30 da Lei 12.973, §§ 4º e 5º, se encontra condicionada à observância dos artigos 10 e 3º, da LC nº 160/2017. Confira-se:

**LC nº 160/2017**

***Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual***

<sup>7</sup> CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”

**publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.**

**Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º—desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:**

*I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;*

*II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.*

*§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.*

*§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:*

*I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;*

*II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;*

*III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;*

*IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;*

*V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.*

*§3º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º deste artigo.*

*§4º A unidade federada concedente poderá revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro fiscais antes do termo final de fruição.*

*§5º O disposto no § 4º deste artigo não poderá resultar em isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro fiscais em valor superior ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo.*

*§6º As unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro fiscais vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária a que se refere o inciso II do caput deste artigo.*

*§7º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro fiscais referidos no § 2º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos limites de fruição.*

*§8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.*

### **CF/88**

#### **Artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "g"**

*"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e*

*intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)*

*§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)*

*XII - cabe à lei complementar: (...)*

*g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*

*§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*XII - cabe à lei complementar:*

*g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados."*

53. A partir da leitura desses dispositivos, considero que a aplicação da interpretação tratada no artigo 30 da Lei 12.973, §§ 4º e 5º, se encontra condicionada à observância de dois pressupostos: (i) que eventual incentivo tenha sido autorizado e/ou, quando menos, regulado por Convênio firmado como determina o art. 155, § 2º, XII, "g", da CF/88 e na conformidade dos regramentos insertos na Lei Complementar 24/75; (ii) que, caso o incentivo não tenha atendido aos ditames do regramento constitucional e, portanto, tenha sido concedido unilateralmente, o Estado o ratifique na forma do art. 3º, da norma complementar em análise.

54. Em outros termos, se o benefício fiscal estiver, desde a sua concessão, regrado por meio de Convênio (e, portanto, na forma da LC 24/75 e do art. 155, XII, "g", da CF88), a regra interpretativa do art. 30 da Lei 12.973 se aplicará irrestrita, imediata e/ou retroativamente, sem que se observe qualquer ato, requisito ou condicionante adicional (como disposto no próprio § 4º do aludido art. 30), mas se o benefício fiscal foi concedido unilateralmente pelo ente federado, e, portanto, apenas por lei estadual (sem o crivo do CONFAZ), os ditames do por vezes mencionado art. 30 somente se aplicarão quando cumpridos os requisitos tratados na LC 160/17.

55. Em linha com esse raciocínio, foi sobrestado o julgamento do presente processo para que a contribuinte comprovasse o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017" (Resolução nº 1201-000.320, fls. 2892/2904).

56. Às **fls. 2913/2945**, em atendimento a determinação supra, a Recorrente comprova que os benefícios do REA/DF e PROTOATACADISTA foram convalidados nos termos da LC 160/17 e Convênio 190/17, tal como segue:

*"6. O Distrito Federal, em atendimento ao cronograma estabelecido pelo Convênio 190/17, publicou a Portaria nº 71, de 15.3.2018 ("Portaria 71/18"), alterada pela Portaria nº 73, de 27.3.2018 ("Portaria 76/18") em seu diário oficial, dando publicidade aos "atos normativos" que dão subsídios aos benefícios fiscais de ICMS (REA/DF e PROTOATACADISTA) objeto de discussão neste processo administrativo. Veja-se a*

*imagem da publicação no diário oficial da redação atualmente vigente da Portaria nº 73/18, bem como dos atos normativos que beneficiaram o contribuinte no período analisado neste processo administrativo (REA/PROTOACADISTA):*

## SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA

### PORTARIA Nº 76, DE 27 DE MARÇO DE 2018

Altera a Portaria nº 71, de 15 de março de 2018, que dá publicidade à relação de atos normativos de que trata o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17.

O SECRETÁRIO DE ESTADO DE FAZENDA DO DISTRITO FEDERAL, no uso das atribuições que lhe confere o inciso III do art. 105 da Lei Orgânica do Distrito Federal, e tendo em vista o disposto no Convênio ICMS 190/17, celebrado no âmbito Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, RESOLVE:

Art. 1º Os Anexos I e II da Portaria nº 71, de 15 de março de 2018, passam a vigorar com a seguinte redação:

