



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 10380.009930/2004-97
Recurso nº 157.714 Voluntário
Matéria Multa Isolada - EX: DE 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004.
Acórdão nº 1101-00.071
Sessão de 14 de maio de 2009
Recorrente M DIAS BRANCO INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-FORTALEZA-CE

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003.

Ementa:

IRPJ - MULTA ISOLADA - DECORRÊNCIA - CUMULATIVIDADE - Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício, mormente quando já lançada a multa de ofício sobre o imposto apurado com base no lucro real anual, bem como, ter o tributo que a originou já sido exonerado por esta E. Câmara.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso voluntário, tendo em vista a exoneração do lançamento que ensejou a aplicação da multa, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTONIO PRAGA
PRESIDENTE

VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 AGO 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Sandra Maria Faroni, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percínio da Silva, José Sérgio Gomes (Suplente convocado), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice Presidente) e Antonio Praga (Presidente)

Relatório

M DIAS BRANCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza - CE, que por unanimidade de votos, JULGOU procedente em parte o lançamento efetuado, para reduzir a multa isolada para o montante de R\$ 1.499.158,84.

De acordo com a autoridade administrativa, o presente processo teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, efetuado junto ao estabelecimento da contribuinte, no qual a fiscalização constatou divergências entre os valores declarados/pagos e os escriturados pela contribuinte, gerando falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução.

Nos quadros demonstrativos de fls. 12/17 foi apurado o correto valor da CSLL tomando como partida a base de cálculo apurada pelo sujeito passivo e informada nas Fichas 29/01 (DIPJ/99-CISÃO) e 16/01 (DIPJ 2000 a 2004), acrescida de subvenções de incentivos fiscais estaduais (PROVIM e PROADI), cujos detalhes encontram-se discriminados às fls. 04/06.

Dessa forma, foi lavrados o Auto de Infração contra a contribuinte para exigir a multa isolada no valor de R\$ 5.581.334,63, em função do pagamento a menor das estimativas recolhidas a título de CSLL, relativos aos anos calendários compreendidos entre 1999 e 2003.

Cientificada do lançamento em 29.10.2004, a Contribuinte apresentou em 30.11.2004, sua impugnação às fls. 89/109, juntando, ainda, os documentos de fls. 110/436, alegando em síntese o que se segue:

Preliminarmente, requer seja declarada a nulidade da multa isolada referente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e setembro de 1999, por entender que estes créditos foram atingidos pela decadência do direito da Fazenda Pública em constituí-los, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

Afirma que a multa ora exigida está sendo cobrada em duplicidade, uma vez que sobre a mesma base e sobre o mesmo período foi exigida multa de ofício no percentual de 75%, nos autos do Processo Administrativo nº 10380.09931/2004-31, fls. 214/238. Objetivando demonstrar que a multa isolada e a multa de ofício não podem ser exigidas cumulativamente transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

A título de argumentação, esclarece que ainda que fosse devida a multa isolada, esta não poderia ter sido calculada sobre a base de cálculo da CSLL paga por estimativa mês a mês, em adiantamento, como feito no auto de infração ora guerreado, mas



apenas de acordo com o lucro da empresa ao final do exercício financeiro. Corroborando seu entendimento transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

No mérito, destaca que uma vez comprovado que não houve irregularidade na contabilização das subvenções de investimento concedidas pelo PROVIN e PROAD como isentas para fins da CSLL, também a multa isolada não merece prosperar.

Tendo em vista que o auto de infração que deu origem ao presente processo é reflexo do auto de infração objeto do Processo nº 10380.09931/2004-31, requer o julgamento conjunto desses autos de infração.

Passa, então, a discorrer sobre o chamado Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI, esclarecendo que este Fundo destina-se a custear os incentivos concedidos através do Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas – PROVIN. O PROVIN representa um incentivo do Governo do Ceará para estimular à instalação, ampliação ou modernização de parques fabris no Estado. Este incentivo consiste em concessão de empréstimos por meio do Banco do Estado do Ceará – BEC, com recursos advindos do FDI. Os recursos do FDI provêm de parte da arrecadação do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias – ICMS. A característica fundamental deste benefício é a sua finalidade de estimular o crescimento e modernização do setor industrial do Ceará;

