ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10480.720836/2013-55

CÓPIA

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

Processo nº	10480.720836/2013-55
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-002.394 – 1ª Turma**
Sessão de	13 de julho de 2016
Matéria	IRPJ - SUBVENÇÕES
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ACUMULADORES MOURA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, deve estar claro no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas. Espera-se que os investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

PROGRAMAS. PRODEPE. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PARA REGIME AUTOMOTIVO. INCENTIVOS FISCAIS. ASPECTOS. NORMA EM TESE. AÇÕES DO SUBVENCIONADO.

Tendo em vista que os dois aspectos para apreciação dos valores subvencionados, (1) a norma em tese, que regulamenta a concessão do benefício, dispondo sobre mecanismos de controle e acompanhamento do projeto para verificar se está se consumando a implantação ou expansão do empreendimento econômico, e (2) as ações do ente subvencionado promovendo incrementos no ativo em montante proporcional ao valor do benefício, foram atendidos, os valores transferidos pelo Poder Público devem ser considerados subvenção para investimento.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

CÓPIA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial. Quanto à subvenção para investimento, por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso, votando pelas conclusões os conselheiros Luís Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum, Nathalia Correia Pompeu, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Hélio Eduardo de Paiva Araújo (suplente convocado). Quanto à multa isolada, por voto de qualidade, deram-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum, Nathalia Correia Pompeu, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Hélio Eduardo de Paiva Araújo (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Luís Flávio Neto, Adriana Gomes Rego, Ronaldo Apelbaum (Suplente convocado em substituição à conselheira Cristiane Silva Costa), André Mendes de Moura, Nathalia Correia Pompeu, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (Suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente convocado em substituição à conselheira Maria Teresa Martinez Lopez) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN (e-fls. 1542/1588) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1102-001.226 (e-fls. 1500/1539), pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

22/10/2014, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário da Contribuinte e negado provimento ao recurso de ofício.

Resumo Processual

A autuação fiscal, relativa ao anos-calendário de 2008 e 2009, tratou das infrações tributárias: (1) excesso na distribuição de dividendos; (2) Subvenções para Investimento, do programa PRODEPE e do crédito presumido do IPI para o regime automotivo; (3) dedução indevida do imposto de renda na fonte na apuração anual do IRPJ e (4) multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais.

A primeira instância (DRJ) julgou a impugnação procedente em parte, para afastar a infração (1), e manter as infrações (2), (3) e (4). Em razão do crédito tributário exonerado foi efetuada remessa necessária (recurso de ofício).

A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) negou provimento ao recurso de ofício (manteve o afastamento da infração 1) e deu provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar as infrações (2) e (4). A infração (3) foi mantida.

A PGFN interpôs recurso especial em relação à subvenção para investimentos e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, que foi admitido por despacho de exame de admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte. A Contribuinte, por sua vez, não interpôs recurso especial em face da manutenção da infração (3).

A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal e a fase contenciosa.

Da Autuação Fiscal

O Termo de Verificação e Encerramento da Fiscal (e-fls. 2/44) discorre sobre as infrações (1) excesso na distribuição de dividendos; (2) Subvenções para Investimento, do programa PRODEPE e do crédito presumido do IPI para o regime automotivo; (3) (3) dedução indevida do imposto de renda na fonte na apuração anual do IRPJ e (4) multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais.

No que concerne às matérias devolvidas para este Colegiado, relata a autoridade autuante que, quanto ao programa PRODEPE, do Estado de Pernambuco, não atenderia as condições previstas no PN CST nº 112, de 1978, vez que autoriza a aplicação dos recursos transferidos para capital de giro, além de investimentos, e cita Processo de Consulta nº 72, de 2006, que concluiu no sentido de que o benefício em questão não constitui subvenção para investimento. Também informa sobre o crédito presumido no IPI, tratado pela Lei nº 9.440, de 1997, e registra que o diploma legal não discorre sobre qualquer destinação dos recursos oriundos do incentivo fiscal para investimentos e tampouco se exige do beneficiário a comprovação da aplicação dos valores na implantação ou expansão do empreendimento econômico.

Assim, foram efetuados os lançamentos fiscais de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, além de ter sido apurada insuficiência na apuração da estimativa mensal, razão pela qual foram lançadas multas isoladas sobre insuficiência de recolhimento de estimativa mensal.

Da Fase Contenciosa

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 772 e segs), que foi apreciada pela 3ª Turma da DRJ/Recife e julgou a impugnação **procedente em parte,** nos termos do Acórdão nº 11-41.622 (e-fls. 1110 e segs.), para afastar a infração relativa ao excesso de distribuição dos dividendos, conforme a ementa da decisão:

CÓPIA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário:2008, 2009

NULIDADE. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento já formalizado. Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.

ATIVIDADE VINCULADA. ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO. AQUIESCÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO.

A expressa aquiescência, por parte do contribuinte, quanto às infrações que lhe são atribuídas, configura ausência de litígio, tornando-se definitivo o correspondente crédito tributário na esfera administrativa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

As subvenções para investimento apresentam as seguintes características: 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 (Parecer Normativo CST nº 112/78).

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO NÃO CARACTERIZADA. TRIBUTAÇÃO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Integra o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL o valor do benefício fiscal não caracterizado como subvenção para investimentos.

DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS EM EXCESSO. INCIDÊNCIA.

Eventual excesso de distribuição de dividendos estará sujeito à tributação pelo beneficiário do rendimento, cabendo à fonte pagadora efetuar a retenção do imposto ou contribuição.

IMPOSTO RETIDO NA FONTE. DEDUÇÃO NO AJUSTE ANUAL. LIMITAÇÃO.

No caso de apuração anual do imposto, não devem ser incluídos os valores do imposto retido ou pago durante o ano-calendário e que tenham sido deduzidos nas antecipações mensais do imposto.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista na Lei nº 9.430/96.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.

É cabível a aplicação da multa exigida em face do não recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao IRPJ devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

NORMAS APLICÁVEIS.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL.

Aplicam-se aos lançamentos reflexos os mesmos fundamentos do IRPJ, no que couber.

Em razão do crédito tributário exonerado pela DRJ, foi interposto recurso de ofício. Também foi interposto recurso voluntário (e-fls. 1144 e segs) pela Contribuinte. A 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 22/10/2014, por meio do Acórdão nº 1102-001.226 (e-fls. 1500 e segs), decidiu no sentido de negar provimento

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar as exações fiscais relativas à subvenção para investimentos e multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, conforme ementa a seguir.

CÓPIA

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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, inexiste 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

CÓPIA

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 1542/1588), discorrendo que o programa PRODEPE e o crédito presumido do IPI, tratado pela Lei nº 9.440, de 1997, são benefícios que não atendem aos requisitos previstos nos arts. 392 e 443 do RIR/99 e no PN CST nº 112, de 1978, e por isso não podem ser considerados como subvenções para investimentos. Em relação à multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, registra que as autuações fiscais tratam de fatos geradores posteriores a 2006, com a nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), razão pela qual não haveria que se falar em concomitância da multa isolada sobre estimativas com a multa de ofício.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 1603/1608 deu seguimento ao recurso da PGFN.

Cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 1667 e segs). Primeiro, protesta sobre a admissibilidade do recurso especial, por entender não ter restada caracterizada a divergência com da decisão recorrida com o acórdão paradigma, e que a jurisprudência seria pacífica no sentido de que não se poderia falar em dissídio entre decisões que versam sobre situações fáticas dessemelhantes. No mérito, discorre que não seria determinante para caracterizar incentivo fiscal como subvenção para investimento a efetiva vinculação dos recursos recebidos do Poder Público na implantação, ampliação ou expansão do empreendimento econômico, até porque na grande maioria dos casos seria impossível tal implemento, e o que realmente importa é que os investimentos sejam realizados pelo beneficiário. Assim, não descaracteriza a subvenção para investimento se, num primeiro momento, a empresa utilizar recursos próprios para realizar os investimentos e, apenas em momento posterior, utilizar os recursos provenientes do ente subvencionador para recompor o seu caixa. Protesta sobre a ilegalidade do PN CST nº 112, de 1978. Destaca as características do PRODEPE, para concluir que a norma estadual estabelece condições claras de controle e fiscalização dos recursos em investimentos, e que os investimentos foram efetivamente aplicados, refletindo-se em aumento real na produção e na contratação de funcionários, razão pela qual os recursos devem ser considerados como subvenção para investimentos. Quanto ao crédito presumido de IPI -regime automotivo, informa que a Exposição de Motivos da MP nº 1.532, de 1996, convertida na Lei nº 9.440, de 1997, deixou claro que o incentivo tem por finalidade o estímulo ao desenvolvimento regional e aumento do nível de emprego nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Registra que no PARECER/SPI/MICT/N.2939/97, do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo, encontram-se metas claras para incremento da capacidade instalada da empresa. Alega que restou comprovado que não foi aplicado qualquer parcela do incentivo fiscal em capital de giro. Entende que não se aplica a multa

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais em razão da concomitância com a multa de ofício, mesmo com a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Ao final, protesta que não há previsão normativa para a incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Por sua vez, a Contribuinte optou por não interpor recurso especial em face da decisão proferida pela turma *a quo*.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Admissibilidade

Em relação à admissibilidade, são duas matérias devolvidas: (1) Subvenções para Investimento, do programa PRODEPE e do crédito presumido do IPI para o regime automotivo, e (2) multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais.

Quanto ao exame para a matéria **subvenções para investimento**, peço vênia para transcrever os fundamentos da decisão recorrida sobre o assunto.

> *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***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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: (...)*

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, Industria 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. (grifei)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como se pode observar, restou claro entendimento da decisão recorrida, ao analisar **ambos os programas**, PRODEPE e "crédito presumido do IPI", que, para se **descaracterizar** a subvenção para investimentos, cabe à Fiscalização investigar **dois** aspectos. **Primeiro**, analisar se a norma concessiva do benefício, em tese, demonstra a intenção do legislador. **Segundo**, se os recursos foram efetivamente aplicados. Na primeira verificação, entendeu que a legislação **dos dois programas** demonstrou a intenção do ente subvencionador. Contudo, na segunda verificação, **atribuiu à autoridade autuante o ônus de comprovar a não aplicação dos recursos**, e, **ao analisar o caso concreto**, **entendeu que a Fiscalização não teria se aprofundado na investigação**. Por isso, apesar que admitir que, "é possível que a empresa autuada não esteja mesmo fazendo o devido controle dos recursos obtidos", entendeu que não teria sido descaracterizada a subvenção para investimento, porque "isso não foi devidamente investigado nem se configurou como o objeto da acusação fiscal".