6	Lei	4.160/2008	Dispõe sobre o Regime Especial de Apuração do ICMS.	Art. 1º	16/06/2008	16/06/2008	1º/10/2011 (revogação: art. 10 da Lei nº 4.731/2011 c/c art. 2º da Lei nº 4.878/2012)	Alterações: 1) Lei nº 4.233, de 28/10/2008 – dodf de 30/10/2008; 2) Lei nº 4.362, de 15/07/2009 – DODF de 16/07/2009; 3) Lei nº 4.442, de 21/12/2009 – DODF de 22/12/2009.
7	Lei	4.731/2011	Institui o Programa de Fomento à Atividade Atacadista – Proatacadista.	Art. 1º	30/12/2011	30/12/2011	26/12/2012 (revogação: art. 11 da Lei nº 5.005/2012)	Alterações: Lei nº 4.808, de 09/04/2012 – DODF de 10/4/2012; 2) Lei nº 4.878, de 09/07/2012 – DODF de 10/07/2012.

8. Por fim, para concluir o processo de “convalidação” dos referidos benefícios (REA/DF e PROTOACADISTA), o Distrito Federal em 29.6.2019 (primeiro prazo estabelecido pelo Convênio 190/17), por meio do Ofício SEI-GDF nº 948/2018 – SEF/GAB na forma do Despacho nº 39/18, de 12.3.2018 (“Despacho 39/18”) – **doc. nº 2**, depositou e registrou **todos** os atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais e sua correspondente documentação comprobatória.

9. Veja-se que o Certificado de Registro e Depósito – SE/CONFAZ nº 21/2018 (**doc. nº 3**) dispõe de maneira muito clara que o ato concessivo dos benefícios fiscais cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Distrito Federal por meio da Portaria 71/18, alterada pela Portaria 73/18, foram depositados e registrados na Secretaria Executiva do CONFAZ:

“O Secretário Executivo do CONFAZ, no uso de suas atribuições previstas no art. 5º, inciso I, II, e XIV do Regimento

do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do § 3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **DISTRITO FEDERAL**, representado pelo seu Secretário da Fazenda Wilson José de Paula, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das **PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Distrito Federal, por meio da Portaria nº 71, de 15 de março de 2018, alterada pela Portaria nº 76, de 27 de março de 2018, publicadas nos dias 16 e 29 de março de 2018, respectivamente.”

57. Portanto, resta comprovado que os benefícios do REA/DF e PROTOATACADISTA foram convalidados nos termos da LC 160/17 e Convênio 190/17 e, por conseguinte, deve ser reconhecida de imediato a aplicação dos artigos 9º e 10º da LC 160/17 ao presente caso.

58. Nesse sentido, foi a recente decisão da CSRF. Vejamos:

*ASSUNTO: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2002, 2003*

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

*A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes.*

*Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30. Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Distrito Federal em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30.*

*O investimento em ativo permanente não consta do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, sendo improcedente o lançamento fundado em tal exigência.”*

(Processo nº 10675.000665/2007-19, Acórdão nº 9101-003.841, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 03/10/2018).

59. É certo que, os artigos 9º e 10º, da LC 160/17, dispõem de forma expressa que: (i) os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS serão considerados sempre como subvenções para investimento, **independente de outros requisitos ou condições não previstas no artigo 30 da Lei 12.973/14**; (ii) o entendimento apresentado no item anterior aplica-se, inclusive, aos processos administrativos ainda não definitivamente julgados e, portanto, ao presente caso; e (iii) o entendimento apresentado nos itens (i) e (ii) aplicam-se inclusive aos incentivos e benefícios fiscais ou financeiros fiscais concedidos em desacordo ao disposto na alínea “g” inciso XII do § 2º do art. 155 da CF/88 desde que “*atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º da LC 160/17.*”

60. Diante dos pressupostos técnicos aqui delineados e reforçados na recente decisão da CSRF, os valores em questão devem ser tratados como subvenção para investimentos e, conseqüentemente, afastada a exigência fiscal de IRPJ e relativa à CSLL sobre os valores recebidos pela Recorrente nos anos-calendário de 2010 a 2013 a título dos benefícios fiscais de ICMS decorrentes do REA/DF e do PROTOATACADISTA (infração 002).

### III. Da Exigência da Multa Ofício

61. O dispositivo que regula a multa de ofício aplicada, conforme indicado no auto de infração, é o art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

62. Portanto, está em consonância com a legislação de regência, sendo o percentual de 75% o legalmente previsto para o lançamento de ofício, não se podendo, em âmbito administrativo, reduzi-lo ou alterá-lo por critérios meramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade.

63. Considerações sobre a graduação da penalidade, no caso, não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei, não dando margem a conjecturas atinentes à ocorrência de efeito confiscatório ou de ofensa ao princípio da proporcionalidade.

