



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

Processo nº 10480.720836/2013-55
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1102-001.226 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2014
Matéria IRPJ. Glosa de exclusão de subvenções. Excesso de dividendos distribuído. Glosa de deduções do IRRF. Multa isolada sobre estimativas.
Recorrentes ACUMULADORES MOURA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADIÇÃO NA FUNDAMENTAÇÃO DE DUAS INFRAÇÕES.

A contradição na fundamentação de duas infrações distintas não caracteriza prejuízo ao exercício da defesa se cada infração contém sua fundamentação claramente exposta no relatório fiscal e a empresa autuada, tanto na impugnação, quanto no recurso, demonstrou pleno conhecimento das razões que motivaram a imputação de cada uma daquelas infrações. Não há razão para a invalidação da totalidade do lançamento se os fatos constatados, no mérito, puderem conduzir a convicção do julgador à pertinência de uma das infrações imputadas. Nesse contexto, diante da contradição, impor-se-á o afastamento da infração que logicamente não poderá ser concretizada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS.

As subvenções para investimento, para os fins de enquadramento na hipótese de não incidência veiculada no § 2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, são caracterizadas por três aspectos bastante claros: (i) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Exige-se perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta o “animus” de subvencionar, mas, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção. Os recursos transferidos podem até, num primeiro momento, oxigenar o capital de giro da empresa. Contudo, em algum momento futuro, o investimento para a

implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos terá que ser efetuado. Não se exige, todavia, que o objetivo final seja alcançado, qual seja, que os empreendimentos econômicos tenham sido implantados ou expandidos. Mas, que a completude do estímulo seja garantida. Em outras palavras, só se verificará a efetividade do estímulo se o dinheiro for aplicado na consecução do objetivo final.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO FISCAL DEFICIENTE.

No presente caso, ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, a fiscalização preferiu desqualificar a natureza do incentivo fiscal apenas com base na sua configuração legal. Contudo, inexistiu dúvida quanto à intenção das leis estadual e federal promotoras dos incentivos sob análise no sentido da implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Portanto, o requisito da intenção do subvencionador foi cumprido. Faltou verificar o requisito da ação do subordinado. Não é necessário o casamento entre o momento da aplicação do recurso e o gozo do benefício, ou seja, o “dinheiro não precisa ser carimbado”. Entretanto, algum controle precisa ser feito porque se ao final do prazo concedido ficar comprovado que nem todo o montante recebido foi aplicado em investimento destinado à consecução do objetivo final do programa, ficará caracterizada a natureza de subvenção para custeio do excesso não utilizado e, neste momento, ficará consubstanciada a disponibilidade da renda para efeitos da sua tributação. Destarte, é possível que a empresa autuada não esteja mesmo fazendo o devido controle dos recursos obtidos. Mas, isso não foi devidamente investigado nem se configurou como o objeto da acusação fiscal.

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

DESTINAÇÃO DIVERSA DA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. CAPITALIZAÇÃO SEGUIDA DE REDUÇÃO DE CAPITAL. EXCESSO DE DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS. PRESUNÇÃO. ACUSAÇÃO FISCAL DEFICIENTE.

Para que se materialize a hipótese de destinação diversa contida no § 1º, I, do artigo 18 da Lei nº 11.941/09, a fiscalização deve comprovar de forma inequívoca a capitalização com recursos oriundos da conta de reserva onde foram contabilizados os valores correspondentes às subvenções para investimentos. Depois, haveria também que comprovar a respectiva redução

do capital social. É deficiente a acusação que apenas presume que o excesso de dividendos distribuído foi pago mediante redução do capital social.

RETENÇÃO NA FONTE. ALEGAÇÃO EQUIVOCADA.

É equivocada a alegação de IRRF retido baseada em extratos do “Sistema Dirf - Fontes Pagadoras” que contém valores informados a título de “Imposto Retido”, os quais se referem à totalidade dos tributos federais retidos na fonte tendo a empresa como beneficiário, incluindo, portanto, o IRRF, a CSLL, o PIS e a COFINS.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

Os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário. Este decorre da obrigação principal que, por sua vez, inclui também a penalidade pecuniária.

RO Negado e RV Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Com relação ao voluntário, por maioria de votos, afastar a preliminar de nulidade do lançamento por alegado cerceamento do direito de defesa, vencido o conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares, que acolhia esta preliminar, e, no mérito, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso para cancelar as infrações de glosa da exclusão de subvenções, bem como as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas. Acompanharam o relator pelas conclusões: (i) o conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, com relação à infração “glosa da exclusão de subvenções”; (ii) os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé e José Evande Carvalho Araujo, com relação à multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, Antonio Carlos Guidoni Filho, José Evande Carvalho Araujo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregorio e João Carlos de Figueiredo Neto.

Relatório

Inicialmente, esclareço que todas as indicações de folhas inseridas neste relatório e no subsequente voto dizem respeito à numeração digital do sistema e-Processo.

Trata-se de recurso voluntário interposto por ACUMULADORES MOURA S/A contra o Acórdão nº 11-41.622, proferido pela 3ª Turma da DRJ/Recife, em 28 de junho de 2013, que concluiu pela procedência parcial dos lançamentos efetuados. No mesmo acórdão, recorreu-se de ofício em face da exoneração de crédito tributário que superou o limite previsto na Portaria MF nº 03/2008.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da Superintendência Regional da Receita Federal na 4ª Região Fiscal, referentes ao IRPJ e a CSLL, devidos nos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2008 e 2009 totalizaram o valor de R\$ 85.578.056,30. Os lançamentos concernentes ao PIS e à COFINS, inicialmente também aqui consubstanciados, foram posteriormente apartados e constituem outro processo.

Os fundamentos da autuação e da impugnação, bem como as razões de decidir da decisão recorrida, resumidos de acordo com as infrações identificadas no voto do seu relator, foram as seguintes:

Lançamentos do PIS e da Cofins

6. Os lançamentos relativos ao PIS e à Cofins não serão aqui objeto de apreciação, vez que, conforme relatei, os correspondentes autos de infração foram apartados e constituem outro processo (Termo de fls. 1.091/1.093).

Da Dedução a Maior, no Ajuste Anual, de Estimativas e de Retenções na Fonte de CSLL (infrações 01 e 02 do auto de infração de fls. 81/91)

7. Conforme relatado, a contribuinte reconheceu a procedência do lançamento quanto a esta infração. Tem-se, assim, por definitivamente constituído o respectivo crédito tributário na esfera administrativa, no montante principal de R\$ 1.419.197,84.

(...)

Da Nulidade

8. Requereu a impugnante a nulidade dos autos de infração, alegando contradições, ambiguidades, ausência de demonstração de matéria tributável e ausência de fundamentação legal dos lançamentos. Diz que, assim, teria sido afrontado o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), acarretando-lhe cerceamento do direito de defesa.

(...)

12. O que se observa é que a impugnante quer trazer, para o campo das preliminares, questões que na verdade têm natureza de mérito, razão pela qual serão enfrentadas no espaço adequado neste voto.

13. Tome-se, como exemplo, a suposta contradição apontada no tocante ao excesso de dividendos. Diz a defesa que se a autoridade fiscal considerou, para uma infração, que os incentivos recebidos pela empresa não constituíam subvenção para investimento, então deveria ter mantido o entendimento quando do lançamento relativo ao limite para distribuição de dividendos, hipótese em que inexistiria o excesso que motivou a exigência. Na mesma linha, aduz que o fundamento legal indicado pela fiscalização diz respeito à tributação das subvenções para investimento, quando ela própria, autoridade fiscal, considerou que os incentivos constituíam subvenções para custeio, e não para investimento.