Em síntese, exige, **além** da análise da norma em tese, que a autoridade autuante demonstre, mediante produção probatória, que os recursos não foram aplicados.

Por sua vez, no acórdão paradigma nº 9101-01.239, a análise da norma em tese, **por si só**, já se mostra suficiente para descaracterizar a subvenção para investimentos. Vale transcrever excerto do voto:

> *Conforme entendimento que já manifestei neste Colegiado, é condição legal para que as subvenções sejam qualificadas como de "investimento", **além da manifestação do ente subvencionador dispondo que os recursos devem ser aplicados na implantação ou expansão de empreendimento, que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, conforme os critérios quantitativos e qualitativos fixados no ato concessivo**. Se a norma que institui o benefício estabelece determinadas exigências documentais, mas não fixa de modo taxativo tais critérios, os requisitos estipulados para fruição do benefício passam a representar mera formalidade, que se descumprida por parte do beneficiário, não acarreta nenhum tipo de sanção.*
>
> *In casu, o benefício concedido pelo Estado de Pernambuco não obriga a destinação dos valores subvencionados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. **Como se verifica pelo teor ato concessivo, o auxílio obtido por meio de crédito presumido do ICMS evidencia uma redução do desembolso financeiro, podendo ser utilizado pela empresa na forma que lhe for mais conveniente. Neste mesmo sentido, observa-se pela análise do atos regulamentares, que existem algumas exigências, porém nenhuma delas fixa a destinação do valor correspondente à subvenção ou o montante equivalente, na aplicação específica do projeto apresentado para habilitação no programa.** (grifei)*

Como se pode observar, entendeu o acórdão paradigma, mediante apreciação da **norma em tese**, que, "pela análise do atos regulamentares, que existem algumas exigências, porém nenhuma delas fixa a destinação do valor correspondente à subvenção ou o montante equivalente, na aplicação específica do projeto apresentado para habilitação no programa".

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em síntese: enquanto a **decisão recorrida** requer (1) análise da norma em tese e (2) produção probatória da autoridade fiscal no sentido de demonstrar a não aplicação dos recursos, o **acórdão paradigma** entende que apreciação da norma em tese, no sentido de demonstrar a efetividade da aplicação dos recursos é suficiente para descaracterizar o incentivo como subvenção para investimentos, ou seja, não exige ação complementar da fiscalização.

Entendo que resta nesse ponto demonstrada a divergência na fundamentação.

Em relação à matéria **multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais**, adoto as razões apresentadas no despacho de admissibilidade de e-fls. 1603/1608, que entendeu estar demonstrada a divergência entre a decisão recorrida e os acórdãos paradigma, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999 [1], que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Assim sendo, voto no sentido de **conhecer** o Recurso Especial da PGFN.

Mérito. Subvenções Para Investimento x Para Custeio

Espécie do gênero benefícios fiscais, as subvenções podem ser classificadas em (1) correntes para custeio ou operação ou (2) para investimentos.

A primeira mereceu tratamento na Lei nº 4.320, de 17/03/1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro, para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, estabelecendo diretrizes gerais para a contabilidade pública. Sob a ótica do ente federativo, são consideradas as subvenções sociais e econômicas como despesas correntes, da espécie transferências correntes, destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas. Observa-se que **não havia nenhuma discriminação quanto à destinação que o ente subvencionado daria às receitas recebidas**.

E precisamente sob essa ótica, as receitas oriundas das transferências do ente subvencionador governamental, independente da destinação dada pelo subvencionado, foram consideradas como tributáveis, conforme art. 44, da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, que atualmente encontra-se recepcionado pelo art. 392 do RIR/99:

> *Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:*
>
> *I - as **subvenções correntes para custeio ou operação**, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);*

Ocorre que, posteriormente, passou a ser adotar um tratamento específico para subvenções que tivessem **uma destinação própria, particular**, qual seja, que fossem concedidas como **estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**.

[1] Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:
(...)
V - decidam recursos administrativos;
(...)
§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse caso, passaram a receber ser entendidas como transferências de capital, como se pode observar no art. 182, § 1º, alínea "d", da Lei nº 6.404, de 15/12/1976:

> *Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.*
>
> *§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:*
>
> *a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;*
>
> *b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;*
>
> *c) o prêmio recebido na emissão de debêntures (Revogado pela Lei nº 11.638,de 2007);*
>
> ***d) as doações e as subvenções para investimento (Revogado pela Lei nº 11.638,de 2007)*** [2] *(grifei).*

Fato é que a legislação tributária acompanhou o entendimento, como se pode observar pela redação do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977:

> *Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o Contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de: (Vide)*
>
> *I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;*
>
> *II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;*
>
> *III - prêmio na emissão de debêntures; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*
>
> *IV - lucro na venda de ações em tesouraria.*
>
> *§ 1º - O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.*
>
> *§ 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***