64. A interpretação sistemática do artigo 3º, do artigo 142 e do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 conduz à conclusão de que a fiscalização deve aplicar a multa de ofício – atividade vinculada - sobre a totalidade ou sobre a diferença do tributo que não foi recolhido.

65. É dizer, não cabe à autoridade fiscal descumprir tais normas cogentes, sob a premissa de que ela seria desproporcional (em tese). Não há precedentes na esfera administrativa que sustentem a alegação da Recorrente no particular, mesmo porque a não aplicação da norma punitiva pressupõe a declaração de sua inconstitucionalidade, o que é vedado pela Súmula CARF nº 2<sup>8</sup>. Nesse sentido, cite-se os seguintes julgados:

*"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA*

*Ano-calendário: 2002 a 2004*

*(...) MULTA DE OFÍCIO – CONFISCO - “Súmula 1º.CC n. 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Recurso Voluntário Improcedente.”*

*(Processo nº 19740.000471/2006-86, Acórdão nº 101-97.116, 1ª Câmara / 1ª Conselho de Contribuintes, Sessão de 5 de fevereiro de 2009, Relator Valmir Sandri).*

*"IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 1999*

*(...) MULTA DE OFÍCIO - ALEGAÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO- A multa de 75% sobre o valor do tributo está prevista em lei vigente, à qual o julgamento administrativo não pode negar aplicação. O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*Recurso Parcialmente Provido.”*

*(Processo nº 16327.001235/2004-16, Acórdão nº 101-97.102, 1ª Câmara / 1ª Conselho de Contribuintes, Sessão de 4 de fevereiro de 2009, Relatora Sandra Maria Faroni).*

66. Por sua vez, a vedação contida na Constituição Federal sobre a utilização de tributo, e não da multa, com efeito de confisco é dirigida ao legislador, não se aplicando aos lançamentos de ofício efetuados em cumprimento das leis tributárias regularmente aprovadas.

67. Por essa razão, a multa de ofício é de aplicação obrigatória nos casos de exigências de tributos decorrentes de lançamento de ofício, não podendo ser dispensada ou reduzida, ainda que qualificada, diante da ocorrência da infração que a justifique.

68. Desse modo, deve-se considerar correta a aplicação da multa de lançamento de ofício ao percentual de 75%, definido em lei, sobre o valor de impostos e contribuições não recolhidos.

#### **IV. Da Exigência da Multa Isolada e da Concomitância de Penalidades**

---

<sup>8</sup> Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

69. Em que pese ser aplicável a multa de ofício, não cabe aqui a aplicação de multa isolada de forma concomitante, conforme pretendem as autoridades fiscais (estimativa mensal de IRPJ e CSLL), com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996 (redação dada pela Lei nº 11.488/2007).

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...) II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*(...) b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

70. Por mais que a redação original do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 tenha sofrido alterações ao longo do tempo, estas não foram capazes de afastar a aplicação da Súmula CARF nº 105. Vejamos:

**Súmula CARF nº 105:** *A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

**Redação Original do artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/1996**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*(...) § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Medida Provisória nº 303, de 2006)*

*(...) IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

71. As alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/07, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual.

72. A própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/07, limitou-se a esclarecer que a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, efetuada pelo artigo 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de

ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

73. E, caso se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, subsiste o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importa o afastamento da penalidade menos gravosa.

74. Nessa linha, o r. Acórdão nº 1402001.369, que por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte para afastar a multa isolada, *verbis*:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009*

*MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.*

*A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê-leão. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.*

*A alteração do artigo 44, II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o percentual desta, quando devida, por se tratar de infração de menor gravidade.*

*Ademais, o item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória fala em “multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa.” Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida, no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda quando verificado omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte.*

(Processo nº 10920.004434/2010-31, Acórdão nº 1402-001.369, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 10 de abril de 2013, Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva).

75. No presente caso, a ora Recorrente sequer realizou espontaneamente o pagamento do tributo e dos juros antes de alguma ação fiscal. A multa isolada foi lançada em face de ação fiscal, concomitante com a multa de ofício.

76. Diante do exposto, mesmo se tratando de fato gerador posterior a 31/12/2006, considero inaplicável a multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

## V. Juros SELIC

77. A validade da aplicação da taxa Selic é entendimento pacífico na jurisprudência do CARF, nos termos da Súmula CARF nº 4. Confira-se:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

## VI. Aplicação de Juros sobre a Multa de Ofício com base na Taxa SELIC

78. Outro ponto questionado pela Recorrente é a aplicação de juros com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício. Segundo ela não existe previsão legal que permita tal aplicação sobre a multa de ofício.

79. Apesar da manifesta inconformidade da Recorrente quanto a este ponto, a Súmula CARF nº 108 é bem clara ao descrever que os juros à taxa SELIC incidem sobre o valor correspondente à multa de ofício, *verbis*:

### “Súmula CARF nº 108

*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.*

80. Portanto, não acolho o pedido da Recorrente e determino a manutenção da aplicação dos juros sobre a multa de ofício.

## Conclusão

81. Diante do exposto, VOTO por CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para (i) afastar a exigência fiscal do IRPJ e da CSLL sobre os valores recebidos pela Recorrente nos anos-calendário de 2010 a 2013 a título dos benefícios fiscais de ICMS decorrentes do REA/DF e do PROTOATACADISTA (infração 002); e (ii) afastar a exigência da multa isolada decorrente da

Processo nº 10166.731074/2014-66  
Acórdão n.º **1201-002.895**

**S1-C2T1**  
Fl. 30

---

suposta falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL durante o ano-calendário 2011.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

## Voto Vencedor

Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira, Redator Designado.

Em que pesem as razões de decidir da ilustre relatora, peço vênica para dela divergir quanto ao mérito da questão relativa à impossibilidade de aplicação simultânea da multa de ofício com a multa isolada nos lançamentos de IRPJ e de CSLL.

Primeiramente, cabe ressaltar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem-se pronunciando no sentido de, para fatos geradores já sob a vigência da MP 351/2007 posteriormente convertida na Lei 11.488/2007, a súmula CARF nº 105 não ser mais aplicável. Confira-se:

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

*Ano-calendário: 2008, 2009*

*MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.*

*A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.*

*No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

(Acórdão 9101-002.510 - 1ª Turma. Sessão de 12/12/2016)

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

*Ano-calendário: 2008*

*MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE*

*OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO.  
INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.*

*1- A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em bis in idem. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.*

*2- A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, juntamente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.*

(Processo nº 10120.722876/2012-40 . Acórdão nº 9101003.919 – 1ª Turma.  
Sessão de 04 de dezembro de 2018)

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ  
ANO-CALENDÁRIO: 2009*

*RECURSO ESPECIAL DA PGFN. MULTA ISOLADA POR  
FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.  
CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O  
TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE  
BIS IN IDEM.*

*1- A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em bis in idem. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.*

*2- A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa*

*isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.*

(Processo nº 15956.720114/2011-19. Acórdão nº 9101004.010 – 1ª Turma. Sessão de 12 de fevereiro de 2019)

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2008*

*MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.*

*1- A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em bis in idem. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.*

*2- A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, juntamente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.*

(Processo nº 10970.720292/2012-29. Acórdão nº 9101003.921 – 1ª Turma Sessão de 04 de dezembro de 2018)

Como se observa, a jurisprudência da 1ª Turma é sólida no sentido de não ser mais aplicável a Súmula CARF nº 105 para fatos geradores ocorridos já na vigência da Lei 11.488/2007.

Tenho a acrescentar que este tipo de controvérsia só ocorre em razão de uma opção feita pelo próprio contribuinte por ser tributado mensalmente, a qual não é considerada pela lei a regra para o IRPJ e a CSLL. Confira-se:

**Lei 9.430/96**

(...)

**Capítulo**  
**IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA****Seção**  
**Apuração da Base de Cálculo****Período de Apuração Trimestral**

*Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no **lucro real**, presumido, ou arbitrado, por períodos **de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.*

*§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.*

*§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pela encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.*

(...)

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real **poderá optar** pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

Como se observa, a regra prescrita em lei é a tributação trimestral, sendo a apuração anual com pagamento de estimativas mensais uma mera opção do contribuinte. Tal opção reverte, não se pode olvidar, também em maiores benefícios para o contribuinte como, p. ex., a possibilidade de compensar prejuízos ao longo de um mesmo ano sem observância da trava de 30%.

Assim, entendendo prejudicado o questionamento acerca de uma suposta violação do sentido de justiça tendo em vista a análise dos efeitos que a combinação das multas pode provocar. Tratando-se de uma questão de opção, cabe ao contribuinte, portanto, escolher aquela que melhor lhe convém, dadas as vantagens e desvantagens inerentes a cada uma delas.

Processo nº 10166.731074/2014-66  
Acórdão n.º **1201-002.895**

**S1-C2T1**  
Fl. 35

---

Isto posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário no tocante ao pedido de afastamento da aplicação conjunta das multas isolada e de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira - Redator Designado.