14. Como se constata na própria argumentação da defesa, o enquadramento legal e a matéria tributável estão consignados nos autos de infração, tendo a impugnante demonstrado a cabal compreensão dos fatos que lhe são imputados. Não há falar, portanto, em nulidade por vício formal. A questão levantada pelo sujeito passivo, qual seja a suposta incongruência entre premissas adotadas pela fiscalização para infrações distintas, não orbita na seara das nulidades, e sim na de mérito. Vale dizer que, se justificadas as alegações da defesa, o que será examinado adiante, poder-se-á estar frente a hipótese de improcedência de uma ou outra infração, e não de nulidade do lançamento.

15. Sem embargo, cabe aqui salientar que, no tocante especificamente ao enquadramento legal, a jurisprudência administrativa firmou-se no sentido de que eventuais deficiências ou erros na invocação da norma infringida não ensejam a nulidade quando essa deficiência estiver suprida por outros elementos que permitam ao contribuinte conhecer os fundamentos da autuação e, desse modo, exercer seu direito de defesa. (...)

16. Por tais razões, é de rejeitar a preliminar de nulidade.

Da Exclusão Indevida de Receitas de Incentivos Fiscais do ICMS e do IPI (infrações 01 e 03 do auto de infração IRPJ e 01 e 02 do auto de infração da CSLL de fls. 68/80)

17. A contribuinte excluiu, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as receitas contabilizadas a título de subvenção de incentivos fiscais do ICMS – PRODEPE e do crédito presumido do IPI – Regime Automotivo. A fiscalização considerou indevidas as exclusões, dado que, à luz do Parecer Normativo CST nº 112/78, os incentivos recebidos pela empresa não se caracterizam como subvenção para investimento, condição inafastável para que não se submetam à tributação do IRPJ e da CSLL.

18. A impugnante alega que a legislação de regência não define o conceito de investimento, aduzindo que seria descabida, ilegal e inconstitucional a interpretação conferida pelo Parecer Normativo CST nº 112/78. Socorre-se de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF e de excertos doutrinários para sustentar que a subvenção para investimento destina-se a estimular a implantação ou expansão de empreendimento, e que a legislação não vincula o uso da subvenção a uma contraprestação direta ou específica. Discorre sobre os incentivos recebidos via crédito presumido do ICMS e do IPI, para concluir que as subvenções gozadas pela

empresa caracterizam-se como subvenções para investimento, pelo que não seriam tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL.

19. Argumenta ainda a defesa que, caso não cancelada a exigência, deveriam ser excluídos da base de cálculo os investimentos efetivamente realizados pela empresa na aquisição de bens e direitos, os quais teriam sido reconhecidos pela fiscalização.

(...)

23. Segundo a fiscalização, os benefícios fiscais do ICMS – PRODEPE usufruídos pelo sujeito passivo não se caracterizam como subvenções para investimento, por ausentes dois requisitos previstos no PN nº 112/78, a saber: i) a intenção do subvencionador de destinar os incentivos para investimento e ii) a efetiva e específica aplicação, pelo subvencionado, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

24. A impugnante, por seu turno, discorre sobre o conceito distintivo das subvenções para custeio e para investimento, defendendo, em resumo, que a legislação não exige que as subvenções sejam aplicadas necessariamente em inversões fixas e específicas. Conclui, assim, que a interpretação fundamentada no Parecer Normativo CST nº 112/78 seria ilegal e inconstitucional, por estabelecer restrições não previstas na legislação. Cita manifestações doutrinárias e decisões judiciais e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

25. Argumenta ainda a defesa que o PRODEPE foi concedido com a finalidade de fomentar investimentos industriais em Pernambuco, e que a produção da empresa evoluiu após o recebimento dos recursos, conforme gráficos que elabora.

(...)

29. A meu ver, está claro que o incentivo em questão, nas condições estabelecidas pela lei supracitada, não se conforma com o conceito de subvenção para investimento. A permissão da lei para que o subvencionado destine o crédito para investimento em capital de giro não se concilia com os requisitos previstos no PN nº 112/78, (...)

30. Com o mesmo fim, recorde-se a Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2003:

(...)

31. Como se vê, para que se caracterize a subvenção para investimento, para fins de tributação do IRPJ e da CSLL, é de rigor que, além de outras condições, o subvencionador imponha ao beneficiado a obrigação de aplicar os recursos exclusivamente em bens do ativo fixo diretamente relacionados com a implantação ou expansão do empreendimento. Assim é que, ao facultar-se, no caso concreto, o emprego dos recursos no capital de giro do subvencionado, deixou-se de atender pressuposto essencial para que se tenha por caracterizada a subvenção para investimento, em face do que os recursos recebidos submetem-se à tributação do IRPJ e da CSLL.

32. Os dispositivos da legislação do PRODEPE citados pela defesa, bem assim seus demonstrativos acerca do incremento na sua produção, não infirmam a conclusão a que se chegou no parágrafo precedente. Isto porque o só fato de a lei permitir a aplicação dos recursos em capital de giro já é bastante para desfigurar o conceito de subvenção para investimento, em conformidade com o entendimento expresso no Parecer Normativo CST nº 112/78.

33. Situação semelhante ocorre com o incentivo fiscal do crédito presumido do IPI – Regime Automotivo estabelecido pela Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997.

34. Conforme constatado pela fiscalização, efetivamente não há, no aludido diploma legal, nenhuma norma que estabeleça a obrigação, por parte do beneficiário, de destinar a subvenção exclusivamente em bens do ativo fixo relacionados com a implantação ou expansão do empreendimento. Tanto é assim que o próprio sujeito passivo informou, em resposta a termo de intimação, haver aplicado parte dos recursos em capital de giro e em aplicações financeiras. Ausente, portanto, a exemplo do incentivo do PRODEPE, requisito inarredável para a caracterização da subvenção para investimento.

35. A argumentação da defesa, no sentido de que o benefício foi instituído com a finalidade de promover o desenvolvimento industrial da região, não invalida a assertiva de que o favor, no caso concreto, não se amolda ao conceito de subvenção para investimento tal como perfilhado pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, em razão de, como já visto, faltar-lhe elemento essencial.

36. Postula a impugnante que, na hipótese de ser mantida a exigência, sejam excluídos da base de cálculo dos tributos os investimentos efetivamente realizados na aquisição de bens e direitos.

37. A pretensão não se sustenta. Como já aqui se assentou, os incentivos recebidos pela contribuinte não se caracterizam como subvenção para investimentos, independentemente do destino que veio a lhes dar a empresa. Vale dizer que tais incentivos, desde seu nascedouro, não se conformam com o conceito de subvenção para investimento, por faltar-lhes atributos imprescindíveis para que assim fossem tratados. Assim, o fato de a empresa haver destinado parte dos recursos à aquisição de bens e direitos não lhes confere a pretendida classificação como subvenção para investimento.

38. Exigência que deve ser mantida.

Do Excesso de Distribuição de Dividendos – (infração 02 do auto de infração IRPJ e 03 do auto de infração da CSLL de fls. 68/80).