[2] Apesar de o dispositivo em debate ter sido revogado pela Lei nº 11.638, de 2007, as subvenções para investimento, para fins de apuração do lucro real, continuaram fora do alcance da tributação do IRPJ e da CSLL, já que, apesar de ter o ingresso contabilizado em conta de resultado pelo regime de competência, integrando o lucro líquido do exercício, devem ser excluídas no LALUR.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***determinação do lucro real**, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)*
>
> *a) **registradas como reserva de capital**, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)*
>
> *b) **feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas**. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (grifei)*

Restou nítida a diferenciação imposta às subvenções de custeio e investimento. A primeira, entendida como transferência de **renda**, integra a base de cálculo para apuração do tributo, enquanto que a segunda, transferência de **capital**, não seria contabilizada como receita, mas sim como reserva de capital no patrimônio líquido, não submetida à tributação.

Contudo, há que se registrar que a categorização de uma transferência como subvenção para investimento deve obedecer determinadas condições.

A Receita Federal manifestou-se sobre a questão no PN CST nº 112, de 1978:

> *2.11 - Umas das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST n° 2/78 ...No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-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 n° 143/73 (...), 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 em suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.***
>
> *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 INVESTIMENTOS. (grifei)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

Aqui registro uma observação complementar em relação a voto apresentado na sessão anterior sobre o mesmo assunto (Acórdão nº 9101-002.335), apenas para acrescentar uma observação em relação ao item (1).

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

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

Isso porque, ao se falar na **implantação** de um novo investimento, naturalmente o subvencionado terá que aplicar recursos próprios para a construção do empreendimento. Apenas no futuro, a partir do momento em que o investimento gerar frutos, serão originadas as receitas, cuja parte será objeto de transferência para a empresa a título de subvenção [3].

Por sua vez, quanto aos demais itens (1, 3 e 4), entendo que consagram o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977. Dispõe-se com clareza que as subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, além de terem de estar contabilizadas em conta reserva de capital e feitas em

[3] Vide acórdão nº 9101001.094, da CSRF, de 29/06/2011, do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior:
"Além disso, em regra, nenhum empreendimento vai ser implantado com receita oriunda da subvenção para investimento. Isso porque durante a implantação, a empresa encontra-se em fase pré-operacional, logo, ordinariamente, não aufere receitas e, consequentemente, não tem ICMS a pagar nem muito menos redução de ICMS em virtude de subvenção para investimento. Assim, na hipótese de implantação de empreendimento, há um descasamento entre o momento da aplicação do recurso e do gozo do benefício. Razão pela qual seria impossível, no caso em tela, constar do termo de compromisso firmado a obrigação de a indústria ser implantada, ainda que parcialmente, com os valores oriundos do benefício fiscal.
Natural, então, 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 operarações e, consequentemente, começar a pagar o ICMS ao Estado da Bahia, comece também a recompor seu caixa do capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos de implantação. (...)"

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas [4].

Quando se fala em estímulo á implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, **não basta a mera intenção do subvencionador**. Se os recursos deve ser aplicados para estimular implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos, não basta uma mera disposição legislativa, editada pelo ente subvencionador, para que reste caracterizada a subvenção para investimento. Há que restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos será submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização.

Resta completamente desvirtuado o instituto quando a lei estadual, por exemplo, ao mesmo tempo que estabelece condições para a transferência do recurso, deixa em campo cinzento quais seriam os mecanismos claros de controle para verificar se as condições estabelecidas para a fruição do benefício, no caso, implantação ou expansão de investimentos, estarão sendo cumpridas.

Esclareço que aqui não se fala em comprovação imediata da aplicação das transferências. O que se quer dizer é que o papel do ente subvencionador não está restrito apenas a editar diploma legal concedendo a transferência mediante condições que ficarão apenas "no papel", submetidos unicamente à vontade do ente subvencionado. O diploma legal também deve dispor sobre mecanismos claros de controle e acompanhamento dos recursos transferidos.

Não se fala em "carimbar o dinheiro", e que precisamente o recurso ingressado por meio de transferência seja aplicado na implantação/expansão do investimento. Não se fala em simultaneidade. Nada disso. O que se fala é assegurar que o montante de recursos derivados da transferência seja, em momento razoável, efetivamente aplicados, de acordo com projetos executivos de implementação e construção, controle que deve ser exercido pelo subvencionador, e, naturalmente, que tais investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade **a aplicação dos recursos em ativo, e, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas**. Deve-se se identificar, mediante elaboração de um plano de contas os ativos que foram objeto de implementação ou expansão. **Sim, a contabilidade se presta para refletir, com clareza e transparência, as mutações econômicas da empresa**, ainda mais se tratando de um benefício fiscal dessa natureza. Dever de escrituração é obrigação do Contribuinte.

Estabelecidas as premissas, passo para a análise do caso concreto.

São dois programas sob análise: PRODEPE, do Estado do Pernambuco, e "crédito presumido do IPI para o regime automotivo", estabelecido pela União.

Sobre o PRODEPE, vale transcrever dispositivos da Lei Estadual nº 11.675, de 1999:

> *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*

[4] Vide nota anterior.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

(...)