Prossegue afirmando que o PROVIN se utiliza de recursos do FDI, conforme se observa do Contrato de Mútuo em favor da Empresa Comercial e Industrial de Produtos Vegetais Ltda. e seus aditivos (Contrato 44.0070/4) e Contrato em favor de M. Dias Branco S/A – Comércio e Indústria – Divisão GME e seus aditivos (Contrato 33.0321). Em ambos os contratos o BEC atua como órgão gestor do FDI, em favor e em benefício do desenvolvimento do setor industrial do Estado do Ceará;

Destaca que os objetivos do FDI e dos mútuos em favor das empresas são o incentivo à implantação, realocização e ampliação de unidades fabris; incentivo a empresas fabricantes de componentes adquiridos fora do Estado do Ceará; promoção da diversificação e sofisticação da pauta de produção industrial cearense, conforme Decreto nº 22.719-A, de 20/08/1993;

Ressalta que se trata de benefício relacionado ao investimento às atividades industriais desenvolvidas no Estado do Ceará. E, para que a empresa seja qualificada para receber tal benefício, mister se faz uma análise criteriosa, pelos órgãos competentes, do valor que esta empresa possa agregar para o Estado;

Salienta que inicialmente as empresas apresentam Projeto de criação, modernização ou ampliação das instalações industriais visando à aprovação do empréstimo. Estes projetos são analisados pelo BEC, em conjunto com o Estado do Ceará, para se verificar o interesse do Estado em estimular este tipo de Projeto;

Uma vez aprovado, as partes celebram contrato, pelo qual o BEC se compromete a conceder empréstimo cujas liberações são mensais e prazo de vencimento de 36 meses, a contar de cada liberação. Neste empréstimo, a empresa beneficiária dispõe de taxa de juros inferior ao que encontraria caso fosse contratá-lo no mercado. Como condição para

liberação dos empréstimos, está a obrigação da empresa beneficiária em cumprir fielmente com suas obrigações de recolhimento de ICMS ao Estado do Ceará;

Afirma que o contrato ainda prevê que, se e somente se, a empresa beneficiária efetuar o pagamento do empréstimo na data correta – ou seja, exatamente 36 meses após a liberação dos recursos – o BEC se compromete a conceder um desconto sobre o valor do principal devido. Caso a empresa beneficiária não cumpra o prazo avençado, esta não fará jus à subvenção;

Aduz, portanto, que teve seus projetos aprovados sob o âmbito do PROVIN, celebrando os contratos: (a) Contrato 44.0070/4 em 23/12/1992, prorrogado até dezembro de 2005; e (b) Contrato 33.0321, celebrado em 19/04/2002, com efeitos até 2017;

Em relação ao chamado Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte – PROADI, destaca que este Programa destina-se ao investimento das empresas localizadas no Rio Grande do Norte, tendo características semelhantes àquelas ressaltadas no PROVIN. Seu principal objetivo é apoiar e incrementar o desenvolvimento industrial do Estado do Rio Grande do Norte, conforme art. 1º do Decreto nº 13.723/97;

Trata-se, pois, de subvenção de investimento visando ao desenvolvimento industrial, cujas ferramentas são empréstimos concedidos em favor das empresas. A subvenção se condiciona ao comprometimento do Mutuário a instalar novas empresas e/ou aumentar a produção existente, recebendo em troca isenções parciais do ICMS devido no Estado do Rio Grande do Norte;

Observa que a subvenção do PROADI só é concedida após o cumprimento de algumas condições e formalidades. No caso em tela, formou-se um Protocolo de Intenções entre o Estado do Rio Grande do Norte e a empresa Grande Moinho Potiguar e Indústria de Massas Ltda. (Protocolo Moinho Potiguar), incorporada a ora impugnante. Neste documento, a contribuinte se compromete a investir no Estado do Rio Grande do Norte, cumprindo determinadas condições;

Em outras palavras, afirma que o benefício fiscal não é concedido “sob única condição de que tal valor seja pago na data apazada para o vencimento”, na realidade é necessário efetivo investimento, como de fato foi implementado e está refletido nas cláusulas do “Protocolo Moinho Potiguar”;

Após a assinatura do “Protocolo Moinho Potiguar”, concedeu-se o benefício fiscal baseado no PROADI, através do Contrato de Mútuo firmado entre Grande Moinho e Indústria de Massas Ltda. e o Banco do Brasil S/A (Contrato 99/04), sob condição suspensiva do cumprimento.