39. A fiscalização considera ter havido excesso na distribuição dos dividendos, conforme cálculos a seguir (dados extraídos da escrituração contábil):

Ano-Calendário 2008

Lucro Líquido do Exercício: R\$ 83.102.110,22

(-) Reserva Legal: R\$ 4.153.092,27

(-) Reserva de Incentivos Fiscais: R\$ 55.208.860,66

Disponibilidade para dividendos: R\$ 23.740.157,29

(-) Dividendos intermediários distribuídos: R\$ 30.000.000,00

Excesso: R\$ 6.259.842,71

Ano-Calendário 2009

Lucro Líquido do Exercício: R\$ 74.977.354,07

(-) Reserva Legal: R\$ 3.748.768,09

(-) Reserva de Incentivos Fiscais: R\$ 63.306.995,99

Disponibilidade para dividendos: R\$ 7.921.589,99

(-) Dividendos Distribuídos em AGO: R\$ 7.921.390,99

(-) Dividendos Intermediários distribuídos: R\$ 30.000.000,00

Excesso: R\$ 29.999.801,00

40. A impugnação alega: I) ausência de fundamento legal para a autuação; II) erro no cálculo do excesso relativamente ao ano-calendário 2009; III) que a distribuição intermediária de dividendos não é definitiva e que, no caso, o excesso de dividendos foi reconhecido como obrigação por seus acionistas; IV) que a fiscalização não provou ter sido a distribuição proveniente de redução de capital e V) que, a prevalecer o entendimento de que os incentivos fiscais recebidos não constituíam subvenção para investimentos, então, por decorrência, tais valores não seriam contabilizados como reserva de incentivos fiscais. Desta forma, a disponibilidade para distribuição de dividendos seria ampliada, extinguindo-se o suposto excesso motivador do lançamento.

41. Julgo que a impugnante tem razão. Primeiro porque, não sendo os incentivos caracterizados como subvenções para investimentos (conforme já assente neste voto), então não estariam contabilizados como reserva. De sorte que excluindo-se, nos cálculos acima, os valores correspondentes às subvenções que não foram caracterizadas como para investimentos, tem-se ampliada a disponibilidade para o pagamento de dividendos, resultando na inocorrência de excesso na sua distribuição.

42. Em segundo lugar, ainda que o cálculo aritmético tivesse resultado em excesso na distribuição, não se sustentaria a afirmação dos autuantes de que o excesso seria “proveniente do próprio capital social formado a partir da capitalização das reservas de incentivos de períodos anteriores, não levados à tributação do IRPJ e da CSLL”, o que configuraria a hipótese prevista no art. 18, IV, da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, (...)

43. Conforme se verifica no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, toda a reserva de incentivos fiscais escriturada no Patrimônio Líquido em 2008 e em 2009 foi constituída nos próprios anos-calendário de 2008 e 2009, anos da autuação, e os correspondentes valores, que haviam sido indevidamente excluídos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, estão sendo tributados no presente lançamento.

44. Por conseguinte, se excesso de distribuição de dividendos houvesse ocorrido, não seria proveniente de reservas de incentivos fiscais não tributadas em anos anteriores e, assim, não se há de cogitar na destinação diversa de que trata o art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009.

45. Por derradeiro, tenho por inaplicável também o outro dispositivo legal mencionado pela fiscalização, qual seja, o art. 48, § 3º, da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997: (...)

46. Como se observa, o dispositivo dispõe sobre o excesso de distribuição de dividendos, que foi propriamente a infração inscrita nos autos de infração. Avalio, entretanto, que o excesso de distribuição de dividendos não constitui, pelas razões

que deduzo a seguir, fato gerador do IRPJ e da CSLL a serem suportados pela fonte pagadora.

47. Como se sabe, o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da renda ou de proventos, nos termos do art. 43 do CTN. No caso da distribuição de dividendos, não ocorre a aquisição de renda ou de proventos por parte da sociedade distribuidora, vez que a operação não lhe traz ingresso de recursos ou redução de despesas, tampouco lhe acarreta acréscimo patrimonial.

48. Recorde-se que os dividendos representam destinação dos lucros da empresa e, portanto, não influenciam o resultado do exercício. Se, ao pagar dividendos, a sociedade os contabilizasse como despesas, aí sim poder-se-ia cogitar da tributação do valor excedente, tal como proposto pela fiscalização. É o caso, por exemplo, do pagamento de juros sobre o capital próprio, que é contabilizado como despesa, com dedutibilidade limitada para fins fiscais. Havendo excesso no pagamento, a tributação se dá por via da adição ao lucro líquido na apuração do lucro real, conforme instrui o Majur: (...)

49. Assim, não se há de falar em tributação do IRPJ ou da CSLL por parte de quem pagou os dividendos. A tributação, em ocorrendo, recairá sobre os beneficiários, ou seja, sobre as pessoas físicas ou jurídicas que os receberam. À pessoa jurídica que os distribuiu compete, na qualidade de responsável, apenas efetuar a retenção do tributo, na forma da legislação de regência.

(...)

55. Como demonstrado, o excesso na distribuição de dividendos sujeita-se à incidência do imposto devido pelos beneficiários, bem assim à incidência do imposto retido na fonte pela pessoa jurídica que os distribuiu, não constituindo base tributável do IRPJ e da CSLL exigíveis da fonte pagadora dos rendimentos.

(...)

Da Dedução Indevida, no Ajuste Anual, do Imposto de Renda Retido na Fonte – (infração 04 do auto de infração IRPJ).

58. A contribuinte, na declaração de ajuste anual, deduziu imposto de renda retido na fonte que já havia sido utilizado na apuração das estimativas mensais, o que motivou a glosa em questão.

59. Argui a defesa que, se reconhecida a nulidade do lançamento ou a improcedência das infrações anteriores, o crédito tributário resultante desta infração seria recalculado.

60. O Manual de Instruções de Preenchimento da DIPJ, aprovado por ato normativo da Receita Federal, dispõe que: (...)

61. Como se constata, as retenções na fonte podem ser deduzidas mensalmente na apuração das estimativas, sendo tais valores considerados, no ajuste anual, como estimativas efetivamente pagas. Por esta razão, as retenções utilizadas ao longo do ano não podem ser novamente indicadas na linha 12 A/14, vez que já estão computadas na linha 12 A/18.

62. Vê-se que é claramente equivocada a arguição de que o ilícito teria dependência com as irregularidades anteriores. A infração em análise caracterizou-se pela

dedução indevida das retenções no ajuste anual, dado que essas retenções já haviam sido utilizadas na apuração das estimativas. A infração, portanto é autônoma, independente. Nada tem a ver com as infrações anteriormente examinadas, sendo bastante em si própria. Quanto à nulidade do lançamento, a pretensão já foi afastada.

63. De manter-se, assim, a exigência.

Da Multa Isolada – Falta de Recolhimento das Estimativas do IRPJ e da CSLL (infração 05 do auto de infração IRPJ e 03 do auto de infração CSLL de fls. 81/91).

64. Em face da infração relativa à exclusão indevida das receitas de incentivos fiscais, cujo lançamento foi aqui considerado procedente, apurou-se multa isolada ante a insuficiência de pagamento de estimativas mensais.

65. Alega a defesa que, consoante entendimento pacificado no CARF, é incabível a aplicação simultânea da multa isolada e da multa proporcional. Acrescenta que a multa somente seria aplicável quando exigida dentro do próprio período de apuração e quando se deixa de efetuar o recolhimento das estimativas, o que não teria ocorrido no caso.

66. A Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro 1997, é peremptória no que concerne à cobrança da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício sobre o IRPJ e a CSLL calculados ao final do exercício, quando verificada, após o término do ano-calendário, a falta de pagamento das estimativas: (...)

67. Inteiramente descabida, por outro lado, a alegação de que a norma não se aplicaria ao caso concreto, pois não teria a empresa deixado de pagar as estimativas. Ora, na medida em que se constataram infrações que elevaram o valor devido das estimativas, é evidente que é esse novo valor que tem que ser confrontado com o valor pago. Sendo este inferior ao devido, como no caso dos autos, tem-se por concretizada a hipótese de incidência prevista na norma.

68. Com relação aos acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cumpre lembrar que suas decisões somente vinculam a Administração Tributária na hipótese prevista no art. 75 da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 20092, o que não é o caso.