Art. 14. Para fins de habilitação do empreendimento, as empresas industriais deverão observar, ainda, conforme a hipótese:

*I - **relativamente à ampliação, será exigido aumento mínimo, prévio à fruição, de 20% (vinte por cento) da capacidade instalada**;*

(...)

Art. 16. A empresa incentivada fica impedida de utilizar os incentivos concedidos nos termos desta Lei, nas seguintes hipóteses:

(...)

II - deixar de cumprir, a qualquer tempo do período de fruição, os requisitos necessários à habilitação;

(...)

*Art.17. **Perderá o direito ao incentivo** concedido nos termos desta Lei a empresa que:*

(...)

*III – até 31 de dezembro de 2013, **reduzir, no caso de ampliação, a capacidade instalada, independentemente de aumento de faturamento e, em qualquer hipótese, paralisar as atividades do empreendimento beneficiado**;*

*IV - **não iniciar a implantação do projeto, no prazo máximo de 12 (doze) meses, contados do mês subsequente ao da publicação do decreto concessivo do benefício**, ressalvado o disposto no § 4º do art. 5º, no § 8º do art. 7º e, a partir de 8 de dezembro de 2011, no art. 23-A;*

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *IX - **não realizar a totalidade dos investimentos previstos no prazo de até 36 (trinta e seis) meses**, contados do mês subseqüente ao da publicação do decreto concessivo, salvo prévia autorização do Comitê Diretor para que a empresa exceda o mencionado limite temporal;(...) (grifei)*

Por sua vez, a lei estadual é regulamentada pelo Decreto do Estado de Pernambuco n° 21.959, de 27/12/1999, que dispõe:

> Art. 12. O PRODEPE será administrado da seguinte forma:
>
> *I - por meio de Comitê Diretor, integrado pelos Secretários da Fazenda, de Desenvolvimento Econômico, Turismo e Esportes, e de Ciência, Tecnologia e Meio Ambiente, bem como pelo Presidente da AD/DIPER, com competência para apreciar os projetos, quanto à sua viabilidade e à sua adequação às políticas industrial e comercial do Estado e à manutenção dos níveis de arrecadação do ICMS, com base em parecer elaborado por grupo técnico a ser constituído para esse fim, que opinará, sem prejuízo de outros assuntos correlatos, sobre o seguinte:*
>
> *(...)*
>
> *b) prorrogação e renovação dos prazos de fruição dos incentivos fiscais e financeiros;*
>
> *(...)*
>
> *II - por meio do CONDIC, com competência para proferir decisão final quanto à concessão dos incentivos, quando os respectivos pleitos forem encaminhados pelo Comitê Diretor.*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º **A administração do PRODEPE compreenderá, em especial, a análise e a avaliação dos projetos apresentados, bem como o acompanhamento da implantação e da operação do empreendimento beneficiário, durante todo o período de fruição do incentivo**.*
>
> *Art. 13. Compete à AD/DIPER:*
>
> *(...)*
>
> *III - emitir, juntamente com a Secretaria da Fazenda, no prazo de 30 (trinta) dias, contados do recebimento do pedido, prorrogável por igual período, parecer técnico conclusivo sobre a viabilidade do projeto em relação às políticas industrial e comercial do Estado e quanto à situação fiscal da empresa e ao impacto do projeto nos níveis de arrecadação estadual, submetendo-o ao Comitê Diretor do PRODEPE; (Dec. 23.188/2001- efeitos a partir de 01.01.2001) Vejamais[r112]*
>
> *IV - **supervisionar a destinação dos recursos liberados, bem como o desempenho das empresas beneficiárias, especialmente quanto à verificação da capacidade instalada de produção***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***anterior à apresentação do projeto e à realização do investimento previsto****;*
>
> *V - **acompanhar, mediante relatórios semestrais, o impacto das atividades incentivadas no desempenho da economia estadual, inclusive a sua repercussão nos níveis de emprego e no fomento das cadeias produtivas**.(grifei)*

CÓPIA

Da análise dos dispositivos normativos editados pelo Estado de Pernambuco, observa-se que estão presentes a intenção do subvencionador em viabilizar a implantação ou expansão do empreendimento econômico (art. 1º da Lei Estadual nº 11.675, de 1999), estabelecimento de metas a serem atingidas dentro de período determinado (arts. 14 e 17 da mencionada lei), além de acompanhamento e controle da execução do projeto (art. 12, § 2º, art. 13, inc. V, do Decreto do Estado de Pernambuco n° 21.959, de 27/12/1999). Há uma real preocupação com a efetiva aplicação dos recursos, conforme de depreende das hipóteses de perda do incentivo previstas no art. 17 da Lei Estadual nº 11.675, de 1999.

Em tese, portanto, o PRODEPE mostra-se apto a caracterizar os recursos como subvenção para investimentos. Contudo, há que se empreender uma **segunda verificação**, qual seja, **se os recursos foram efetivamente aplicados**.

Em relação do "crédito presumido do IPI para o regime automotivo", o ato concessivo é a Medida Provisória n° 1.532, de 1996, posteriormente convertida na Lei n° 9.440, de 1997 (art. 1º, inc. IX e § 1º, "h"), que instituiu benefícios fiscais destinados ao setor automotivo, aplicáveis a montadoras de veículos e fabricantes de peças automotivas.