Salienta que ainda conforme o Contrato 99/04, o BB se compromete a conceder empréstimo cujas liberações são mensais e prazo de vencimento de dois meses, a contar de cada liberação, conforme Cláusula Sexta. Neste empréstimo, a empresa beneficiária dispõe de taxa de juros inferior ao que encontraria caso fosse contratá-lo no mercado. Como condição para liberação dos empréstimos, está a obrigação da empresa beneficiária em cumprir fielmente com suas obrigações de recolhimento de ICMS ao Estado do Rio Grande do Norte;



Conclui a esse respeito afirmando que tanto o *PROVIN* e o *PROADI* “claramente se enquadra como um benefício fiscal, na medida em que cada concessão de empréstimo depende do efetivo pagamento do ICMS e, também, é baseada em percentual do ICMS efetivamente recolhido. Tanto é um benefício fiscal, que a Lei Complementar nº 24/1975 entendeu por bem incluir como os benefícios sujeitos à avaliação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias”;

Após transcrever o art. 443 do RIR/99, afirma que se equipara à subvenção para investimento a concessão de benefícios fiscais de isenção ou redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Ora, no presente caso, a impugnante é beneficiária de incentivos que, claramente e pela legislação que os regem, servem para estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Foi justamente porque o impugnante expandiu seu parque industrial localizado no Ceará e instalou nova unidade industrial no Rio Grande do Norte que se qualificou como beneficiário do *PROVIN* e *PROADI*, respectivamente;

Ademais, observa que “investimento” deve ser entendido na sua acepção lata. Ou seja, não se trata do “investimento” contábil, eis que, sob essa rubrica, na contabilidade das empresas, caberia apenas e tão-somente os investimentos permanentes em outras sociedades. Claramente, o “investimento” deve ser entendido como qualquer dispêndio necessário para a implementação, expansão ou manutenção dos empreendimentos econômicos. Sim, imagine operar uma indústria sem ter se tenha caixa para se investir no desenvolvimento de suas atividades operacionais – não há operação!;

Prossegue afirmando que quando um determinado investidor coloca dinheiro em uma empresa em troca de, por exemplo, capital, o investidor sabe que não necessariamente esse seu dinheiro será utilizado para aquisição de bens do ativo imobilizado. Ele sabe que seu investimento é importante para viabilizar a empresa como um todo – para que a empresa adquira bens para seu ativo imobilizado, mas também para que a empresa adquira estoques, contrate e pague seus funcionários, etc. E nem por isso, esse investidor deixa de chamar o dinheiro colocado na empresa como seu “investimento”;

Reafirma que tanto o *PROVIN* quanto o *PROADI* tratam-se de benefícios fiscais que somente são concedidos como um estímulo para novos investimentos no Estado do Ceará e Rio Grande do Norte. E, ainda mais, para assegurar que os recursos serão devidamente aplicados, para que a empresa beneficiária passe a receber tais recursos destinados ao incentivo para novos investimentos, é necessário que a empresa esteja operando;

Esclarece que a caracterização de um aporte de recursos como “subvenção para investimento” depende, fundamentalmente, da finalidade que sustenta a entrega de recursos públicos ao particular. No caso em tela, a finalidade do *PROVIN* e *PROADI* é estimular o desenvolvimento industrial. Esta finalidade, por si só, é suficiente para que o benefício se caracterize como sendo subvenção para investimento;

Alega que foram cumpridas as condições expressamente listadas no art. 443 do RIR/99 para que se caracterize uma subvenção para investimento: (a) redução de impostos (ICMS) concedida como estímulo à expansão de empreendimentos econômicos; e (b) registro das subvenções como reserva de capital;

Em relação à CSLL, destaca que em se tratando de uma reserva de capital – e não de uma receita contabilizada no resultado do exercício – não há que se falar em incidência desta Contribuição, seja porque as subvenções para investimento não compõem o lucro líquido do exercício, seja porque não há base legal exigindo a tributação dos montantes registrados como reserva de capital;

Sendo assim, entende que por expressa determinação legal, os valores registrados como reserva de capital correspondentes às subvenções para investimento recebidos pela impugnante não podem de maneira alguma compor a base de cálculo da CSLL ou do IRPJ;

Transcreve, ainda, às fls. 104 decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes que reconhecem a natureza de subvenção para investimento, em se tratando de benefícios concedidos pelos Estados;