69. De manter-se o lançamento.

Da CSLL

70. O decidido em relação ao IRPJ estende-se à CSLL, eis que a esta se aplicam as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda.

Inconformada, a empresa autuada apresentou recurso voluntário no qual, essencialmente, alega que:

Em caráter preliminar,

- a) Há que se declarar a nulidade dos lançamentos por contradição na acusação, vício na motivação e ofensa aos princípios do contraditório e ampla defesa. O fiscal não estava seguro quanto à natureza das subvenções, optando por autuar tudo que lhe parecia possível. O fato de a decisão recorrida ter reconhecido a improcedência da autuação no tocante à acusação de distribuição de dividendos em excesso reforça esse entendimento. É que o vício de nulidade macula o lançamento desde o seu nascedouro.

No mérito,

- b) É tarefa do CARF analisar a legalidade de ato normativo da Receita Federal e o Parecer Normativo CST nº 112/78 é manifestamente ilegal.
- c) A subvenção para investimento é outorgada com a finalidade de estimular a implantação ou expansão do empreendimento subvencionado. A legislação de regência não vincula seu uso a uma contraprestação direta ou específica, mas à finalidade para a qual é concedido o incentivo. É desprovida de fundamento legal qualquer interpretação restritiva. Nesse sentido, cita alguns acórdãos do CARF.
- d) Quanto ao incentivo fiscal do PRODEPE, a autoridade fiscal entendeu que a correspondente legislação não contém mecanismo de vinculação entre os valores obtidos e a aplicação efetiva e específica desses recursos em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Entretanto, a lei pernambucana estabeleceu hipóteses nas quais a empresa incentivada poderá ter seus benefícios suspensos ou cancelados, incluindo a exigência de realização da totalidade dos investimentos no prazo de até 36 meses. De acordo com a sua regulamentação, a fruição do incentivo deve ser efetivamente fiscalizada pelos órgãos competentes na estrutura administrativa do Estado. É obrigatória a apresentação periódica de diversas informações à agência estadual de controle. Nesse sentido, exemplifica com a cópia de um relatório de monitoramento (fls. 1236 a 1257). Houve inequívoca evolução e crescimento da sua produção após o início do recebimento dos recursos. Para ilustrar tal afirmativa transcreve os gráficos evolutivos da produção e da quantidade de funcionários ao longo dos últimos anos.
- e) Quanto ao incentivo fiscal do crédito presumido de IPI, a autoridade fiscal também entendeu que o seu diploma legal não vincula a destinação dos recursos nem exige do beneficiário a comprovação da efetiva e específica aplicação nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Contudo, novamente, está equivocada essa interpretação restritiva. A efetiva utilização dos incentivos fiscais naquela finalidade é objeto de prestação de contas por meio de relatórios semestrais (nesse sentido, junta cópias dos relatórios referentes aos semestres de 2008 e 2009 às fls. 1258 a 1278). Os projetos aprovados de implantação ou expansão das atividades da empresa, apresentados com a impugnação (cópia de

processo administrativo, fls. 1027 a 1073), indicam a concessão do incentivo em razão do incremento da capacidade instalada e respectivos investimentos projetados e aumento de empregos. A aplicação da subvenção deve ocorrer de forma adequada aos ciclos de investimentos planejados para os projetos incentivados.

- f) Na hipótese de não ser cancelada a exigência devem, pelo menos, ser excluídos das bases de cálculo dos tributos os investimentos efetivamente realizados na aquisição de bens e direitos, conforme indicados pela própria autoridade fiscal no item “54” o Termo de Encerramento da Ação Fiscal.
- g) Conforme jurisprudência do CARF, a multa isolada sobre estimativas surgidas da recomposição de valores declarados originalmente não pode ser cobrada em concomitância com a multa de ofício. Uma vez encerrado o período de apuração, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência apurada com base no balanço patrimonial encerrado ao final do ano-calendário.
- h) No tocante às deduções indevidas do IRRF, a empresa reconhece que ocorreu um lapso no preenchimento da DIPJ. Entretanto, os documentos anexados (fls. 1279 a 1472) confirmam que o lançamento a menor realizado na linha 18 da ficha 12A terminou por neutralizar o efeito do lançamento na linha 14 da mesma ficha.
- i) Quanto ao recurso de ofício, reitera os argumentos de defesa, apresentados na impugnação, acerca distribuição de dividendos considerada em excesso.
- j) Não existe base legal para a exigência de juros sobre os valores lançados a título de multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Além disso, o valor do crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância supera aquele previsto no artigo 2º da Portaria

MF nº 375/2001, com o valor alterado pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00), motivo pelo qual o recurso de ofício interposto também deve ser conhecido.

A recorrente alega, em caráter **preliminar**, que deve ser declarada a nulidade dos lançamentos por conta da existência de contradição na acusação, vício na motivação e ofensa aos princípios do contraditório e ampla defesa. Isso porque as autoridades fiscais consideraram, relativamente a uma infração, que os incentivos recebidos pela empresa não constituíam subvenção para investimento enquanto que, no tocante à outra, partiram dessa premissa para concluir que houve excesso na distribuição de dividendos. O fato de a decisão recorrida ter reconhecido a improcedência dessa última infração reforçaria esse entendimento.

Com efeito, há essa contradição na fundamentação das duas acusações. A DRJ, igualmente, não nega isso. No entanto, não se pode concordar com a alegação de que houve prejuízo ao exercício da defesa. Primeiro, porque cada infração contém sua fundamentação claramente exposta no Termo de Encerramento da Ação Fiscal. Depois, porque a empresa autuada, tanto na impugnação, quanto no recurso, demonstrou pleno conhecimento das razões que motivaram a imputação de cada uma daquelas infrações.

A recorrente transcreve trechos da obra de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López sobre o tema do processo administrativo fiscal para sustentar sua alegação de nulidade equiparando-a à proposta de invalidação do ato administrativo caracterizado por falta ou vício de motivação. Nesse sentido, vale à pena reproduzir o seguinte trecho (*Processo Administrativo Fiscal Comentado*, 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2010, p. 562):

A motivação do ato deve observar os princípios da congruência e da presunção reacional do julgador. Ou seja, a decisão deve harmonizar-se com a fundamentação, de sorte a estabelecer-se, entre elas, um liame de lógica formal do tipo premissa/consequência e, ainda, não deve refletir apenas a convicção do julgador, mas a premissa necessária à conclusão a que se chega, apta ao convencimento de terceiros. Assim, além de a autoridade administrativa apresentar as razões de fato e de direito que a levaram a determinada conclusão também deve demonstrar o nexo causal existente entre eles. Destarte, a omissão das razões de convencimento, o descompasso lógico entre as conclusões e as premissas (carência de motivação intrínseca), caracterizam falta ou vício de motivação, ambos passíveis de invalidação.

Pelo que se depreende, a falta ou, mais propriamente, o vício de motivação tratado pelos referidos autores tem a ver com a incongruência e o descompasso lógico observado entre as conclusões e as premissas da fundamentação. Mas não é isso que se constata no presente caso. Cada infração, tomada isoladamente, possui suas premissas e consequências perfeitamente delineadas e logicamente estabelecidas. Não há razão para a invalidação da totalidade do lançamento se os fatos constatados, no mérito, puderem conduzir a convicção do julgador à pertinência de uma das infrações imputadas. Nesse contexto, diante da contradição, impor-se-á o afastamento da infração que logicamente não poderá ser concretizada.

Não se pode presumir, como propôs a recorrente, que as autoridades fiscais não estavam seguras quanto à natureza das subvenções e, por isso, optaram por autuar tudo que lhe parecia possível. A menos que fosse comprovada a má-fé da conduta, há que se considerar o trabalho fiscal como realizado dentro dos regulares parâmetros técnicos no qual deve se balizar. Mesmo assim, há sempre a possibilidade de erros e equívocos na fundamentação argumentativa. Daí a razão de ser da atividade revisional. E isso, como bem alertou a decisão recorrida, é matéria de mérito.

Tanto é assim que a instância *a quo*, no mérito, julgou improcedente a infração do excesso na distribuição de dividendos. E sua primeira razão de decidir foi justamente o fato de não ter caracterizado as subvenções com a natureza de subvenções para investimento.

Por tais motivos, afasto a preliminar de nulidade suscitada.

Quanto à **glosa da exclusão das subvenções**, impõem-se conhecer as circunstâncias legais que motivaram o feito fiscal.

A possibilidade de não se tributar as subvenções para investimento está prevista no § 2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77:

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

(...)

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

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (grifei)

Caso não possa atender a essas condições, o enquadramento do incentivo provavelmente recairá no conceito de subvenção para custeio e será tributado na conformidade do que dispõe o artigo 392, I, do RIR/99, *verbis*:

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

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

Com a força de norma complementar de lei (artigo 100, I, do CTN), há que se conceder a devida relevância ao conteúdo do Parecer Normativo CST nº 112/78, o qual procurou estabelecer diretrizes para a determinação dos conceitos de subvenção para custeio e subvenção para investimento. Destacam-se, assim, os seguintes trechos:

2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentendo-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST Nº 143/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

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

2.13 - Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para os fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77, de que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras quem está suportando a ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção, e, por decorrência, dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78.

2.14 - Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados [Lei nº 4.506/64 e DL nº 1.598/77] podemos resumir a matéria relacionada com as SUBVENÇÕES nos seguintes termos: As SUBVENÇÕES, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, como parcelas do resultado não-operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital, e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições. para a utilização dessa reserva.

(...)

3.6 - Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Em alguns casos que tivemos oportunidade de examinar, esse tipo de subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para o investimento; o retorno das parcelas depositadas só se efetiva após comprovadas as aplicações no empreendimento econômico; e o titular do empreendimento é o beneficiário da subvenção.

(...)

7.1 - Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item 1, letra "b", do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I - As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional;

II - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III - As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

IV - As SUBVENÇÕES, PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

(grifei)

Portanto, a conclusão do Parecer é no sentido de que as subvenções para investimento, para os fins de enquadramento na hipótese de não incidência veiculada no § 2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, sejam caracterizadas por três aspectos bastante claros: (i) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Além disso, o Parecer esclarece que exige-se perfeita sincronia da (i) intenção do subvencionador com a (ii) ação do subvencionado. Ademais, não basta o (i) “animus” de subvencionar, mas, também, (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção.

Diante desse quadro, cumpre investigar esses requisitos nos benefícios questionados pela fiscalização no presente processo.

No que diz respeito ao incentivo fiscal do ICMS, no âmbito do Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco – PRODEPE, a Lei nº 11.675/99, daquele Estado, dispunha que:

Art. 1º O Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco - PRODEPE, com a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista de Pernambuco, mediante a concessão de incentivos fiscais e financeiros, passa a vigorar nos termos previstos na presente Lei.

§ 1º A concessão dos incentivos fiscais e financeiros às empresas interessadas será diferenciada em função dos seguintes aspectos:

I - natureza da atividade;

II - especificação dos produtos fabricados e comercializados;

III - localização geográfica do empreendimento;

IV - prioridade e relevância das atividades econômicas, relativamente ao desenvolvimento do Estado de Pernambuco.

§ 2º A concessão dos incentivos fiscais e financeiros será autorizada por decreto do Poder Executivo, após prévia habilitação dos interessados, observadas as condições e requisitos estabelecidos nesta Lei e nos demais atos regulamentares destinados à sua execução.

(...)

Art. 5º As empresas enquadradas nos agrupamentos industriais prioritários indicados no art. 4º, exclusivamente nas hipóteses de implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos, poderão ser estimuladas, nos termos previstos em decreto do Poder Executivo, mediante a concessão de crédito presumido do ICMS, que observará as seguintes características: (Lei nº 13.280/2007 – efeitos a partir de 01.09.2007)

(...)

V - quanto à destinação, investimento fixo ou capital de giro, ou ambos, cumulativamente. (Lei nº 11.937/2001 – efeitos a partir de 05.01.2001)

(grifei)

Por sua vez, o inciso IV do artigo 5º do Decreto nº 21.959/99, do Governador do Estado de Pernambuco, acrescentou que:

IV – quanto à destinação, investimento fixo ou capital de giro, ou ambos, cumulativamente, podendo-se considerar tais destinações como subvenções para investimento em relação às empresas que tenham permanecido com os benefícios financeiros concedidos nos termos das Leis nº 10.649, de 25 de novembro de 1991, e nº 11.288, de 22 de dezembro de 1995, e respectivas alterações.(Dec. 24.167/2002) (grifei)

No que concerne ao incentivo fiscal do crédito presumido do IPI, a Lei nº 9.440/97 estabeleceu que:

Art. 1º Poderá ser concedida, nas condições fixadas em regulamento, com vigência até 31 de dezembro de 1999:

(...)

IX - crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, 8 e 70, de 7 de setembro de 1970, 3 de dezembro de 1970 e 30 de dezembro de 1991, respectivamente, no valor correspondente ao dobro das referidas

contribuições que incidiram sobre o faturamento das empresas referidas no § 1º deste artigo.

*§1º O disposto no **caput** aplica-se exclusivamente às empresas instaladas ou que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e que sejam montadoras e fabricantes de:*

a) veículos automotores terrestres de passageiros e de uso misto de duas rodas ou mais e jipes;

(...)

h) partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos - acabados e semi-acabados - e pneumáticos, destinados aos produtos relacionados nesta e nas alíneas anteriores.

Segundo as autoridades fiscais, a análise dos dispositivos concernentes ao PRODEPE leva a crer que não há, de forma específica, a intenção de se destinar os recursos para o financiamento de capital fixo, qual seja, a aquisição de bens e direitos, sendo possível a inversão em capital de giro, hipótese em que a subvenção deve ser tratada como subvenção para custeio. Além disso, não se visualiza qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal e a aplicação efetiva e específica desses recursos em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Estariam, portanto, ausentes os dois primeiros requisitos do Parecer Normativo CST nº 112/78. Tal entendimento teria sido, inclusive, observado pela SRRF/4ª Região Fiscal em processo de consulta acerca do mesmo incentivo fiscal.

De modo semelhante, as autoridades fiscais afirmam que a Lei nº 9.440/97, em nenhum de seus artigos, vincula a destinação dos recursos oriundos do incentivo fiscal para investimentos, assim como também não exige do beneficiário que este comprove a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Aqui também não se fariam presentes os dois primeiros requisitos do Parecer. Neste caso, a própria empresa autuada, em resposta a uma das intimações, teria demonstrado que aplica os recursos recebidos, parte em investimentos fixos, parte em incremento do capital de giro e parte em aplicações financeiras.

Nesse ponto, deve-se inicialmente ressaltar que não se pode concordar com a recorrente quando alega que o Parecer Normativo CST nº 112/78 é manifestamente ilegal. Isso porque ele tem a virtude de esclarecer que a mera transferência dos recursos para a empresa com a comprovação de que não foram distribuídos aos sócios não é suficiente para fazer cumprir o objetivo da norma. Há que se verificar a implementação da condição estatuída, qual seja, o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Neste sentido, a pertinente exigência da sincronia entre a intenção do subvencionador e ação do subvencionado.

Isso não significa que se o incentivo fiscal se destinasse unicamente ao capital de giro tal situação seria suficiente para afastar o benefício. Os recursos transferidos podem até, num primeiro momento, oxigenar o capital de giro da empresa. Contudo, em algum momento futuro, o investimento para a implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos terá que ser efetuado.

Diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial - segundo o modelo desenvolvido pelos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons - definido numa amplitude global (Cf. Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori e Omri Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law*, New York: Oxford, 2011, pp. 17 a 23). Isso significa que considera-se renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. É isso, precisamente, o que ela faz com as subvenções para investimento. Não se trata, pois, de dizer que elas não configuram renda, mas, sim, renda não tributável.

Consequentemente, no caso do imposto de renda, a lei tributária incide de forma global sobre todo acréscimo patrimonial. Depois, sobre algumas situações específicas, afasta o campo de incidência. Diria mesmo que opera como se fosse uma isenção. Como explica Paulo de Barros Carvalho, a isenção atua no próprio campo normativo. A regra de isenção subtrai parte do campo de abrangência do antecedente ou do consequente da regra-matriz de incidência, mutilando, parcialmente, um ou mais dos seus critérios (Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 17ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 490).

Por tratar-se de isenção, há que se lembrar o que determina o artigo 111 do CTN, *verbis*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

A regra-matriz de incidência é o resultado do trabalho interpretativo de um conjunto de enunciados veiculados nos textos legais. Há diversas técnicas legislativas para conformar o campo de incidência. A isenção nada mais é do que uma dessas técnicas, por meio da qual, algum aspecto de uma predefinição genérica daquele campo é mutilado. Entretanto, se o legislador opta por essa técnica, o CTN exige uma interpretação literal dos seus enunciados para a produção da regra-matriz.

Ora, como bem interpretado pelo Parecer acima transcrito, a verificação do estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos exige não só a intenção do subvencionador, mas, também, a ação do subvencionado no sentido de promover a efetiva e específica aplicação do recurso na consecução do objetivo traçado. Não se exige, todavia, que o objetivo final seja alcançado, qual seja, que os empreendimentos econômicos tenham sido implantados ou expandidos. Mas, que a completude do estímulo seja garantida. Em outras palavras, só se verificará a efetividade do estímulo se o dinheiro for aplicado na consecução do objetivo final.

Por isso, considero correta a necessidade de verificação da efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Esse entendimento parece em perfeita sintonia com as condições estabelecidas para o instituto das subvenções para investimento, no âmbito do regime tributário de transição (RTT), pelo artigo 18 da Lei nº 11.941/09, *verbis*:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I - reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II - excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III - manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV - adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

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

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a

incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

Em suma, com a vigência das novas regras contábeis, as subvenções para investimento devem ser lançadas no resultado (inciso I). As mesmas, no entanto, devem ser excluídas do lucro líquido para fins de apuração do lucro real (inciso II). Os correspondentes valores das subvenções devem ser registrados como reservas de lucros na medida em que os lucros auferidos no próprio exercício (inciso III) ou em exercícios subsequentes (§ 3º) sejam suficientes para essa contabilização. Em consonância com o que acima foi dito sobre a necessária destinação dos recursos recebidos, qual seja, a sua efetiva aplicação em cada projeto beneficiado dentro dos prazos concedidos para a concretização do estímulo, no momento em que for constatada destinação diversa, será necessário adicionar o correspondente valor ao lucro líquido (inciso IV). Portanto, há que se tributar as subvenções para investimento cuja destinação foi diversa do estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (§ 1º). Além disso, outras hipóteses de destinação diversa (vide a referência ao termo “inclusive”) são previstas (incisos I, II e III do § 1º).

Foi com essa linha de raciocínio que acompanhei a divergência contida na declaração de voto do ilustre Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, situação na qual fomos vencidos, no julgamento do Acórdão nº 1102-000.868 proferido em maio de 2013. Na ocasião, o mencionado Conselheiro citou dois acórdãos da 1ª Turma da CSRF (9101-00.566 e 9101-001.094) como exemplos da constatação de que a jurisprudência da CSRF vem relaxando as exigências do Parecer Normativo nº 112/78. Contudo, de forma perspicaz, observou que o posicionamento da Câmara Superior não retira do beneficiário o ônus de comprovar a aplicação do recurso recebido. Confira-se, neste sentido, o seguinte trecho:

Já a jurisprudência mais recente da 1ª Turma da CSRF também vem relaxando as exigências do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, seja admitindo isenções do ICMS sem a aplicação obrigatória em ativos permanentes, seja permitindo que os valores recebidos não tenham que ser aplicados obrigatoriamente em investimentos futuros.

Além do Acórdão nº 9101-00.566 já citado pelo Conselheiro Relator, mas que, de acordo com seu entendimento, não tratou da imediata aplicação

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2004 de 21.4.2004 e pelo CF/2004, Autenticado digitalmente em 28/10/2014 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 31/10/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMAN THO

dos recursos, destaco o Acórdão nº 9101-001.094, julgado na sessão de 29 de junho de 2011, tendo por relator o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, que enfrenta diretamente a matéria. Transcrevo sua ementa:

IRPJ. Subvenção para Investimento. Na hipótese de implantação de empreendimento, há um descasamento entre o momento da aplicação do recurso e do gozo do benefício a título de subvenção para investimento, razão pela qual, natural que o beneficiário da subvenção para investimento, em um primeiro momento, aplique recursos próprios na implantação do empreendimento, para depois, quando a empresa iniciar suas operações e, conseqüentemente, começar a pagar o ICMS, comece também a recompor seu caixa do capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos de implantação.

Após concluir que o incentivo sob análise não exigia a aplicação de todos os recursos na implantação do empreendimento, e de que seria natural existir essa diferença entre o momento de aplicação do recurso e o gozo do benefício, o relator concluiu:

Por outro lado, o montante dos valores obtidos com o benefício que exceder o total dos valores aplicados na ampliação ou expansão do empreendimento, logicamente, não gozará de isenção de IR e deverá ser tido como subvenção para custeio, já que poderá ser aplicado livremente pelo beneficiário. No caso em tela, se o valor aplicado na implantação e, posteriormente, na expansão do empreendimento é maior ou menor do que o valor oriundo do benefício que será recebido durante 20 anos, é uma outra questão que não foi posta para ser dirimida na presente demanda, mesmo porque deveria ter sido investigada pela autoridade lançadora, para eventualmente, desconsiderar parte dos valores oriundos do benefício não destinado à finalidade legal.

Assim, salvo melhor juízo, conclui-se que somente poderia se considerar isentos do Imposto de Renda os valores efetivamente utilizados na ampliação ou expansão do empreendimento, **mas que essa aplicação não estava em discussão naqueles autos.**

Como já explicado, entendo que a aplicação dos recursos está em discussão nestes autos desde o lançamento, não tendo o contribuinte comprovado o efetivo uso dos recursos nos investimentos subvencionados.

Assim, salvo melhor juízo, penso que o entendimento aqui exposto está de acordo com esse posicionamento da CSRF, que flexibiliza os ditames do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, mas não retira do beneficiário o ônus de comprovar sua aplicação.

Naquele caso, apesar dos esforços da fiscalização, a contribuinte não apresentou provas de que os incentivos fiscais foram aplicados em investimentos para a implantação ou expansão dos projetos subvencionados.

Nada obstante, no presente caso, a fiscalização agiu de forma diferente. Ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, preferiu desqualificar a natureza dos incentivos fiscais apenas com base na sua configuração legal.

Neste sentido, asseverou que nos dois incentivos fiscais – o do PRODEPE e o do crédito presumido do IPI para o regime automotivo – estariam ausentes os requisitos da intenção do subvencionador e o da ação do subvencionado.