Discorre a Contribuinte, em contrarrazões, sobre a Exposição de Motivos da MP nº 1.532, de 1996:

> *E.M. INTERMINISTERIAL N° 613 - MF Em 18 de dezembro de 1996. Excelentíssimo Senhor Presidente da República,*
>
> *1. 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 industria 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 n° 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.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Observa-se que há uma intenção expressa do Poder Público (no caso, a União) em estimular a instalação de novas empresas do setor automotivo nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Menciona ainda a Contribuinte que, ao apresentar a Solicitação de Habilitação no Regime Automotivo, o pedido foi deferido pelo Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo, no qual, por meio do PARECER/SPI/DR/Nº 177/97 (e-fls. 1012 e segs):

> *A Acumuladores Moura foi constituída em 1957, sendo uma tradicional fabricante de baterias automotivas, atualmente conta com uma capacidade instalada de 1.900.000 baterias/ano e opera com 97% desta capacidade, gerando 986 empregos diretos.*
>
> *Com o presente Programa deverá incrementar sua capacidade instalada em 26% passando para 2.400.000 baterias/ano e gerar mais 90 empregos diretos na região Pernambuco(...)*
>
> *Entre os investimentos programados para o período (1997/99) estão previstos US$ 3,0 milhões para a aquisição de máquinas e equipamentos e nacional (sic) e US$ 1,6 milhões em outras imobilizações - despesas com tecnologia e projetos de engenharia.*
>
> *Ante o exposto, e considerando que a proposta atende as relações, os limites e o índice médio de nacionalização estabelecidos na mencionada legislação, submeto o presente parecer à Coordenadora-Geral de Programas Especiais propondo a habilitação da empresa ACUMULADORES MOURA S.A. ao Regime Automotivo de Desenvolvimento Regional, concedendo-lhes os seguintes benefícios:*
>
> *(...)*
>
> *7. crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n.s 7, 8, 70, de 7 de setembro de 1970, de 3 de dezembro de 1970 e 30 de dezembro de 1991, respectivamente, no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o facturamento da empresa beneficiária.*

O benefício foi estendido pelo art. 11, da lei em debate:

> *Art. 11. O Poder Executivo poderá conceder, para as empresas referidas no § 1º do art. 1º, com vigência de 1º de janeiro de 2000 a 31 de dezembro de 2010, os seguintes benefícios:*
>
> *(...)*
>
> *IV - extensão dos benefícios de que tratam os incisos IV, VI, VII, VIII e IX do art. 1º.*

A Contribuinte expressamente contemplada conforme Certificado de Habilitação MDIC/SDP/Nº 0001/01 (e-fl. 1060). Na sequência, no Termo de Compromisso

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

MDIC/SDP/Nº 001/01, que trata da prorrogação do benefício, encontram-se as seguintes determinações:

> *CLÁUSULA QUINTA - A EMPRESA BENEFICIÁRIA se compromete a apresentar relatórios semestrais à Secretaria de Desenvolvimento da Produção com as informações necessárias ao acompanhamento da utilização do benefício fiscal, conforme modelo expedido pela SDP, sob pena de suspensão da presente habilitação.*
>
> *(...)*
>
> *CLÁUSULA SÉTIMA - A EMPRESA BENEFICIÁRIA aceita submeter-se a fiscalização* in-loco, *por técnicos da SDP, a qualquer tempo, facilitando o acesso a toda a documentação necessária á verificação do cumprimento das obrigações assumidas no presente Termo de Compromisso.*

Apesar de a Lei n° 9.440, de 1997 mostrar-se lacônica ao dispor sobre a destinação dos recursos decorrentes do crédito presumido do IPI, é inevitável constatar que, ao se apreciar a exposição de motivos, os atos administrativos, os pareceres e os termos de compromisso produzidos pela União, evidencia-se a intenção do Poder Público em exigir do ente subvencionado a aplicação dos recursos na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, com definição de metas e acompanhamento e controle da aplicação dos recursos.

Contudo, da mesma maneira do que o PRODEPE, há que se empreender uma **segunda verificação**, qual seja, **se os recursos foram efetivamente aplicados**.

Portanto, superada a primeira análise, a respeito das normas em tese, passemos para a apreciação no sentido de verificar se os autos trazem evidências de que os recursos foram efetivamente aplicados.

Vale registrar que, no decorrer da ação fiscal, a Contribuinte foi intimada a demonstrar a aplicação dos recursos subvencionados, obrigação do qual não se esquivou, conforme relato do Termo de Encerramento de Ação Fiscal (e-fls. 14/18):

> *48. Em atendimento aos itens acima elencados do TIN 02, a empresa apresentou as seguintes respostas e justificativas (vide resposta ao TIN 02 apresentada pela empresa em 05/12/2012, nos anexos - DOCUMENTO 6):*
>
> *49. Relativamente ao item 5.1 do TIN 02, a fiscalizada apresentou cópia dos respectivos projetos de benefícios fiscais de .subvenção, relacionados aos recursos recebidos nos anos 2008 e 2009.*
>
> *50. Relativamente ao item 5.2 do TIN 02, a fiscalizada apresentou, em meio digital, os registros das aquisições de bens e direitos vinculados aos correspondentes projetos, cuja soma, considerando os valores imobilizados e as obras em andamento, nos anos de 2008 e 2009, representam as quantias de R$ 38.676.130,25 e R$ 33.149.167,91. A fiscalizada também informou que, além desses valores, também foram provisionados outros, na forma de aplicações financeiras nos anos 2008 e*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

2009, em relação as quais, também foram apresentados os respectivos registros das aplicações. A soma apresentada pela fiscalizada, considerando as aplicações em imobilizado, em imobilizado em andamento e as aplicações financeiras monta respectivamente em 2008 e 2009, as quantias de R$ 78.842.428,77 e R$ 60.646.411,29. A fiscalizada chamou a atenção de que esses valores são superiores aos incentivos recebidos no período, conforme indicado no TIN 02 expedido (...)