Afirma que “o momento da escrituração foi outro vício apontado no AIIM, pelo fato de a escrituração do suposto “ganho” resultante do desconto obtido com financiamento apenas no momento da liquidação de cada uma das dívidas. Alega-se, no AIIM, que as subvenções do PROVIN e PROADI se dão sob condição resolutiva através de renúncia fiscal e, como tal, o ganho obtido com a subvenção deveria ser reconhecido na ocasião do financiamento do ICMS. Ora, discutir o momento da contabilização da subvenção é indiferente para fins fiscais, eis que a reserva de capital não tem – nem poderia ter – impactos para fins de IRPJ e CSLL.”;

Passa, então, a demonstrar que trata-se de condição suspensiva e não condição resolutiva, motivo pelo qual o benefício só pode ser reconhecido na contabilidade da empresa quando da quitação do empréstimo, quando o benefício fiscal se aperfeiçoa e produz seus efeitos;

Ressalta que de acordo com o estabelecido nos termos tanto do Contrato de Mútuo firmado entre a impugnante e o Estado do Ceará (PROVIN), quanto do contrato de mútuo firmado entre a impugnante e o Estado do Rio Grande do Norte (PROADI), a concessão efetiva do benefício fiscal (subvenção) só ocorre com o pagamento do empréstimo pela impugnante, no prazo previsto. O não pagamento neste prazo, por sua vez, acarreta a perda do benefício. Estas características não são próprias de condições resolutivas, mas sim de condições suspensivas;

Destaca que até a data do pagamento do empréstimo concedido nos termos do PROVIN e PROADI, o impugnante tem apenas uma expectativa de direito e não um direito em si perfeito e exigível. Com a quitação no prazo de vencimento, o direito surge. Não se trata, pois, de condição resolutiva, mas sim de condição suspensiva. Por este motivo, a escrituração dos benefícios deveria ser feita como de fato foi, ou seja, no momento da quitação dos débitos contra o BEC e BB;

Assim, deverão ser aplicados os arts. 116, inciso II, e 117, inciso I, do CTN e não o art. 117, inciso II, como mencionado no auto de infração, porquanto as subvenções para investimento submetidas às condições suspensivas deverão ser escrituradas apenas no momento da efetiva implementação da condição;



Desta forma, alega que ainda que – por absurdo – os valores do PROVIN e PROADI não fossem considerados como subvenção para investimento, certamente o momento correto da sua contabilização seria quando da liquidação de cada um dos empréstimos – nunca quando da sua concessão. Ou seja, ainda nesta absurda hipótese, o auto de infração seria nulo no tocante a este assunto, visto que não indicou corretamente as datas dos fatos geradores de IRPJ e CSLL;

Em relação ao montante de CSLL efetivamente pago, o autuante deixou de considerar alguns dos valores declarados e efetivamente pagos. Por este motivo, a base da CSLL a pagar, que serviu para o cálculo da multa, resultou em montante maior do que o devido, dando efeito à multa a maior. Na tabela anexa ao auto de infração, percebe-se que o autuante partiu de um valor de CSLL informado em DCTF que não condiz com o valor efetivamente apurado e pago; Às fls. 108/109 consta tabela explicitando as diferenças não computadas pelo autuante, referente às compensações efetivadas pelo contribuinte.

Ao final, requer seja cancelado o auto de infração, bem como seja julgado em conjunto com o Processo Administrativo nº 10380.009931/2004-31.

À vista da Impugnação, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro - RJ, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento efetuado.

Preliminarmente, rejeitaram a alegação de que parte do crédito tributário ora exigido teria sido atingido pela decadência do direito da Fazenda Pública em constituir-lo. Isto porque, esclareceram que multa não é tributo, razão pela qual não se aplica o art. 150, §4º do CTN, mas sim o disposto no art. 173, I do mesmo diploma legal.

Dessa forma, considerando o período questionado pela contribuinte que vai de 01/01/1999 a 30/09/1999, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/2000, contando-se a partir daí cinco anos o Fisco tinha até o dia 31/12/2004 para constituir o crédito tributário que entendesse devido. Dessa forma, os julgadores entenderam que não há que se falar em decadência.