Ora, no que diz respeito ao PRODEPE, de pronto, já não se pode concordar com a ausência do requisito da intenção do subvencionador na configuração legal. Isso porque essa intenção veio expressa no *caput* do artigo 1º da Lei estadual, qual seja, “a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista de Pernambuco”. Nem se pode alegar que essa finalidade esteja dissonante da exigência da lei federal: “a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. Dizer que haveria que se restringir a aplicação dos recursos, desde um primeiro momento, em capital fixo, como já dissemos não é uma condição da lei federal.

Quanto ao crédito presumido do IPI, o requisito da intenção do subvencionador, de fato, não está expresso no texto legal. Contudo, como alertou a recorrente, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 1.532/97, que resultou convertida na Lei nº 9.440/97, deixou clara a intenção de estimular o desenvolvimento regional e o aumento do nível de emprego nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste através da instalação de unidades da indústria automotiva. Confira-se:

EM. INTERMINISTERIAL nº 613 - MF

Em 18 de dezembro de 1996.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Temos a honra de submeter à elevada consideração de Vossa Excelência proposta de edição de Medida Provisória que visa, por intermédio da concessão de benefícios fiscais, estimular a instalação de novas empresas do setor automotivo nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

2. A Medida Provisória, ao contribuir de maneira decisiva para a instalação de unidades da indústria automotiva naquelas regiões, estará fomentando o desenvolvimento regional, o aumento do nível do emprego e a descentralização industrial no Brasil.

3. A estrutura do regime ora proposto é semelhante à do regime automotivo de que trata a Medida Provisória nº 1.483-19, atualmente em vigor. Os benefícios adicionais para as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste têm como objetivo principal neutralizar as desvantagens naturais existentes em relação às demais regiões do País. Estaríamos, dessa forma, dotando aquelas regiões de condições mínimas para competir, tornando-as atrativas aos novos investimentos no setor.

(grifei)

Relativamente ao requisito da ação do subvencionado, no contexto de ambos os incentivos fiscais, a fiscalização centrou sua argumentação no fato de que inexistiria na lei um mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal e a aplicação efetiva e específica desses recursos em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico.

Com efeito, é sensata a observação das autoridades fiscais sobre a necessidade de existir algum tipo de prestação de contas. Mas, se a legislação que regula o incentivo fiscal não a criou, isso não significa que a empresa, para fins de usufruir o benefício instituído na lei federal, não possa fazê-lo. Não é necessário o casamento entre o momento da aplicação do recurso e o gozo do benefício, ou seja, o “dinheiro não precisa ser carimbado”. Entretanto, algum controle precisa ser feito porque se ao final do prazo concedido ficar comprovado que nem todo o montante recebido foi aplicado em investimento destinado à consecução do objetivo final do programa, ficará caracterizada a natureza de subvenção para custeio do excesso não utilizado e, neste momento, ficará consubstanciada a disponibilidade da renda para efeitos da sua tributação.

Perceba-se que esse entendimento está perfeitamente sintonizado com o conteúdo do voto proferido na 1ª Turma da CSRF pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, citado na declaração de voto acima reproduzida. A conclusão que se chega é que só não são tributados os valores efetivamente utilizados na ampliação ou expansão do empreendimento.

Apesar de a fiscalização ter chegado a intimar a empresa autuada a apresentar os registros contábeis da aquisição de bens e direitos vinculados a cada projeto beneficiado pelas subvenções, bem como a documentação comprobatória da aplicação efetiva e específica nesses bens e direitos (item 5.2 do Termo de Intimação Fiscal anexado de fls. 400 a 402), o fato é que não houve uma persistência nessa questão. A empresa apresentou como resposta (itens 3.1 a 4.1 do documento anexado de fls. 410 a 414) a informação de que os registros das aquisições somaram, considerando os valores imobilizados e as obras em andamento, nos anos de 2008 e 2009, as respectivas quantias de R\$ 38.676.130,25 e R\$ 33.149.167,91. Além desses valores, as quantias correspondentes a R\$ 40.166.298,52 e R\$ 27.497.243,38, respectivamente, foram provisionados em aplicações financeiras. Apresentou também dados referentes à evolução e crescimento de sua produção, bem como do quantitativo de funcionários empregados, após o início do recebimento dos recursos.

Ademais, a fiscalização, no âmbito dos benefícios ligados à subvenção do regime automotivo, chegou a intimar a empresa a apresentar os relatórios semestrais enviados à Secretaria de Desenvolvimento da Produção, do Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, com as informações necessárias ao acompanhamento da utilização do incentivo fiscal (item 6.2 do Termo de Intimação Fiscal anexado de fls. 400 a 402). Em resposta, a empresa apresentou tais relatórios referentes aos semestres de 2008 e 2009 (fls. 512 a 535).

Essas respostas poderiam ter levado ao aprofundamento da investigação sobre a ação do subvencionado, ou seja, a efetiva aplicação dos recursos recebidos em cada projeto beneficiado dentro dos prazos concedidos para a concretização do estímulo. Contudo, o que se percebe é que a fiscalização não prosseguiu nesse rumo. Como já se disse, preferiu

centrar sua argumentação na ausência de um mecanismo legal que garantisse a efetiva prestação de contas.

Destarte, é possível que a empresa autuada não esteja mesmo fazendo o devido controle dos recursos obtidos. Mas, isso não foi devidamente investigado nem se configurou como o objeto da acusação fiscal. A DRJ, por sua vez, limitou-se a reproduzir o entendimento segundo o qual a aplicação de recursos no capital giro seria suficiente para descaracterizar a natureza da subvenção.

Por tais motivos, julgo improcedente a glosa da exclusão das subvenções em ambos os incentivos fiscais.

Considerando que as **multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas** do IPRJ e da CSLL foram calculadas tão somente em face da infração relativa à glosa da exclusão das subvenções (cf. demonstrativos de cálculo às fls. 686 e 690), uma vez que esta foi julgada improcedente, resta também afastadas as referidas multas.

Ademais, ainda que a glosa das subvenções fosse mantida, não subsistiriam as multas isoladas. Isso porque há concomitância entre estas e as multas proporcionais.

Quanto à matéria, sigo o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênias para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (*Acórdão nº 9101-01.455*):

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*¹:

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

(...)

¹ Redação Original:

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

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

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.

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

(...)

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

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. *“É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).*

2. *A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.*

3. *Recurso especial improvido.”*

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes:

REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o

entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo

devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênia para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(…) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(…).”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa,

restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(…) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

A impossibilidade de lançamento da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional é explicada na sequência do voto:

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte – sujeito passivo – e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao

final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excludente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, 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. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”. (Recurso do Procurador nº 105139.794– Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado,

senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por exclusão, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações, também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

No caso em apreço, a fiscalização lançou as multas isoladas pelo não pagamento das estimativas calculadas com a exclusão das subvenções glosadas nos balancetes mensais. Essas mesmas subvenções impactaram a apuração feita pela fiscalização do tributo devido no final do ano-calendário. Trata-se, portanto, de concomitância.

Quanto ao **excesso de distribuição de dividendos**, a decisão recorrida motivou a improcedência dessa infração com base em três argumentos: (i) o fato de ter descaracterizado a natureza das subvenções como “para investimento”, tributando-as, o que tornaria disponível os correspondentes valores para o pagamento dos dividendos distribuídos; (ii) não é verdadeira a afirmação da fiscalização segundo a qual o excesso seria proveniente do próprio capital social formado a partir de capitalização das reservas de incentivos de períodos anteriores; e (iii) o excesso na distribuição de dividendos é tributável na pessoa dos beneficiários e não da fonte pagadora.

O primeiro desses argumentos não pode ser acolhido neste voto porque parte de uma premissa que aqui foi afastada. Com efeito, ao não concordarmos com a descaracterização da natureza das subvenções, subsiste a necessidade de que elas sejam mantidas como reserva na conformidade da regra contida na alínea “a” do § 2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com a configuração que lhe foi dada, no âmbito do RTT, pelo artigo 18 da Lei nº 11.941/09 (acima transcritos).

No que diz respeito ao segundo argumento, de fato, a fiscalização considerou que “como não houve o detrimento da constituição da reserva de incentivos fiscais dos

períodos autuados e como a fiscalizada não possuía lucros acumulados de períodos anteriores, nem reservas de lucros passíveis de distribuição, há que ser considerado como proveniente do próprio capital social da empresa; valor este, formado a partir da capitalização das reservas de incentivos fiscais de períodos anteriores, não levados à tributação do IRPJ/CSLL” (fls. 12).

Relativamente ao terceiro argumento, a decisão recorrida observou que o dispositivo invocado pela fiscalização para tributar o excesso dos dividendos distribuído, o artigo 48, § 3º, da IN SRF nº 93/97 (fls. 10), na verdade, remete à tributação do beneficiário desses dividendos segundo o disposto na legislação específica que lhe é concernente (pessoa física ou jurídica), confira-se:

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

(...)

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

(grifei)

Está correta a decisão recorrida na sua observação. Tanto é que o § 4º subsequente esclarece que a tributação da parcela excedente deverá, no caso do beneficiário ser pessoa física, submeter-se à tabela progressiva. Veja-se:

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

No entanto, isso não afasta a hipótese de que uma empresa capitalize em um determinado momento as reservas de incentivos fiscais que foram sendo acumuladas ao longo dos anos. E se, em momento posterior, efetuar a restituição dessa parcela do capital aos sócios, mediante redução do capital social, o valor restituído haverá que ser considerado destinação diversa da subvenção para investimento e tributado na própria empresa à luz do que determina o já referido § 1º, I, do artigo 18 da Lei nº 11.941/09. Para melhor elucidação, neste ponto, repete-se a sua transcrição:

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

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

Naturalmente, depois de assim tributados, os valores direcionados aos sócios sofrerão o tratamento adequado segundo a categoria do rendimento auferido, qual seja, a restituição do capital social.

Então, o problema aqui foi o fato de a fiscalização não ter constatado uma efetiva capitalização da reserva constituída em exercícios anteriores. Como disse a recorrente, em sua impugnação (fls. 782), “o que a Autoridade Fiscal fez na consideração dessa infração foi presumir que o excesso havia sido pago mediante a redução do capital social”. Entretanto, a empresa alega que efetuou os pagamentos a título de distribuição de dividendos. Os excessos foram contabilizados em seu ativo como créditos perante seus acionistas.

Portanto, para que se materializasse a hipótese de destinação diversa da subvenção para investimento contida no texto legal, a fiscalização haveria que comprovar de forma inequívoca a capitalização com recursos oriundos da conta de reserva onde foram contabilizados os valores correspondentes às subvenções para investimentos. Depois, haveria também que comprovar a respectiva redução do capital social. Nenhuma prova nesse sentido, contudo, foi produzida. O que há são apenas conjecturas.

Consequentemente, tem razão a instância *a quo* ao decidir pelo cancelamento dessa infração.

Quanto à **dedução do IRRF no ajuste**, a decisão recorrida manteve a autuação nos termos em que foi proposta pela fiscalização, qual seja, o IRRF aproveitado na apuração das estimativas deve estar incorporado no valor total da estimativa deduzida no cálculo do ajuste anual. Essa infração, por conseguinte, não tem qualquer relação com as outras infrações discutidas no processo.

Sem embargo, em sede de recurso, a empresa anexa os documentos de fls. 1279 a 1472 alegando que estes confirmam que o lançamento a menor realizado na linha 18 da ficha 12A da DIPJ terminou por neutralizar o efeito do lançamento na linha 14 da mesma ficha. Tratar-se-ia de mero erro de fato no preenchimento da declaração.

A argumentação deduzida pela recorrente está fundamentada nos demonstrativos elaborados às fls. 1280. Por esses demonstrativos, ela alega que os valores corretos a serem considerados como IRRF deduzido nos ajustes (linha 14 da ficha 12A) seriam de R\$ 925.249,16 (ano-calendário de 2008) e R\$ 396.051,09 (ano-calendário de 2009). A

justificativa para esses valores estaria nos extratos do “Sistema Dirf – Fontes Pagadoras” apresentados às fls. 1281 e 1282. Assim, em 2008, o total do imposto retido seria de R\$ 1.218.346,58 (segundo a empresa, R\$ 315.533,34 aproveitados nas estimativas somado com os R\$ 925.249,16 que teria direito no ajuste anual); por sua vez, em 2009, o total do imposto retido seria de R\$ 1.321.300,25 (segundo a empresa, R\$ 925.249,16 aproveitados nas estimativas somado com os R\$ 396.051,09 que teria direito no ajuste anual).

Nada obstante, é a recorrente quem comete erro ao trazer esses elementos para sua argumentação. Os citados extratos contém as mesmas retenções que haviam sido observadas pela fiscalização quando elaborou sua argumentação no Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 35 e 37). O problema é que a recorrente tomou os totais de imposto retido informados nos extratos como sendo efetuados a título de IRRF. Todavia, os demonstrativos transcritos no Termo da fiscalização são mais detalhados e esclarecem que os valores informados a título de “Imposto Retido” referem-se à totalidade dos tributos federais retidos na fonte tendo a empresa como beneficiário. Portanto, incluem o IRRF, a CSLL, o PIS e a COFINS. Daí a diferença para os totais de IRRF considerados comprovados pela fiscalização, quais sejam, R\$ 628.097,34, em 2008, e R\$ 910.257,90, em 2009.

Diante disso, não assiste razão à recorrente quanto a essa infração.

Por último há que se analisar a alegação que propugna pela impossibilidade da **incidência de juros sobre a multa aplicada**.

Essa discussão pressupõe que a exigência da SELIC não deve incluir a multa de ofício por causa da ressalva contida no artigo 161 do CTN. Confira-se:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifei)

Ou seja, apenas o valor do principal poderia ser atualizado pelos juros, ressalvado o direito de o Fisco exigir a multa correspondente, sem que esta pudesse ser atualizada.

Sem embargo, sobre o assunto, o entendimento do CARF pode ser extraído das seguintes súmulas:

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

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (grifei)

Portanto, os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”. Esta última expressão é definida pelo CTN nos seguintes termos:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. (grifei)

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (grifei)

Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto também a penalidade pecuniária. Consequentemente, o entendimento sumulado compreende todo o crédito tributário lançado, ou seja, tributos e multas aplicadas.

Como é cediço, a matéria sumulada é de observância obrigatória por disposição expressa do que consta no artigo 72 do Anexo II do RICARF:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Há decisões que corroboram o entendimento acima expresso. Note-se, por exemplo, as ementas dos seguintes acórdãos da Câmara Superior:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, Redatora Designada: Viviane Vidal Wagner)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-01.192, de 17/10/2011, Redator Designado: Claudemir Rodrigues Malaquias)

Ademais, o STJ também já se pronunciou neste sentido. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

(Acórdão REsp 1.129.990/PR – Relator: Min. Castro Meira - DJe de 14/09/2009)

Assim, concluo que está correta a incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de: (i) quanto ao recurso voluntário, afastar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a infração de glosa da exclusão de subvenções; (ii) quanto ao recurso de ofício, negar-lhe provimento.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Processo nº 10480.720836/2013-55
Acórdão n.º **1102-001.226**

S1-C1T2
Fl. 1.529

CÓPIA