(...)

52. Em relação aos investimentos já realizados, a fiscalizada informou que, considerando a utilização dos recursos incentivados, houve evolução e crescimento de sua produção após o início do recebimento d recursos. Destacou que o incremento da produção é a unidade de medida constante dos projetos incentivados. Abaixo transcrevemos a mencionada evolução da produção apresentada pelo contribuinte.

a) Produto Baterias Automotivas
Produção em 01/01/2003 (Data de Inicio do Gozo do Incentivo): 1.800.000 peças ano
Produção Projetada para o Período de Gozo do Incentivo: 4.000.000 peças/ano
Produção em 2008: 4.326.433
Produção em 2009: 4.416.183
Produção em 2012: 3.902.758 Produção até setembro/2012

b) Produto Bateria Log Diesel
Produção em 01/01/2009 (Data de Inicio do Gozo do Incentivo):
Produção Projetada para o Período de Gozo do Incentivo: 60.000 peças/ano
Produção em 2008: 19.757
Produção em 2009: 24.366
Produção em 2012: 36.207 Produção até setembro/2012

c) Produto Bateria Estacionária
Produção em 01/01/2009 (Data de Inicio do Gozo do Incentivo): 604.800 peças/ano
Produção Projetada para o Período de Gozo do Incentivo:
Produção em 2008: 208.819
Produção em 2009: 121.426
Produção em 2012: 166.924 (Produção até setembro/2012)

d) Produto Bateria Náuticas
Produção em 01/01/2009 (Data de Inicio do Gozo do Incentivo): 9.600 peças/ano
Produção Projetada para o Período de Gozo do Incentivo:
Produção em 2008: 3.243
Produção em 2009: 2.402
Produção em 2012: 3.003 (Produção até setembro/2012)

53. Ainda, em relação ao item 5.2 do TIN 02, a fiscalizada apresentou resposta complementar em 14/12/2012, onde acrescentou informações, apresentando uma espécie de fluxo de utilização dos recursos provenientes dos benefícios fiscais de subvenções para investimentos, conforme a seguir transcrito

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *(vide resposta ao TIN 02 apresentada pela empresa em 14/12/2012, nos anexos - DOCUMENTO 6):*
>
> Em resposta ao item 5.2 do TIF, apresenta os registros das aquisições de bens e direitos vinculados aos correspondentes projetos, que somaram, considerando os valores imobilizados e as obras em andamento, nos anos de 2001 a 2011, a quantia de R$ 300.092.329,84 (does. 1 a 39). Esses valores, acrescidos dos valores provisionados, pela Contribuinte, em aplicações financeiras, no mesmo período, conforme comprovantes que igualmente apresenta, somam a quantia de R$ 162.850.891,16, valor superior, destaque-se, aos incentivos recebidos no período, que no período somam o valor de RS 403.789.259,10 (doc. 40 a 50).
>
> *(...)*
>
> *54. (...) Em relação aos itens 6.1 e 6.2 do TIN 02, a fiscalizada apresentou as cópias do Termo de Aprovação n° 177/1997 e do Termo Aditivo de Retificação n° 177/98, solicitadas, bem como dos relatórios semestrais enviados à Secretaria de Desenvolvimento da Produção do Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, referente aos anos de 2008 e 2009, com a indicação da utilização do incentivo fiscal em questão (vide resposta ao TIN 02 apresentada pela empresa em 05/12/2012, nos anexos - DOCUMENTO 6) Esses demonstrativos, coletados dos supracitados relatórios, apresentam os valores de benefícios fiscais provenientes de subvenções para investimentos que foram aplicados em investimento fixo e em incremento do capital de giro, estão a seguir reproduzidos (...)*

Das informações apresentadas pela Contribuinte, não contestadas pela autoridade autuante e reproduzidas no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, vale apresentar o quadro sintético a seguir, com base nas informações dos anos-calendário objeto da autuação:

Aplicações em Investimento	**2008**	**2009**
Investimento Fixo		
Máquinas e Equipamentos Nacionais	14.182.996,43	6.755.403,90
Máquinas e Equipamentos Importados	3.960.702,53	10.252.404,51
Terrenos e Melhorias	236.430,00	0,00
Obras Civis	9.919.665,47	5.309.000,44
TOTAL	28.299.794,43	22.316.808,85

Considerando-se apenas o ativo fixo, percebe-se a aplicação de investimentos na ordem de **R$50.616.603,28** (R$28.299.794,43 + R$22.316.808,85) para os anos-calendário de 2008 e 2009.