Em relação às subvenções (PROVIN e PROADI), verificaram os julgadores que esta matéria já foi suficientemente analisada nos autos dos Processos Administrativos nºs 10380.009931/2004-31 e 10380.009701/2004-72, através dos Acórdãos DRJ/FOR nº 6101 e 6102, de 19 de abril de 2005, que mantiveram as autuações, cujas considerações transcreveram às fls. 480/487.

Em relação à multa isolada pela falta de recolhimento da CSLL por estimativa, os julgadores transcreveram o art. 2º da Lei nº 9.430/96, para então concluir que estando a contribuinte sujeita à apuração com base no lucro real e tendo optado pelo pagamento do tributo, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, como no caso em análise, e não tendo feito tais recolhimentos mensais, sem demonstrar que o imposto de renda não era devido, correta a autuação, uma vez que houve a subsunção do fato à norma legal estabelecida no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996.

Quanto à suposta duplicidade de penalidades pelo lançamento da multa isolada e da multa de ofício sobre a mesma base de cálculo e do mesmo período, alegada pela

 7

contribuinte, após transcrever os arts. 43 e-44 da Lei nº 9.430/96, bem como o art. 16 da IN/SRF nº 93/97, destacaram que da análise dos citados dispositivos, não pairam dúvidas de que a constatação de falta ou insuficiência de recolhimentos mensais, por estimativa, dá ensejo ao lançamento da multa de ofício isolada, prevista no inciso IV do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, incidentes sobre as diferenças apuradas e perfeitamente demonstradas, bem como a falta ou o recolhimento a menor do imposto apurado em 31 de dezembro implica o lançamento da multa de ofício conforme determina a legislação analisada e é o que foi efetuado no auto de infração ora questionado e no auto de infração constante do processo nº 10380.009931/2004-31, relativo à multa de ofício lançada para a CSLL, razão pela qual não deve ser acatada a arguição da contribuinte nesse sentido.

Por outro lado, verificaram que analisando a apuração efetivada pelo autuante para a multa isolada por falta de pagamento de estimativa da CSLL, anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003, vê-se que este apurou nas planilhas de fls. 12/17 o correto valor da CSLL, tomando como partida a base de cálculo apurada pelo sujeito passivo e informada nas Fichas 29/01 (DIPJ/99-CISÃO) e 16/01 (DIPJ 2000 a 2004), acrescida de subvenções de incentivos fiscais estaduais do PROVIN e PROADI, cujos detalhes já foram suficientemente comentados.

Destacaram que a contribuinte requer sejam considerados os valores informados na planilha de fls. 108, ou seja, os valores informados em DCTF's Retificadoras.

Nesse sentido, entenderam que somente podem ser consideradas as DCTF's Retificadoras entregues antes de iniciado o procedimento de fiscalização, pois a partir deste momento a contribuinte perdeu a espontaneidade.

Sendo assim, considerando que o procedimento fiscal teve início em 17/12/2003, conforme Termo de Início da Ação Fiscal, fls. 83/84, a DCTF's Retificadora referente ao 1º, 2º e 3º trimestres de 2003, entregue em 12/04/2004, não pode gerar qualquer efeito em relação a presente autuação.

Entretanto, consignaram que em relação aos períodos de apuração de fevereiro/2003, março/2003 e maio/2003 as novas compensações informadas pelo sujeito passivo foram formalizadas através do PER/DCOMP 13921.25057.28110.31304.01-95, enviado à SRF via *internet* aos 28/11/2003, antes, portanto, de iniciado o procedimento de ofício, motivo pelo qual devem ser computados quando da apuração de diferença de CSLL dos períodos em referência, ficando esta em R\$ 139.217,08 para fevereiro/2003, R\$ 150.333,45 para março/2003 e R\$ 355.468,37 para maio/2003.

Pelas razões acima expostas, julgaram procedente em parte o lançamento, para alterar os valores da multa isolada com data de referência em 31/12/2001 e 31/12/2003, para os valores respectivos de R\$ 548.416,19 e R\$ 1.499.158,84.

Intimada da decisão de primeira instância em 06.07.2005, às fl. 494, a contribuinte recorreu a este E. Conselho de Contribuintes, tempestivamente, em 05.08.2005, às fls. 499/539, juntando, ainda, os documentos de fls. 540/589, alegando em síntese o que se segue:



Após fazer um breve relato dos fatos e fundamentos que deram origem ao presente processo, a contribuinte afirma que quando do lançamento já havia decaído o direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário referente ao período de janeiro a setembro de 1999, nos termos do art. 150, §4º do CTN, razão pela qual padece de vício o lançamento.

Nesse sentido, esclarece que não merece prosperar o entendimento dos julgadores de primeira instância, de que no presente caso deveria ser aplicado o disposto no art. 173, I do CTN e não o disposto no art. 150, §4º do mesmo diploma legal. Isto porque, estando a CSLL sujeita ao lançamento por homologação, e, sendo a multa isolada aplicada face ao descumprimento da obrigação acessória, esta deve seguir a mesma sorte do principal. Corroborando seu entendimento transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Ou seja, entende que quando da lavratura do auto de infração em 29/10/2004, o Fisco não poderia mais constituir os créditos de CSLL referentes ao período de janeiro a setembro de 1999 e por este motivo também não poderia exigir multa isolada pelo descumprimento da obrigação acessória, devendo, portanto, ser a mesma cancelada.

Afirma que a autoridade administrativa não pode exigir cumulativamente a multa de ofício de 75%, objeto do Processo Administrativo nº 10380.09931/2004-31, e a multa isolada em virtude da mesma diferença de CSLL oriundos do PROVIN e PROADI, supostamente não pagos nos períodos de 1999 a 2003.

Ressalta que as multas isoladas e de ofício devem ser aplicadas alternativamente, nos termos do art. 44, §1º, I e IV da Lei nº 9.430/96 e não cumulativamente como no caso em tela. Nesse sentido, transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Prossegue afirmando que ainda que a multa isolada fosse devida, não poderia ter sido calculada com base no pagamento da CSLL por estimativa, calculada mensalmente, mas sim com base na CSLL paga ao final do exercício.

No mérito, a contribuinte afirma que a fiscalização se equivocou ao considerar os ganhos relativos aos incentivos fiscais concedidos por meio dos contratos PROVIN e PROADI, como sendo subvenções para custeio e não subvenções para investimento, que por sua vez, devem ser registradas como reserva de capital, nos termos do art. 443 do RIR/99, não sendo computadas no cálculo da CSLL.

Passa, então, a analisar detalhadamente o PROVIN e o PROADI, destacando os termos de concessão de benefício de cada um deles.

Em relação ao Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas – PROVIN, salienta que é um incentivo do Governo do Ceará que tem como finalidade estimular o crescimento e modernização do setor industrial, através de concessões de empréstimos por meio do Banco do Estado do Ceará, com recursos advindos do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI.

Destaca que o PROVIN enquadra-se claramente como um benefício fiscal, na medida em que para a concessão dos empréstimos a empresa deve cumprir fielmente com suas obrigações de recolhimento do ICMS ao Estado do Ceará e também, é baseado no percentual do ICMS efetivamente recolhido.

Quanto ao Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte – PROADI, ressalta que este tem como principal objetivo apoiar e incrementar o desenvolvimento industrial do Estado do Rio Grande do Norte, conforme art. 1º do Decreto nº 13.723/97, tendo este programa características semelhantes ao PROVIN.

Dessa forma, afirma que o PROADI também é subvenção para investimento, que objetiva o desenvolvimento industrial, através de empréstimos concedidos em favor das empresas que se comprometam a instalar novas empresas e/ou aumentar a produção existente, recebendo em troca isenções parciais do ICMS devido no Estado do Rio Grande do Norte.

Aduz que ao contrário do que entendeu a autoridade administrativa autuante, o benefício fiscal não é concedido “sob única condição de que tal valor seja pago na data apazada para o vencimento”, fls. 04, mas sim é necessário o efetivo investimento, o que no presente caso se evidencia através das cláusulas do “Protocolo Moinho Potiguar”.

Entende, portanto, que as subvenções do PROVIN e do PROADI preencheram as duas características necessárias para a sua caracterização como subvenção de investimento, quais sejam: a intenção do subvencionador de destiná-la para investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado e a utilização efetiva da subvenção para alcançar a intenção do subvencionador mencionada anteriormente.

Ademais, observa que tais incentivos coadunam-se com a definição de subvenção para investimento, trazida no item 2.11 do Parecer Normativo CST nº 112/78.

Após destacar qual o tratamento que deve ser dado às subvenções para investimento, nos termos do art. 443 do RIR/99, afirma que cumpriu todas as condições nele expressamente listadas, razão pela qual deve a mesma ser contabilizada como reserva de capital.

No caso da CSLL, salienta que em se tratando de uma reserva de capital e não de uma receita contabilizada no resultado do exercício, não há que se cogitar na incidência da CSLL, seja porque às subvenções para investimento não compõe o lucro líquido do exercício, seja porque não há base legal exigindo a tributação dos montantes registrados como reserva de capital.

Dessa forma, entende a contribuinte que por expressa determinação legal, os valores registrados como reserva de capital correspondentes às subvenções para investimento recebidas pela contribuinte não podem de maneira alguma compor a base de cálculo da CSLL.

Após transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes, fls. 528/531, afirma que não restam dúvidas de que os benefícios concedidos pelo PROVIN e PROADI são subvenções para investimento e, como tais, não sofrem a incidência da CSLL, sendo corretas as escriturações implementadas em relação a esta contribuição.

Afirma, ainda, que não merece prosperar o entendimento da autoridade fiscal autuante, de que as subvenções do PROVIN e PROADI se dão sob condição resolutiva através de renúncia fiscal e, como tal, o ganho obtido com a subvenção deveria ser reconhecido na



ocasião do financiamento do ICMS e não no momento da quitação do empréstimo como foi efetuado pela contribuinte.

Nesse sentido, destaca que ainda que se considerasse ter ocorrido ganho tributável pela CSLL, este ganho somente se concretiza com a efetiva quitação da dívida no prazo determinado. Isto porque, trata-se de condição suspensiva e não condição resolutiva, como entendeu a autoridade administrativa, motivo pelo qual o benefício somente pode ser reconhecido na contabilidade da empresa quando da quitação do empréstimo, momento em que o benefício fiscal se aperfeiçoa e produz seus efeitos.

A esse respeito após delimitar as condições resolutivas e as condições suspensivas, afirma que até a data do pagamento do empréstimo concedido pelo PROVIN ou pelo PROADI, a empresa tem apenas uma expectativa de direito e não um direito em si perfeito e exigível. Com a quitação no prazo de vencimento, o direito surge, razão pela qual não se trata de condição resolutiva, mas sim de condição suspensiva. Dessa forma, entende a contribuinte que a escrituração dos benefícios deveria ser feita como de fato, ou seja, no momento da quitação dos débitos contra o BEC, respeitados os preceitos do Código Civil e do Código Tributário Nacional.

Sendo assim, afirma que ainda que se considere que os valores do PROVIN e PROADI não são subvenção para investimento, deve ser julgado nulo o presente lançamento, tendo em vista que não indicou corretamente as datas dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL.

Finalmente, afirma que a fiscalização desconsiderou alguns dos valores declarados e efetivamente pagos pela contribuinte em relação à base de cálculo da CSLL que serviu para o cálculo da multa, conforme tabela às fls. 537, o que segundo a contribuinte resultou na aplicação de multa a maior.

Destaca que apesar das compensações efetuadas pela contribuinte, os julgadores de primeira instância somente reconheceram as retificações relativas aos períodos de fevereiro, março e maio de 2003, quando na verdade deveria considerar todos os valores informados na tabela pela contribuinte.

Pelo exposto, requer seja dado provimento ao recurso voluntário, exonerando definitivamente a exigência fiscal guerreada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se depreende do relatório, o presente processo teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, no qual a fiscalização

lavrou auto de infração para exigir da contribuinte multa isolada, em decorrência de falta de pagamento da Contribuição Social nos anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003.

Tendo sido julgado procedente em parte o lançamento efetuado, a contribuinte apresentou recurso voluntário alegando em síntese que: (i) parte do crédito tributário (janeiro a setembro de 1999) foi atingida pela decadência do direito da Fazenda Pública em constituir-lo; (ii) a autoridade administrativa não pode exigir cumulativamente a multa isolada objeto do presente processo e a multa de ofício, objeto do Processo nº 10380.009931/2004-31; (iii) ainda que se considere devida à multa, esta deveria ser calculada com base na CSLL paga ao final do exercício e não mensalmente, (iv) os incentivos fiscais referentes ao PROVIN e ao PROADI são subvenções de investimento nos termos do art. 443 do RIR/99 e não subvenções de custeio como entendeu a autoridade administrativa; (v) a fiscalização desconsiderou alguns valores efetivamente declarados e pagos pela contribuinte.

Quanto a preliminar de decadência suscitada, referente ao período de janeiro a setembro de 1999, entendo que não merece qualquer reforma a r. decisão recorrida, pelo simples fato da multa isolada não ser um tributo nos moldes do art. 3º do CTN, eis que tal penalidade representa uma sanção por ato ilícito, como bem destacaram os julgadores de primeira instância e, por conseguinte, não há o que se falar no presente caso da aplicação do § 4º, art. 150 do CTN, mas sim, do disposto no inciso I, art. 173, do mesmo diploma legal.

Dessa forma, afasto de plano a preliminar de decadência suscitada.

Quanto à matéria de mérito objeto do presente recurso, ou seja, a exigência da multa isolada decorrente das diferenças apuradas *ex-officio* incidente sobre a base estimada, relativo ao período de 1999 a 2003, é de se observar que a matéria que a originou – estimativas recolhidas há menor nos anos-calendário ora referidos, decorrentes das glosas de subvenção advinda dos programas PROVIN e PROADI, já foram afastadas por esta E. Turma no Acórdão n. 101-96.416, que se encontra assim ementado:

“PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO – Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício, começa a fluir a partir da data do fato gerador da obrigação tributária, que no caso das empresas que optam em apurar seus resultados em base anual, ocorre ao final do ano-calendário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, caso em que o prazo começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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.



IRPJ – INCENTIVO FISCAL – A isenção concedida para projeto de modernização não se estende a resultados correspondentes à produção anterior.

IRPJ – AJUSTE DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – Possível a recomposição do lucro da exploração para efeito de base de cálculo dos incentivos de isenção ou redução do imposto, mesmo por ocasião de lançamento de ofício.

IRPJ – MULTA ISOLADA - MULTA ISOLADA – Os incisos I e II "caput" e os incisos I, II, III e IV, § 1º., do art. 44, da Lei n. 9.430/96, devem ser interpretados de forma sistemática, sob pena da cláusula penal ultrapassar o valor da obrigação tributária principal, constituindo-se num autêntico confisco e num "bis in idem" punitivo, em detrimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Recurso provido parcialmente.

Dessa forma, por ter sido exonerada a matéria que decorreu a presente exigência, não há como esta subsistir.

Não fosse o fato acima que por si só já foram suficientes para afastar a presente exigência, é de se observar que a presente penalidade só foi exigida no mês de outubro de 2004, quando não mais havia base de cálculo para a sua exigência, eis que com o deslocamento do fato gerador da obrigação tributária para 31 de dezembro de cada ano, para as empresas que optem a recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido, desaparece o bem tutelado pela norma jurídica, no caso as antecipações que deveriam ter sido recolhidas no decorrer do ano-calendário, surgindo com a apuração do lucro real ao final do ano-calendário, o imposto efetivamente devido, única base impositiva que sofrerá a sanção caso o mesmo não seja recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Na verdade, os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º., art. 44 da Lei 9.430/96, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante aquele ano-calendário, de vez que com a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano-calendário (31.12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique, e a partir daí, surge uma nova base impositiva, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão-somente do inciso I, § 1º. do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e



apurado *ex-officio*, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas pecuniária por descumprimento de obrigação acessória.

Ainda, é de se observar que a presente exigência está sendo exigida cumulativamente com a multa de ofício lançada no Processo Administrativo acima citado, em virtude da mesma diferença de CSLL pela não adição ao lucro líquido, para apuração do lucro real dos incentivos fiscais do PROVIN e PROADI, relativos aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002.

Dessa forma, não há como subsistir tal penalidade concomitantemente com a multa de ofício, sob pena de aplicar-se dupla penalidade sobre uma mesma infração, com malferimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

Nesse sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem afastando tal exigência, conforme se depreende da ementa do Proc. Adm. nº 13629.000292/2003-04, tendo como relator o Ilustre Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, que encontra-se assim ementado:

“MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

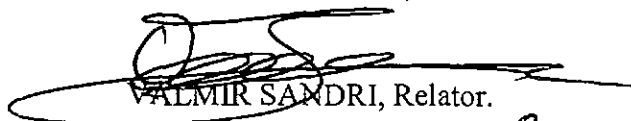
APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA – Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.”



Por todo o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao presente recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 14 de maio de 2009.


VALMIR SANDRI, Relator.

