



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10380.006004/2007-11  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** **9101-001.798 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 19 de novembro de 2013  
**Matéria** IRPJ E CSLL  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
AÇO CEARENSE INDUSTRIAL LTDA.

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

Ano-calendário: 2002, 2003

IRPJ. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS: OPERAÇÕES DE MÚTUO. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO. REDUÇÃO DO VALOR DA DÍVIDA. CARACTERIZAÇÃO.

A concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Ceará, dentre eles a realização de operações de mútuo em condições favorecidas, notadamente quando presentes: i) a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público em transferir capital para a iniciativa privada; e ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos em seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. As subvenções para investimentos devem ser registradas diretamente em conta de reserva de capital, não transitando pela conta de resultados.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

ESTIMATIVAS - FALTA DE RECOLHIMENTO - MULTA ISOLADA

A falta de recolhimento mensal do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, por contribuinte optante pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, independentemente do resultado apurado pela empresa no período ou mesmo de formalização de ofício de exigência de tributo devido ao final do ano, com a conseqüente aplicação da multa proporcional.

Ano-calendário: 2004

NORMAS PROCESSUAIS - MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O MPF é instrumento de controle administrativo e eventual irregularidade em sua emissão não tem o condão de trazer nulidade ao lançamento. Não pode se sobrepor ao que dispõe o Código Tributário Nacional acerca do lançamento tributário, e aos dispositivos da Lei nº 10.593/2002, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração.

Recurso Especial da Fazenda Nacional não conhecido.

Recurso Especial do Contribuinte com provimento em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) em relação ao recurso do contribuinte, por maioria dos votos afastar a argüição de nulidade suscitada, vencidos os Conselheiros José Ricardo da Silva e Susy Gomes Hoffmann, e no mérito, recurso provido por unanimidade em relação aos exercícios 2002 e 2003; 2) Recurso da Fazenda Nacional, não conhecer por perda de objeto, unânime.

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator.

EDITADO EM: 05/12/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO (Presidente), MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, JOSÉ RICARDO DA SILVA, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, VALMAR FONSECA DE MENEZES, VALMIR SANDRI, JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR, PAULO ROBERTO CORTEZ (Suplente Convocado), SUSY GOMES HOFFMANN (Vice-Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Karem Jureidini Dias, sendo substituída pelo Conselheiro Paulo Roberto Cortez (

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto, com modificações, para maior clareza, o Relatório do acórdão recorrido:

*Aço Cearense Industrial Ltda., inscrito no CNPJ sob o nº 00.990.842/0001-38, teve contra si lavrados autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ, fls. 04/14, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, fls. 15/26;*

*para formalização e cobrança do crédito tributário neles estipulado no valor total de R\$ 16.832.391,91, inclusive encargos legais, decorrente das infrações a seguir sintetizadas:*

**1. RECUPERAÇÃO OU DEVOLUÇÃO DE CUSTOS/DEDUÇÕES – OMISSÕES**

**RECUPERAÇÃO DE REDUÇÕES DA RECEITA BRUTA - OMISSÃO**

*Falta de adição, para fins de apuração do lucro real, de recuperação de despesas não incluídas na apuração do lucro líquido dos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2002 a 2003, ...*

*A empresa fiscalizada é titular de incentivos fiscais do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FDI, através do Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas - PROVIN, conforme contrato celebrado em data de 03 de fevereiro de 1997 (Operação nº 33.0097/8) com o Banco do Estado do Ceará S.ª — BEC e com o Estado do Ceará, este último como interveniente do referido FDI (docs. de fls. 59 a 65).*

*O FDI/PROVIN subsidia parte do ICMS devido pela empresa, através de renúncia fiscal destinada ao capital de giro, nos termos estipulados nas Cláusulas Primeira, subitem 1.3, e Quarta do contrato. A referida renúncia fiscal corresponde a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do ICMS financiado pelo BEC, inclusive os encargos contratuais incidentes sobre este percentual do financiamento, sob a única condição de que valor correspondente a 25% (vinte e cinco por cento) do mútuo seja pago até a data aprazada para o vencimento, configurando as situações previstas nos arts. 116, II, e 117, I, ambos do Código Tributário Nacional.*

*A empresa contabilizou todo o valor do ICMS sobre vendas como redutor de sua receita bruta (despesa), creditando toda a parte financiada pelo BEC (75% do ICMS a Pagar) na conta 2.2.2.0.00000003 — BEC OPERAÇÃO 33.0097/8, integrante de seu Passivo Exigível de Longo Prazo. Na mesma data de cada crédito, transfere a parte subsidiada (75% do financiamento, para a conta 2.4.2.3.02000000 — BEC FDI/PROVIN OPERAÇÃO 33.0097/8, representativa de Reserva de Capital e integrante do Patrimônio Líquido, conforme se acham individualizados nos quadros demonstrativos de fls. 27 e 28. Desta forma, a dedução de vendas (ICMS s/ Vendas) onera o resultado do exercício pelo valor bruto, exigindo que o valor do subsídio, que se caracteriza como Recuperação de Despesas/Custos seja adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real do período da renúncia.*

*Idêntica situação se apresenta quanto h. determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro — CSLL, a qual está sendo exigida em auto reflexo, parte integrante e*

Documento assinado digitalmente conforme **inseparável deste processo.**

Autenticado digitalmente em 05/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 05/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 10/12/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 09/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## 2. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

### DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO

A fiscalizada recolheu, em atraso, o IRPJ Estimativa Mensal relativo aos períodos de apuração correspondentes aos meses de Novembro e Dezembro/2004, calculados sobre balanços/balancetes de suspensão redução. Como tais recolhimentos foram efetuados com insuficiência de acréscimos moratórios, conforme DEMONSTRATIVO DE IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS (fls. 29), está sendo exigida a diferença de principal não recolhida, uma vez que a mesma gerou insuficiência de quitação do IRPJ Ajuste Anual.

## 3. MULTAS ISOLADAS

### FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CALCULO ESTIMADA

O cometimento das infrações descritas no item 001 do presente auto, relativo falta de contabilização/adição dos subsídios do ICMS, através do FDI-PROVIN, gerou também insuficiência de recolhimentos do IRPJ/CSLL Estimativa Mensal, calculados sobre balanços/balancetes de suspensão redução, em idêntico montante ao IRPJ/CSLL Anual, ficando sujeito à incidência de multa isolada de 50%.

## 4. MULTAS ISOLADAS

### DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO — IRPJ ESTIMATIVA

A fiscalizada recolheu, em atraso, o IRPJ Estimativa Mensal relativo aos períodos de apuração correspondentes aos meses de Novembro e Dezembro/2004, calculados sobre balanços/balancetes de suspensão redução. Como tais recolhimentos foram efetuados com insuficiência de acréscimos moratórios, conforme DEMONSTRATIVO DE IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS (fls. 29), a diferença de principal não recolhida fica sujeita a incidência de multa isolada de 50%.

Inconformado com a exigência da qual tomou ciência em 29/06/2007 o contribuinte apresentou impugnação em 31/07/2007, fls. 126/151, propugnando pela nulidade da peça de autuação tanto por vício formal quanto por vício material, aduzindo as razões de defesa abaixo sintetizadas.

Aduz, que, a nulidade por vício formal consiste no fato de que a fiscalização desprezou que o contribuinte já havia sido fiscalizado pelos mesmos fundamentos de fato e de direito, conforme Processo nº 10380.010109/2002-51, tendo, inclusive, logrado êxito em obter a nulidade da autuação, conforme Acórdão nº 101-94.646, que ora anexa.

Em outras palavras, os órgãos superiores da administração fazendária já decidiram que o incentivo fiscal de ICMS do FDI-PROVIN, de que o impugnante goza, é uma subvenção para

*investimento e, como tal, não integra o lucro real, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL.*

*Sendo assim, essa DRJ não poderá decidir de forma diversa ao examinar a presente impugnação, pois as decisões administrativas de instâncias superiores vinculam o julgamento nas instâncias inferiores, em atenção ao princípio da hierarquia.*

*Assim, em respeito ao princípio hierárquico, essa DRJ deverá julgar nulo os lançamentos do IRPJ e da CSLL, decorrentes dos fatos geradores ocorridos nos anos- calendário de 2002 e 2003, tendo em vista que essa matéria já foi objeto de decisão administrativa proferida por instância hierarquicamente superior, no caso, por meio do Acórdão nº 101-94.676, da la Camara do 1º CC, que julgou improcedentes os lançamentos efetuados para os fatos geradores relativos aos anos- calendário de 1997 a 2001.*

*Quanto ao lançamento da diferença de IRPJ estimativa mensal, relativa aos períodos de apuração de novembro/2004 e dezembro/2004, a autuação é nula porque o período fiscalizado não foi objeto de delegação legal, pelo o que a autoridade fazendária não possui legitimidade legal para efetuar o lançamento.*

*No caso concreto, tendo em vista que o MPF teve por objeto apenas os fatos geradores correspondentes aos anos- calendário de 2002 e 2003, o ato da autoridade fiscal, ao efetuar o lançamento das diferenças de acréscimos moratórios relativas ao recolhimento, em atraso, do IRPJ estimativa mensal de novembro e dezembro de 2004, é nulo por inobservância dos limites da delegação legal, haja vista que não lhe foi conferida a competência para a fiscalização de qualquer tributo ou contribuição exigível em 2004.*

*Com efeito, nos termos da Portaria SRF nº 1.265/99, somente é lícito o lançamento referente a períodos de apuração diversos dos constantes do MPF na hipótese da expedição de MPF Complementar, o que não ocorreu na situação concreta.*

*Por outro lado, apenas por amor ao debate, importa dizer que o lançamento ainda seria nulo porque, mesmo investida da competência para fiscalizar os citados períodos de apuração, a autoridade fiscal inobservou que o impugnante, ao recolher em atraso as parcelas de IRPJ, acrescidas dos juros de mora, isto é, sem a multa moratória, exerceu a denúncia espontânea, direito que lhe é assegurado pelo art. 138 do CTN.*

*O lançamento improcede também porque as próprias parcelas de IRPJ estimativa mensal, referentes aos períodos de novembro e dezembro/2004, são indevidas, conforme apuração posterior pelo impugnante, informada ao Fisco por meio de DCTF retificadoras, pelo o que não se há de falar em diferença de acréscimos moratórios, resultante, pois, de pagamento indevido efetuado pelo contribuinte, sendo, também, incabível,*

conseqüentemente, a aplicação da multa isolada no percentual de 50%.

Materialmente, o lançamento do IRPJ, fatos geradores de 31/12/2002 e 31/12/2003, é insubsistente porque o incentivo fiscal de ICMS não se enquadra na definição de devolução de custos ou despesas, tratando-se, na verdade, de subvenção para investimentos, nos termos da Lei Estadual nº 10.367/79, que não é adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real, como estabelece expressamente o § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 443 do RIR/99).

O auto de infração relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica IRPJ fora lavrado pela verificação de suposta omissão de receita tida por integrante do lucro real, in casu, os valores decorrentes do financiamento equivalente a 75% do ICMS devido e recolhido em cada período fiscal apontado, concedido pelo Banco do Estado do Ceará BEC à Aço Cearense Industrial Ltda., nos termos previstos no Programa de Incentivos ao funcionamento de empresas do Estado do Ceará PROVIN/FDI.

Os valores decorrentes do financiamento em questão foram classificados, no entender da fiscalização, como subvenção para custeio e, como tal, deveriam ter sido computados na apuração do lucro real para fins do Imposto de Renda, como dispõe o art. 392, inciso I, do RIR 199.

Todavia, a autuação é improcedente, tanto com relação ao IRPJ quanto para a CSLL, uma vez que, em todos os casos, a fiscalização partiu do entendimento equivocado de que o incentivo concedido pelo Estado do Ceará à Aço Cearense Industrial Ltda. constitui subvenção para custeio, quando, na verdade, trata-se de subvenção para investimentos, que não integra o lucro real, como estabelece expressamente o art. 443 do RIR/99.

Os referidos valores constituem, sem dúvida, subvenção para investimentos porque a empresa autuada recebeu o mencionado incentivo fiscal em virtude da instalação de uma unidade industrial no Município de Caucaia, nos termos da Lei Estadual nº 10.367/79, empreendimento esse que foi considerado de relevante interesse público para o Estado do Ceará., na medida que propiciaria o incremento da economia local e a geração de empregos, como efetivamente ocorreu e vem ocorrendo desde 1997.

De fato, Em 21 de novembro de 1995, o Governo do Estado do Ceará e a Aço Cearense Industrial Ltda. assinaram um Protocolo de Intenções para a instalação de uma unidade industrial, destinada ao fabrico de tubos industriais, perfis virados, tiras articuladas, desbobinamento e corte de bobinas e estiramento de vergalhões.

Conforme previsto no referido protocolo, em 3 de fevereiro do ano de 1997 foi assinado um Contrato de Mútuo entre a Aço Cearense Industrial Ltda. e o Banco do Estado do Ceará BEC, com a intervenção do Estado do Ceará, cujo objeto está descrito na cláusula primeira.

*Esse contrato foi aditivado em 16 de fevereiro de 2005, prorrogando o incentivo fiscal para o exercício de 2014.*

*E percebe-se, pelas suas disposições, que os valores incentivados, uma vez que destinados a implantação e futura expansão de uma unidade industrial do impugnante, e contabilizados na reserva de capital do patrimônio líquido, caracterizam-se como subvenção para investimentos, não integrante do lucro real, conforme disposto no art. 443 do RIR199.*

*Esse entendimento já é pacificado nos tribunais brasileiros, bem como nas instâncias julgadoras da fiscalização tributária, conforme julgados que cita As fls. 134.*

*Em qualquer caso, ou seja, apesar de se mostrar claro que o financiamento do ICMS em análise se caracteriza como subvenção para investimentos, mister se faz estabelecer a distinção entre as duas espécies de subvenção, como também entre transferência de renda e transferência de capital, porque esta ocorre na subvenção de investimentos, enquanto aquela se dá na subvenção corrente (para custeio ou operação).*

*Dentre as transferências, de renda ou de capital, fica fácil perceber qual delas integra ou não o lucro real, para fins de sujeição à tributação pelo Imposto de Renda. E que, consoante o disposto no art. 153, inciso III, e ainda de acordo com o art. 43 do Código Tributário Nacional, a União Federal tem autorização apenas para tributar a renda, e não o capital.*

*Por outro lado, apesar de a lei tributária empregar o termo subvenção tanto para as transferências de renda como para as de capital, ela as submete a regimes jurídicos inteiramente distintos, no que diz respeito à sujeição à tributação.*

*Mas, em termos gerais, a expressão "subvenção" significa a dotação de recursos advindos do patrimônio público para integrar o patrimônio privado, como incentivo à atividade econômica.*

*As fls. 135 transcreve entendimentos de Bulhões Pedreira, Modesto Carvalhosa e De Plácido e Silva, para asseverar que, a subvenção não apresenta caráter remuneratório nem compensatório e, uma vez concedida, dispensa qualquer contrapartida da pessoa jurídica beneficiada. Quer dizer, pelo menos no caso da subvenção para investimentos, a contraprestação do subvencionado importará apenas na obrigação de aplicar os recursos exclusivamente na instalação e expansão do empreendimento industrial e, assim, contribuir para o desenvolvimento econômico do Estado.*

*Na verdade, as subvenções configuram-se como relevante instrumento a disposição do Poder Público para que este possa estimular certas atividades econômicas, operações e empreendimentos reputados de grande interesse público.*

*As subvenções correntes, direcionadas para o custeio ou para a operação, são aquelas concedidas à pessoa jurídica para que esta possa fazer frente aos seus custos, custos esses comuns, ordinários, como, por exemplo, necessidades de caixa ou determinados déficits operacionais.*

*Já as subvenções para investimentos se caracterizam pela destinação dos recursos à empresa para que sejam aplicados em sua instalação, ampliação ou implementação de seu parque industrial. E o que sintetiza o Parecer Normativo nº 112, de 29 de dezembro de 1978, da Coordenação do Sistema de Tributação.*

*As subvenções correntes (para custeio ou operação) são consideradas transferências de renda, que integram as receitas operacionais, e por isso estão sujeitas à tributação. Ao contrário, as subvenções para investimentos são transferências de capital e, como tal, creditadas à conta de reserva de capital, com o que restam excluídas da tributação, vez que não concorrem para determinação do lucro real.*

*Logo, as subvenções que devem integrar a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiada são as destinadas ao custeio ou operação, não alcançando as que se destinem, especificamente, à realização de investimentos, como ocorre no caso concreto.*

*A destinação que o Poder Público estabelece para a aplicação dos recursos não é, por si só, suficiente para oferecer uma perfeita e definitiva caracterização de uma transferência de capital e, portanto de uma subvenção para investimentos. Faz-se imprescindível examinar o tratamento contábil que a pessoa jurídica beneficiada confere aos recursos recebidos, que, na situação em tela, é perfeitamente adequado, tendo em vista que os valores incentivados são todos registrados na reserva de capital do patrimônio líquido, como foi constatado pela própria autoridade fiscal e pode ser comprovado pelos documentos contábeis em anexo.*

*Sobre a matéria, a Coordenação do Sistema de Tributação esposou entendimento semelhante no já citado Parecer Normativo nº 112/78, cujo excerto é transcrito às fls. 138/139.*

*O tratamento contábil e tributável das subvenções vem expressamente regulado pela legislação tributária. A Lei nº 4.506/64, ao cuidar do imposto de renda, estabeleceu no art. 44, inciso IV, que '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'.*

*O § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que teve sua redação original modificada pelo art. 1º, inciso VIII, do Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979, ao dispor sobre as subvenções para investimentos, diz o seguinte:*

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 b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte ou utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas'.

*Em suma, tem-se, pois, que as subvenções correntes, para custeio ou para operação, integram a receita bruta operacional e são consideradas na determinação do lucro real.*

*Já as subvenções para investimentos, inclusive aquelas oriundas de isenção ou redução de impostos, concedidas pelo Poder Público como estímulo a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não são computadas na apuração do lucro real, desde que obedecidas as duas condições mencionadas na lei, quais sejam, tenham sido registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social ou feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço patrimonial.*

*Ou seja, como consta do PN nº 112/78, em princípio, as duas espécies de subvenção deveriam integrar a receita bruta operacional e, desse modo, concorrer para a apuração do lucro real, que é a base de cálculo do Imposto sobre a Renda. Entretanto, no caso das subvenções para investimentos, a lei tributária estabelece expressamente sua exclusão do lucro real, desde que os recursos não sejam registrados à conta de resultados, mas incorporados como reserva de capital.*

*Convém ressaltar que a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), dispensa idêntico tratamento à matéria, pois o parágrafo 1º, letra "d", do art. 182 determina que: 'serão classificadas como reserva de capital as contas que registrarem: (...) d) as doações e as subvenções para investimentos.'*

*Além disto, pondo fim a quaisquer dúvidas, o RIR/99 estabelece expressamente no inciso I do art. 443, que uma vez contabilizada na reserva de capital do patrimônio líquido, as subvenções para investimentos não são computadas na determinação do lucro real. Nesse sentido é a ementa do Acórdão nº 10412.206 transcrita às fls. 141.*

*Esse mesmo entendimento também consta dos Pareceres Normativos de nºs 2/78 e 112/78, da Coordenação do Sistema de Tributação.*

*Em resumo, as isenções ou devoluções de impostos, concedidas pelos Governos estaduais para a implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos, caracterizam-se como subvenções*

*para investimentos, as quais, desde que registradas na reserva de capital do patrimônio líquido, não são computadas na determinação do lucro real.*

*E especificamente sobre o caso concreto, isto 6, incentivos fiscais que conferem crédito de ICMS ou devolução de parcelas de ICMS recolhidas, importa ressaltar que o 1º CC tem entendido, de forma pacífica, tratar-se de subvenções para investimentos, não sujeitas, como visto, à tributação, conforme ementas de julgados transcritas as fls. 142/143.*

*Essa mesma orientação é também prestigiada pelo Poder Judiciário, conforme ementa transcrita às 142/143.*

*Portanto, fica fácil perceber que, na situação em exame, a subvenção recebida pela Aço Cearense Industrial Ltda, configurada pela devolução de parcelas recolhidas de ICMS, enquadra-se como subvenção para investimento, uma vez que é registrada na reserva de capital do patrimônio líquido, não devendo ser computada, pois, na determinação do lucro real, pelo que fica afastada a tese fazendária de que os valores caracterizariam devolução de custo, para fins do disposto no inciso II do art. 392 do RIR/99.*

*Com efeito, a concessão do aludido benefício fiscal teve origem no Protocolo de Intenções assinado com o Governo do Estado do Ceará em 21 de novembro de 1995, cujo objetivo foi formalizar o estímulo à implantação da empresa autuada. Referido documento deixou manifesto o interesse público do Estado do Ceará em fomentar o desenvolvimento da atividade econômica da empresa citada, por considerá-la de grande importância para o incremento da economia local e para a geração de empregos.*

*Ademais, o Contrato de Mútuo assinado em 3 de fevereiro de 1997, entre a Aço Cearense Industrial Ltda e o Banco do Estado do Ceará BEC, com a interveniência do Estado do Ceará, deixa claro que o financiamento de 75% do ICMS se trata de subvenção para investimento, uma vez que determina expressamente que os valores correspondentes ao mencionado incentivo fiscal somente poderão ser utilizados na execução do projeto de implantação e ampliação da unidade industrial da empresa autuada, como demonstram as cláusulas primeira e sexta.*

*Quanto ao tratamento contábil, repita-se, verifica-se também que o impugnante observou todos os requisitos para contabilizar os recursos recebidos como uma subvenção para investimentos: ele sempre procedeu à contabilização dos valores subvencionados na reserva de capital do patrimônio líquido.*

*Assim, todas as condições que caracterizam o incentivo recebido pela Aço Cearense Industrial Ltda como subvenção para investimentos foram e continuam sendo devidamente observadas, motivo pelo qual a presente autuação não merece prosperar em virtude da carência de suporte fático e jurídico.*

*Os valores recebidos foram e continuam sendo aplicados exclusivamente no empreendimento econômico objeto do Contrato de Mútuo, e tal destinação dos recursos financeiros é*

*confirmada pelos registros contábeis da Aço Cearense Industrial Ltda. Logo, a empresa beneficiária do incentivo mencionado é a mesma que suporta o ônus do projeto. Ademais, em momento algum, houve desvio de finalidade quanto aos recursos recebidos e nem tampouco distribuição dos valores aos sócios da empresa, até mesmo porque tais fatos, se fosse o caso, deveriam ter sido apresentados pela fiscalização, o que não ocorreu no caso concreto.*

*Uma vez, portanto, que o incentivo fiscal de ICMS do FDI-PROVIN representa subvenção para investimentos, e tendo em vista que os valores subvencionados sempre foram registrados na reserva de capital do patrimônio líquido, eles não são computados na determinação do lucro real, nos termos do art. 443, inciso I do RIR/99, não se sujeitando, pois, à tributação pelo IRPJ.*

*E em conseqüência, pelo princípio da tributação reflexa esses valores também não se sujeitam à tributação pela CSLL.*

*Nos termos do art. 153, inciso III, do Código Tributário Nacional, o fato gerador do Imposto sobre a Renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza.*

*Assim, na redação do CTN, renda é sempre um produto, um resultado, isto é, um acréscimo patrimonial, quer seja do trabalho ou do capital, quer seja a da combinação de ambos. Os demais acréscimos patrimoniais que não se enquadrem no conceito de renda são os proventos.*

*Logo, de acordo com a citada lei complementar, não há renda nem provento se estes não importarem num acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como significativo de acréscimo. E, como acréscimo, há de se entender tudo o que for aferido pela pessoa jurídica, excluídas, é claro, as parcelas que a lei permite sejam deduzidas desse acréscimo.*

*Assim como o art. 443 do RIR/99 determina que as subvenções para investimentos não são computadas na determinação do lucro real, os recursos correspondentes ao incentivo fiscal não se caracterizam como acréscimo patrimonial. Sendo assim, esta espécie de subvenção está expressamente excluída da tributação.*

*Os valores recebidos pela Aço Cearense Industrial Ltda., decorrentes do financiamento de 75% do ICMS recolhido, não se encaixam no conceito de renda disponível já que, necessariamente, possuem obstáculos jurídicos à sua livre disposição, quais sejam, repita-se, a obrigatoriedade; de aplicação exclusiva dos recursos na instalação ou ampliação do empreendimento econômico, e, como estes são registrados na reserva de capital do patrimônio líquido, só podem ser utilizados na absorção de prejuízos ou incorporação ao capital social.*

*Por mais estas razões, portanto, os valores tidos por tributáveis pela autoridade fiscal não se sujeitam à tributação pelo IRPJ.*

*Importa ainda acrescentar, apenas a título argumentativo, que os recursos recebidos pelo impugnante, ainda que fossem disponíveis, não seriam exigíveis porque a Aço Cearense Industrial Ltda, de acordo com a Portaria DAI/ITE — 0186/1997, da extinta SUDENE, é isenta do imposto pelo período de 10 anos, a contar do exercício de 1997.*

*É sabido que as receitas provenientes de atividade incentivada não compõem a base de cálculo de imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.*

*Assim, a pessoa jurídica instalada na regido da SUDENE ou SUDAM, por exemplo, com isenção de 100% (cem por cento) sobre o lucro da exploração, como é o caso do impugnante, não possui o dever legal de incluir na base de cálculo do IRPJ a receita bruta da atividade incentivada. Se a empresa tiver direito à redução de 50% (cinquenta por cento) do imposto, será excluída da base de cálculo, portanto, a metade da receita bruta da atividade incentivada.*

*Como se pode observar pela mencionada Portaria, a atividade incentivada do impugnante é justamente a instalação da unidade industrial da empresa situada no Município de Caucaia.*

*Logo, caso os valores apontados pela autoridade fiscal fossem tributáveis, como lucro da atividade incentivada, ainda assim o lançamento seria improcedente, ao menos no tocante ao IRPJ, em virtude da isenção gozada pela empresa quanto ao imposto.*

*Corroborando o raciocínio acima transcreve as fls. 151 ementa de acórdão do 1º CC.*

*A DRJ decidiu conforme ementa:*

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004

NORMAS PROCESSUAIS - MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O pleno exercício da atividade fiscal não pode ser obstruído por força de um ato administrativo que deve ser entendido como sendo de caráter meramente gerencial. Tal instituto, por ser medida disciplinadora, visando a administração dos trabalhos de fiscalização, não pode se sobrepor ao que dispõe o Código Tributário Nacional acerca do lançamento tributário, e aos dispositivos da Lei nº 10.593/2002, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA MULTA DE MOR**

A norma albergada pelo art. 138 do CTN não alcança o pagamento espontâneo efetuado com atraso pelos contribuintes, independentemente de o crédito tributário já se encontrar constituído ou não, devendo neste ser incluída a competente multa de mora, conforme de forma expressa determina a legislação tributária.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

#### ISENÇÕES OU REDUÇÕES DE ICMS

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

#### ISENÇÃO - ALCANCE DO BENEFÍCIO

A isenção refere-se ao imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração. Não alcança parcelas do tributo calculado em função de despesas indedutíveis ou de receitas omitidas, porque tais parcelas adicionadas ao lucro líquido para determinação do lucro real não podem afetar o lucro da exploração, salvo quando se tratar de ajuste expressamente previsto na legislação.

#### IRPJ. DIFERENÇAS APURADAS.

A falta ou insuficiência de recolhimento do IRPJ constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

#### LEGISLAÇÃO TRIBUTARIA. DECISÕES ADMINISTRATIVAS

A teor do art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional, as decisões administrativas, mesmo proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário e não podem ser estendidas genericamente a outros casos.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

#### ESTIMATIVAS - FALTA DE RECOLHIMENTO - MULTA ISOLADA

Por expressa disposição legal, a falta de recolhimento mensal do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, por contribuinte optante pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, independentemente do resultado apurado pela empresa no período ou mesmo de

formalização de ofício de exigência de tributo devido ao final do ano, com a conseqüente aplicação da multa proporcional.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL

Aplica-se As exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto A exigência matriz, devido a íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.

*A recorrente foi cientifica do acórdão DRJ em 09/01/2008 e apresentou recurso em 01/02/2008.*

*Em seu recurso repete os argumentos da impugnação e em especial alega:*

*- que o lançamento não observou o decidido do acórdão 10194676 da 1ª Câmara do primeiro conselho de contribuintes, havendo no caso desrespeito ao principio da hierarquia; .*

*- a nulidade do lançamento do imposto de renda pessoa jurídica mensal, referente aos períodos de novembro a dezembro de 2004, por ofensa ao principio da legalidade;.*

*- que não foi expedido o mandado de procedimento fiscal complementar para investir a fiscalização de poderes para fiscalizar o imposto de renda pessoa jurídica estimativa mensal referente ao exercício de 2004;*

*- que o pagamento da estimativa em atraso eue ser beneficiado pelo instituto da denúncia espontânea previstas no artigo 138 do CTN;*

*- que os valores recebidos do governo do estado Ceará configuram subvenção para investimento e devem ser excluídos do lucro líquido para efeito de determinação do lucro real;*

*- que no caso das subvenções para investimentos, a lei tributária estabelecem expressamente sua exclusão do lucro real, desde que registradas como reserva de capital;*

*- sobre a matéria acima traz jurisprudência administrativa e judicial;*

*- que na situação em exame, a subvenção recebida pela a Aço e Cearense Industrial, configurada para devolução de parcelas recolhidas de ICMS, enquadra-se como subvenção para investimento, uma vez que é registrada na reserva de capital do patrimônio líquido, não devendo ser computada, pois, na determinação do lucro real, pelo o que fica afastada tese fazendária de que os valores caracterizariam devolução de custos, para fins do disposto no inciso II do artigo 392 do RIR/99;*

- que houve violação o conceito de renda estabelecidos no CTN e na constituição federal.

O acórdão foi assim ementado:

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

*Ano-calendário: 2004*

*Nulidade. Decisão do CC em outro processo.*

*Não há nulidade no fato da decisão recorrida não ter observado decisão anterior do Conselho de Contribuintes preferida em outro processo.*

*Nulidade. MPF.*

*O MPF é instrumento de controle administrativo e eventual irregularidade em sua emissão não tem o condão de trazer nulidade ao lançamento.*

*IRPJ - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL - ESTADUAL - NÃO CARACTERIZAÇÃO - Incentivo financeiro concedido por governo estadual, a título de subvenção para capital de giro, não se traduz em "subvenção para investimento", mormente quando não efetiva e especificamente aplicada pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, mas sim para atender despesas correntes do beneficiário. Estimativas pagas em atraso.*

*Não se aplica o art. 138 do CTN ao pagamento de estimativa em atraso, devendo os pagamentos serem acompanhados de multa de mora.*

Inconformada com a decisão que deu parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a exigência da multa isolada, imputada em razão da falta de recolhimento das estimativas mensais, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial (fls. 383/397), o qual foi admitido (fls. 398/400) pelo presidente da 3ª Câmara da 1ª Sejul.

A contribuinte interpôs recurso especial (fls. 409/436), o qual foi parcialmente admitido pelo presidente da 3ª Câmara da 1ª Sejul, para levar a CSRF a apreciar a alegação de nulidade do Auto de Infração, por falta de Mandado de Procedimento Fiscal e, no mérito, a insurgência relativa ao não reconhecimento de incentivo fiscal de ICMS como subvenção para investimento.

O recurso foi submetido a reexame, no qual o presidente da CSRF, manteve a decisão constante do despacho de admissibilidade da câmara recorrida.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 506/514).

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão

Admitidos ambos recursos, reitero presentes os pressupostos para as admissibilidades.

A matéria posta à apreciação por esta Câmara Superior refere-se a três pontos controversos: **recurso especial do contribuinte**: Tema 1) nulidade do lançamento da diferença de IRPJ estimativa mensal, relativa aos períodos de apuração de novembro/2004 e dezembro/2004, em virtude de que o MPF teve por objeto apenas os fatos geradores correspondentes aos anos-calendário de 2002 e 2003; tema 2 - não reconhecimento de incentivo fiscal de ICMS como subvenção para investimento, relativo aos anos-calendário de 2002 e 2003; e **recurso especial da Fazenda Nacional** - Tema 3) excluir a exigência da multa isolada, imputada em razão da falta de recolhimento das estimativas mensais –;

### Recurso Especial do Contribuinte

#### Tema 1 - Nulidade pela ausência de MPF

No caso da nulidade quando à ausência de MPF, esta se dá no lançamento em que há cobrança da diferença de IRPJ estimativa mensal, relativa aos períodos de apuração de novembro/2004 e dezembro/2004, alegando o recorrente que a autuação é nula porque o período fiscalizado não foi objeto de delegação legal, pelo o que a autoridade fazendária não possuiria “legitimidade legal” para efetuar o lançamento. Alega que no caso concreto, tendo em vista que o MPF teve por objeto apenas os fatos geradores correspondentes aos anos-calendário de 2002 e 2003, o ato da autoridade fiscal, ao efetuar o lançamento das diferenças de acréscimos moratórios relativas ao recolhimento, em atraso, do IRPJ estimativa mensal de novembro e dezembro de 2004, seria nulo por inobservância dos limites da delegação legal, haja vista que não lhe foi conferida a competência para a fiscalização de qualquer tributo ou contribuição exigível em 2004.

Não procedem os argumentos do recorrente expendidos no recurso especial pelo contribuinte, no que diz respeito à nulidade do auto de infração por ausência do MPF. Alega, em apertada síntese, a jurisprudência antiga do antigo CC e do CARF, traz doutrina, e cita o dispositivos genéricos do CTN, no sentido de tentar demonstrar que um auto de infração sem estar precedido de um MPF é nulo de pleno direito. De lembrar que no caso em debate, havia o MPF, e, no curso da fiscalização, foi estendida auditoria para exercício adicional sem edição de MPF complementar (art. 10 da Portaria SRF n. 3.007/2001), conforme alegado pelo recorrente.

Não assiste razão ao recorrente. Ocorre que os atos infralegais que regulam o MPF não podem se sobrepor aos dispositivos da Lei nº 10.593/2002, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração (especialmente seu art. 6º). Ademais, o ato, se entendido pelo Delegado da RFB, autoridade competente para sua expedição, como irregular deveria ter sido anulado de ofício, o que não foi feito, havendo portanto, a corroboração do

procedimento fiscal, visto que o MPF é apenas uma medida interna, de controle administrativo e sua ausência não contamina a essência do lançamento quando levado a efeito por autoridade competente. Neste sentido convém citar jurisprudência do CARF, mais recente que aquela trazida pelo recorrente em recurso especial, a exemplo do Acórdão 1101-00.699, decidido em 16/03/2012, unânime, de relatoria do i. C. Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, que contém a seguinte ementa (sobre o tema em comento):

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.  
FISCALIZAÇÃO.

O mandado de procedimento fiscal (MPF) é apenas um instrumento de controle interno da Receita Federal, que não afeta a relação da fiscalização com contribuinte. No que tange ao contribuinte, o MPF é um documento neutro. Os trabalhos da fiscalização não são afetados por qualquer elemento do MPF, que nesse aspecto apenas serve para garantir ao contribuinte que a pessoa que se apresenta como fiscal, de fato o é.

Frise-se, não é o MPF que dá legitimidade ao Auditor da RFB para lançar tributos, mas a lei *stricto sensu*, e esta não restou violada.

Isto posto, voto por negar provimento ao recurso especial do Contribuinte com relação à nulidade do lançamento, **mantendo o lançamento em sua integralidade, em relação aos fatos geradores relativos ao ano-calendário de 2004.**

## Recurso Especial do Contribuinte

### Tema 2 - Não reconhecimento de incentivo fiscal de ICMS como subvenção para investimento.

O acórdão recorrido, em relação ao tema, tem a ementa com o seguinte teor:

*IRPJ SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL ESTADUAL NÃO CARACTERIZAÇÃO Incentivo financeiro concedido por governo estadual, a título de subvenção para capital de giro, não se traduz em "subvenção para investimento", mormente quando não efetiva e especificamente aplicada pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, mas sim para atender despesas correntes do beneficiário.*

Não subsiste dúvida de que o tema em debate diz respeito à natureza pela qual os benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Ceará devem ser contabilizados: se como subvenção de custeio (conforme definido no acórdão recorrido) ou se subvenção de investimento (conforme defendido pela Recorrente).

Em seu recurso especial o contribuinte discorre sobre as diferenças entre transferência de renda e transferência de capital, e também entre as subvenção de custeio e de investimento, cita o Parecer Normativo CST n. 112/78 e acrescenta que no caso de subvenção para investimento, a transferência de capital pode ser feita de duas formas: por meio de

ingressos de recursos; ou por meio de isenções ou reduções de impostos, e após fixa quatro premissas para a caracterização dos ingressos como subvenção para investimento:

*I. As transferências devem ser contabilizadas como reserva de capital;*

*II. Vinculação de sua aplicação aos projetos aprovados pelo Poder Público para ampliação ou expansão do empreendimento econômico;*

*III. O seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; e*

*IV. As subvenções para investimentos podem ser tanto ingressos de recursos como isenções ou reduções de impostos.*

A seguir sustenta que não há dúvidas sobre o cumprimento das premissas I, III e IV e discorre sobre o cumprimento da premissa II a partir dos termos do contrato de mútuo e cita jurisprudência do CARF.

Nas contrarrazões a PGFN discorre sobre os conceitos de subvenção e seus efeitos tributários, cita o Parecer Normativo CST n. 112/79 e doutrina, sustentando que subvenções são receitas e que devem ser tributadas salvo se estiver prevista isenção, a qual deve ser interpretada literalmente (art. 111, II, do CTN). Adiante cita a Solução de Divergência Cosit n. 15/2003 (parece-me que, no caso presente, todos os requisitos ali previstos foram cumpridos).

A diante a PGFN sustenta que " a decisão recorrida foi perfeita ao classificar como de investimento as subvenções concedidas à Recorrente pelo Estado do Ceará." (pg. 12) Adiante revisa o pacto de mútuo e ressalta a cláusula que trata do uso dos recursos como capital de giro e sustenta que (a meu ver de maneira contraditória): "Além disso, o Contrato de Mútuo firmado pela Recorrente dispõe que os recursos do financiamento se destinam ao capital de giro, isto é, inclui apenas a transferência de recursos com a finalidade de auxiliar o beneficiário, o que afasta a subvenção da classe "subvenção de investimento"." Adiante cita a decisão da DRJ e Parecer Normativo CST n. 112/1978 e jurisprudência da CSRF que em casos semelhantes entendeu ser subvenção de custeio.

Verificadas as posições do recorrente da Fazenda, passamos à análise do tema.

Há um argumento, não constante do acórdão recorrido, mas que consta da decisão da DRJ/FOR (fl. 307), de que tal operação não se trata de subvenção, que merece consideração preliminar. Ora, se a operação em debate não for considerada subvenção, seria um empréstimo puro e simples e o lançamento da obrigação em conta de passivo eliminaria qualquer dúvida de que a contrapartida não deve ser contabilizada como receita tributável. Trata-se de subvenção e o desenlace futuro da conta de reserva de capital (baixa ou conversão em participação) é tema cujo deslinde não impacta o lançamento em debate.

Inicialmente há que se ressaltar que as subvenções são em regra receitas tributáveis pelo IRPJ, somente que as subvenções de custeio ou operação são sempre tributáveis e as subvenções de investimento não são receitas tributáveis se cumprirem determinados requisitos. É que se extrai do conjunto normativo que rege a matéria, em especial os artigos 392, I (com base no art. 44, IV, da Lei n. 4.506/1964), que trata das subvenções de custeio ou operação e 443 do RIR/1999, que tem a seguinte redação:

*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 n.º 1.598, de 1977, art. 38, § 2.º, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 1.º, 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.*

Frise-se que no presente caso não se trata de isenção, mas de uma forma de redução do ICMS devido por via de esquema financeiro, o que a afasta a incidência do art. 111, II, do CTN.

Do que consta dos autos deflui-se que a contrapartida efetuada pelo contribuinte foi na conta reserva de capital ( conta 2.4.2.3.02000000 - EEC FDI/PROVIN OPERAÇÃO 33.0097/8, representativa de Reserva de Capital e integrante do Patrimônio Líquido, cf. fls. 27 e 28). Assim neste aspecto cumpre a exigência do art. 443, I, do RIR. Resta perquirir se esta subvenção é de investimento no termos do caput do artigo, em virtude de que não há acusação de descumprimento dos termos do art. 545 do RIR, pois não resta dúvida de que trara-se de redução de impostos, ainda que por via de esquema financeiro envolvendo agente financeiro oficial.

Consta do item 1.3. do contrato que envolve o benefício que os recursos "destinam-se à composição do esquema necessário ao capital de giro da unidade industrial da Mutária (contribuinte) para a produção industrializada, comercialização e representação de conformados de chapas e vergalhões de aço, bem como a importação e exportação, de acordo com o projeto econômico e respectiva memória de análise elaborada por equipe técnica do BEC" (fl. 60).

Destaque-se que foi a destinação à constituição de capital de giro, tendo sido o ICMS sobre vendas deduzido da receita, caracterizando a parcela do subsídio como redução de custos/despesas, que fundamentou a acusação fiscal para descaracterizar como subvenção de investimento (fl. 05), visto que os outros requisitos estão cumpridos. Na mesma linha, o acórdão recorrido se fia na destinação dos recurso para capital de giro, conforme se vê dos trechos abaixo transcritos daquele acórdão (fls. 376-377):

*O próprio contrato firmado entre a recorrente e o banco do estado do Ceará prevê que os recursos serão utilizados para financiamentos do capital de giro e este um não se confunde com a destinação específica prevista no artigo 443, ou seja, investimento, me parece claro que subvenção para investimento é diferente de subvenção para custeio o capital de giro. tratando de norma isentiva, aplica-se o artigo 111 do código tributário nacional que prevê que interpreta se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Não pode o*

*intérprete alargar o conceito de investimento para permitir que também as subvenções destinadas a capital de giro tenham o mesmo tratamento fiscal.*

[...]

*Não há reparos a fazer a afirmação acima e justamente nela é que me baseio para ter entendimento diverso do exposto pela recorrente. O contrato assinado pela recorrente com o banco do estado do Ceará estabelece que os recursos serão utilizados para capital de giro e não para investimentos o que exclui o entendimento de que seria uma subvenção para investimento. Também não há nos autos elementos de convencimento de que os recursos tenham sido utilizados em outra finalidade que não capital de giro e não poderia ser diferente tendo em vista que o contrato exclui essa possibilidade.*

A PGFN em suas contrarrazões reforça este entendimento, mesmo porque no auto de infração e TVF não há motivação adicional (i.e., provas de destinação diversa dos recursos). Contudo parece-me não ser coerente considerar-se apenas o contrato de mútuo para efeito da análise do caso presente. Antes do contrato, que é feito com um agente financeiro, há que se verificar os termos impostos pelo Governo do Estado que concedeu o benefício, e que fiscaliza o seu cumprimento. Assim, no protocolo de intenções, que decorre da lei que concedeu o incentivo, fica claro que o destino dos recursos é a expansão do empreendimento, condição que satisfaz a norma do art. 443 do RIR, pois se trata de utilizar os recursos da subvenção em "investimentos" que aqui tem sentido genérico<sup>1</sup> (que não deve ser entendido somente como inversão em ativo imobilizado ou o investimento conforme consta da Lei 6.404/76, em seu art. 179, III, o que levaria à necessidade de usar os recursos para aquisição de ações ou quotas de capital de outra sociedade - o que seria uma contradição em relação à finalidade da lei estadual que criou o incentivo).

Neste sentido, sustenta o contribuinte, em aspecto não refutado (fls. 142):

*Com efeito, a concessão do aludido benefício fiscal teve origem no Protocolo de Intenções assinado com o Governo do Estado do Ceará em 21 de novembro de 1995, cujo objetivo foi formalizar o estímulo à implantação de uma unidade industrial da empresa autuada. Referido documento deixou manifesto o interesse público do Estado do Ceará em fomentar o desenvolvimento da atividade econômica da empresa citada, por considerá-la de grande importância para o incremento da economia local e para a geração de empregos.*

Filio-me à mesma linha de raciocínio do voto condutor do paradigma apresentado pela corrente, i.e., o Acórdão da CSRF n. 9101-00.566, 10 de maio de 2010, de relatoria do i. Claudemir Rodrigues Malaquias que, forte na legislação do estado que concede o benefício, entende haver subvenção para investimento, dentre outros aspectos que reforçam aquele entendimento. O mesmo me parece ocorrer no caso presente em face de lei cearense (Lei nº 10.367, de 07/12/79), que prevê em seu art. 2º:

*Art.2º - Para a promoção industrial o FDI assegurará às empresas industriais consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento econômico do Estado e /ou seus acionistas,*

*incentivos de implantação, funcionamento, realocização, ampliação e modernização ou recuperação, sob a forma de subscrição de ações, participações societárias, empréstimos, observada a legislação federal pertinente.*

Forte também nos argumentos expendidos pela i. C. Sandra Faroni no Acórdão 101-94.676, da 1ª Câmara do 1º CC, de 15 de setembro de 2004, sobre tema idêntico (mesma matéria e mesmo contribuinte), considero que a operação no caso concreto corresponde à subvenção para investimento, não tendo a fiscalização comprovado sua desqualificação enquanto tal ou demonstrado, sob o ponto de vista fático ou legislativo, que se trata de subvenção de custeio.

Isto posto, **dou provimento ao recurso do contribuinte no que diz respeito ao afastamento do lançamento em relação à inclusão dos benefícios fiscais aludidos como receita que compõem a base do IPRJ e da CSLL, relativamente aos anos-calendário 2002 e 2003.**

## **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

### **Tema 3 - Exigência da multa isolada**

Houve lançamento de multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais, conforme auto de infração, que foi mantido, nesta parte, pela decisão de primeira instância administrativa, e afastada pela decisão recorrida. Observe-se que a infração decorreu de omissão de recolhimento de IRPJ e CSL nas estimativas relativo à falta de contabilização/adição dos subsídios do ICMS, sendo que esta infração não é objeto de recurso. Disto resultou insuficiência de recolhimentos do IRPJ Estimativa Mensal, e foram calculados sobre balanços/balancetes de suspensão redução, em idêntico montante ao do IRPJ Anual, ficando sujeito à incidência de multa isolada de 50%, conforme auto de infração.

A Fazenda Nacional alega que conforme disposição do artigo 29 da Lei nº 9.430, de 1996, as pessoas jurídicas que optam pelo lucro real com apuração anual de resultados ficam obrigadas ao pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados mensalmente com base na estimativa, desta forma, em caso de inadimplemento dessa obrigação tributaria, a mesma Lei estipulou, no artigo 44, § U, inciso IV (atual art. 44, II, b, da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 11.488/07), a multa de ofício, que deve ser exigida isoladamente, destacando a alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Ressalta a recorrente que “a expressão ‘ainda’ significa que a multa é exigida tanto na hipótese de apuração de lucro real e base de cálculo positiva da CSLL, como no caso da apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Não fosse assim, o termo “ainda” seria desnecessário. E, como se sabe, a lei não contém palavras inúteis ou desnecessárias.” Traz outras alegações citando a Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, o CTN e paradigma condizente com os argumentos expendidos. O paradigma trazido corrobora este entendimento. Não há contrarrazões do contribuinte.

O acórdão paradigma tem basicamente a mesma linha argumentativa expendida pelo recorrente, de forma contrapor os argumentos do acórdão recorrida, e a meu ver, com melhor hermenêutica da matéria que o acórdão recorrida, portanto, concordo com os argumentos do recorrente. De observar que a jurisprudência do CARF neste aspecto parece

pende para o outro lado, mas meu entendimento é no sentido da aplicação do sistema do CTN ao caso concreto, i.e. que a dispensa de multa só pode se dar por via de lei de anistia, e de que as estimativas mensais são obrigações tributárias autônomas destacadas da obrigação tributária decorrente do fato gerador de 31 de dezembro, e que se apenas com sanções distintas estas não passíveis de consunção. Desnecessário transcrever aqui, mas adoto também como razões de decidir as mesmas do Acórdão 1802-00.205, de 1º de outubro de 2009, expendidas pelo i. C. Jose de Oliveira Ferraz Correa em seu voto vencedor naquele Acórdão.

A questão, posta de outra forma, é se a multa referente ao não recolhimento da(s) parcela(s) da estimativa, devidas mensalmente se acumulam com a multa pelo não pagamento do tributo devido apurado na declaração anual. Entendo possível a aplicação da multa proporcional sobre o ajuste anual e da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas que ensejaram, em referência ao mesmo exercício fiscal. Isto porque a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, sujeitam-se às multas previstas na legislação que se aplica à espécie. Na redação original da Lei nº 9.430/96 estava assim disposto:

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

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

[...]

*§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

[...]

*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;*

[...]

Referida norma recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007:

*Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:*

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

*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;*

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ”

Nestes termos, em ambos os dispositivos (anterior e alteração) estão presentes idênticos elementos para aplicação da penalidade: permanece ela isolada, aplicável aos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº 9.430/96), mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano-calendário, o que nem é o caso, pois há tributo devido ao final do ano. A única distinção é o percentual aplicado, de 50% e não mais de 75%, o que inclusive motivou a aplicação de retroatividade benigna, prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, pela autoridade lançadora. Veja-se que no presente caso deve-se aplicar a retroatividade benigna, com multa de 50% no atraso da estimativa, ainda que à época da lavratura do auto de infração ainda vigorasse a multa de 75%.

Considera-se, assim, impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais – obrigação imposta aos optantes pela apuração anual das bases tributáveis, repita-se que a assunção desta obrigação foi uma opção do contribuinte e **que o desobrigou dos efetivos pagamentos trimestrais** – e a outra hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação principal referente ao recolhimento do tributo devido ao final do

período. São, portanto, fatos distintos que geram multas diferentes, sendo penalidades que não comportam a aplicação do princípio da consunção, que em matéria de Direito Tributário deve ser aplicado *cum grum salis*, especialmente em virtude do que dispõe o art. 136 do Código tributário Nacional.

Aliás, interpretar-se de outra forma, teria o efeito de transformar não só em opção pela apuração anual do IRPJ/CSLL, mas também tornar opcional o pagamento das estimativas mensais, já que não seriam devidas multas se não adimplidas, bastando que no encerramento do exercício se faça a apuração de prejuízo e bases negativas, ou se adimpla o tributo devido, se for o caso. Ocorre, que embora a apuração anual seja uma opção, o recolhimento das estimativas mensais é obrigatório, e, portanto, se descumprido deve ter uma sanção aplicável, ou então não seria obrigação legal, mas tão somente moral.

Contudo, o colegiado da 1ª T. da CSRF, à unanimidade, entendeu que este aspecto da questão ficou prejudicado tendo em vista que foi dado provimento ao contribuinte no que tange ao entedimento de que trata-se de subvenção para investimento o tema central.

É o voto.

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Relator