Por sua vez, a autuação fiscal para os programas compreendeu os seguintes valores:

AC	**2008**	**2009**	**TOTAL**
Prodepe	12.532.387,74	13.492.381,42	26.024.769,16
Crédito IPI	20.751.516,32	23.560.875,10	44.312.391,42
	33.283.904,06	37.053.256,52	**70.337.160,58**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ora, levando-se em consideração apenas valores efetivamente aplicados em ativo fixo, percebe-se que correspondem a **72%** dos valores autuados. **Deve-se ainda considerar que os recursos subvencionados não tiveram ingresso e não foram aplicados exclusivamente nos anos de 2008 e 2009, ou seja, podem ter sido investidos em anos-calendário anteriores ou posteriores aos do objeto da autuação.**

Por isso, o percentual de **72% evidencia a efetiva aplicação dos recursos para os anos-calendário** de 2008 e 2009.

Tratam-se, portanto, de subvenções para investimento.

Mérito. Multa Isolada sobre Insuficiência de Recolhimento de Estimativas Mensais.

Apesar de restar afastado as exações fiscais relativas à subvenção para investimentos, os presentes autos tratam de outras infrações tributárias. E, no caso, há que se considerar que a turma *a quo* decidiu no sentido de manter a infração tributária **dedução indevida do imposto de renda na fonte na apuração anual do IRPJ,** que não foi contestada pela Contribuinte. Ou seja, as exações relativas a tal matéria encontram-se transitadas em julgado na esfera administrativa. Por consequência, **remanescem em parte os ajustes efetuados pela autoridade autuante na base de cálculo, que deram origem às insuficiências de recolhimento de estimativas mensais.**

Portanto, passo a apreciação da matéria.

A princípio, vale registrar que a Súmula nº 105 do CARF trata de precedentes relativos à **antiga** redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

E precisamente a **nova** redação, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (o caso em debate), afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996, com a redação da Lei nº. 11.488, de 2007:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n° 11.489, de 2007)*
>
> *I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n° 11.489, de 2007)*
>
> *II de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n° 11.489, de 2007)*
>
> *(...)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *b) na forma do art. 2° 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. (Incluída pela Lei n" 11.489, de 2007)*
>
> *§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n° 11.489, de 2007)*
>
> *(...)*

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são materialidades independentes, não havendo que se falar em concomitância.

Nesse sentido, devem ser mantidas as multas isoladas sobre a insuficiência de estimativas mensais.

E, sobre a manutenção das multas isoladas, cabe um registro para a unidade de execução.

Isso porque grande parte do crédito tributário lançado foi exonerado, remanescendo nos autos apenas a infração tributária "dedução indevida do imposto de renda na fonte na apuração anual do IRPJ".

Portanto, caberá à unidade de execução verificar se, após o afastamento, na fase contenciosa, das infrações (1) excesso na distribuição de dividendos; (2) Subvenções para Investimento, do programa PRODEPE e do crédito presumido do IPI para o regime automotivo, **remanescerá base tributável para a aplicação da multa isolada**.

Caso afirmativo, a manutenção das multas isoladas sobre estimativas mensais surtirá efeitos para fins de cobrança. Caso contrário, obviamente, não haverá base de cálculo a ser imputada sobre a estimativa mensal e, por consequência, não haverá cobrança a realizar.

Enfim, discorre a Contribuinte, em sede de contrarrazões, sobre a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Ocorre que se trata de matéria que não foi devolvida para a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Conforme já relatado, as matérias tratadas nos autos foram: (1) excesso na distribuição de dividendos; (2) Subvenções para Investimento, do programa PRODEPE e do crédito presumido do IPI para o regime automotivo; (3) dedução indevida do imposto de renda na fonte na apuração anual do IRPJ e (4) multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A primeira instância (DRJ) julgou a impugnação procedente em parte, para afastar a infração (1), e manter as infrações (2), (3) e (4). Em razão do crédito tributário exonerado foi efetuada remessa necessária (recurso de ofício).

A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) negou provimento ao recurso de ofício (manteve o afastamento da infração 1) e deu provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar as infrações (2) e (4). A infração (3) foi mantida (e-fls. 1535/1536).

Ou seja, a decisão da turma *a quo* foi no sentido de dar **provimento parcial** ao recurso voluntário, já que foi mantida a infração (3). Poderia, portanto, a Contribuinte manifestar-se, em sede de recurso especial, sobre a matéria principal no qual teve sua pretensão resistida, qual seja, a tratada pela infração (3), dedução indevida do imposto de renda na fonte na apuração anual do IRPJ, e sobre as acessórias, no caso, a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício que incide sobre a exação principal. Ocorre que, na medida em que optou por **não interpor o recurso especial**, restou **precluso** o seu direito de se manifestar, não cabendo contestação posterior em sede de contrarrazões.

Entendo, portanto, que a matéria juros de mora sobre a multa de ofício deveria ter sido devolvida pela via recursal adequada, qual seja, o recurso especial. Como não o fez a Contribuinte, restou preclusa a devolução, que **não** pode ser aceita, nesse momento processual, por via de contrarrazões.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** e **dar provimento parcial** ao recurso da PGFN, para restabelecer as exações fiscais relativas **a multas isoladas sobre a insuficiência de estimativas mensais.**

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/201
6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA