



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

Processo n° 10530.723952/2009-15
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.334 – 1ª Turma
Sessão de 3 de maio de 2016
Matéria IRPJ - SUBVENÇÕES
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BELGO BEKAERT NORDESTE S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. ANO-CALENDÁRIO DE 2006. MATÉRIA SUMULADA.

I - A matéria devolvida ao Colegiado é resolvida pela Súmula n° 105 do CARF, aplicável até o ano-calendário de 2006, precisamente o ano em que recaiu a autuação fiscal.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, conhecer por voto de qualidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional vencidos os Conselheiros Luis Flávio Neto, Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Nathália Correia Pompeu e Maria Teresa Martinez Lopez e, no mérito, negar provimento ao recurso por unanimidade de votos. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Nathália Correia Pompeu e Maria Teresa Martinez Lopez.

(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, Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado), André Mendes de Moura, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Rafael Vidal de Araújo, Nathália Correia Pompeu, Maria Teresa Martínez López (Vice-Presidente) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN (e-fls. 2972/2980) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1202-000.616 (e-fls. 2954/2970), pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 19/10/2011, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário da Contribuinte e negado provimento ao recurso de ofício.

Resumo Processual

A autuação fiscal, relativa ao ano-calendário de 2006, discorre sobre contabilização imprópria de subvenções para investimento, vez que não teriam sido cumpridas as condições previstas na legislação. Na recomposição da base de cálculo, também foram apuradas insuficiências de estimativas mensais, razão pela qual foram lançadas as multas isoladas.

Ao apreciar a impugnação, a decisão da primeira instância (DRJ) manteve parcialmente o lançamento fiscal, para (1) afastar o IRPJ e CSLL, por terem sido lançados em fatos geradores mensais, e não anual, conforme opção da Contribuinte pelo lucro real anual; e (2) manter as multas isoladas sobre insuficiência de estimativas mensais. Em razão de exoneração do crédito tributário referente à matéria 1, foi interposto recurso de ofício.

A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) negou provimento ao recurso de ofício, ou seja, manteve o afastamento dos lançamentos de IRPJ e CSLL, e deu provimento ao recurso voluntário. Assim, foram afastadas das multas isoladas sobre estimativas mensais.

A PGFN interpôs recurso especial, apresentando divergência relativa à matéria de subvenções para investimento, que foi admitido por despacho de exame de admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte.

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

Da Autuação Fiscal

O Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 28/40) discorre sobre contabilização imprópria, como subvenção para investimentos, de valores transferidos pelo Governo do Estado da Bahia relativos a incentivos fiscais de isenção e redução do ICMS proporcionados pelo programa DESENVOLVE. Valeu-se a autoridade autuante da interpretação dada para Solução de Consulta SRRF/5ª RF/DISIT nº 02, de 2004, o qual concluiu, com base no PN CST nº 112, de 1978, que as transferências de recursos do DESENVOLVE não podem ser enquadradas como subvenções para investimento, vez que em nenhum momento o regulamento do programa determina a vinculação do incentivo com a correspondente aplicação em atividades de implantação ou expansão de ativo fixo, e tampouco dispõe sobre contabilização dos recursos em conta de patrimônio líquido e forma de utilização, tratando-se, portanto, de subvenções para custeio.

Assim, foram lançados de ofício o IRPJ e a CSLL. Também foi apurada insuficiência na apuração da estimativa mensal, razão pela qual foram lançadas multas isoladas.

Da Fase Contenciosa

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 2697 e segs), que foi apreciada pela 2ª Turma da DRJ/Salvador. A impugnação foi julgada **improcedente**, nos termos do Acórdão nº 15-22.191 (e-fls. 2874 e segs.). Contudo, a decisão apreciou de ofício questão relativa aos lançamentos de ofício do IRPJ e CSLL, que foram efetuados levando-se em conta fatos geradores mensais, adotando-se a base de cálculo das estimativas não recolhidas, enquanto que a opção da Contribuinte foi de lucro real anual. Assim, os lançamentos de IRPJ e CSLL foram exonerados. Por sua vez, as multas isoladas aplicadas sobre as insuficiências de estimativas mensais foram mantidas. A ementa da decisão foi a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. FALTA DE RECONHECIMENTO DA RECEITA.

Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, é estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e deve ser computado no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

LUCRO REAL ANUAL. IMPOSSIBILIDADE DO LANÇAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS NÃO RECOLHIDAS.

Improcede o lançamento de ofício de estimativas mensais não recolhidas integralmente, cabendo, nesse caso, unicamente, o

lançamento da multa isolada decorrente da insuficiência do recolhimento.

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

A insuficiência de recolhimento das estimativas mensais do imposto de renda autoriza o lançamento de ofício da multa isolada, ainda que coexistindo com a multa de ofício incidente sobre o imposto anual apurado em decorrência da constatação de infrações à legislação fiscal, sendo irrelevante que o lançamento se realize após o encerramento do ano-calendário correspondente.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Multa de Ofício Isolada pela Insuficiência de Recolhimento das Estimativas Mensais da CSLL

Tratando-se de lançamentos decorrentes, mantidos parcialmente os valores tributáveis que lhes deram causa, deve-se dar a estes o mesmo destino.

Em razão do crédito tributário exonerado pela DRJ, foi interposto recurso de ofício. Também foi interposto recurso voluntário (e-fls. 2900 e segs) pela Contribuinte. A 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 19/10/2011, por meio do Acórdão nº 1202-000.616 (e-fls. 2954/2970), decidiu no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, conforme ementa a seguir.

Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

EMENTA: SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO. CONTRAPARTIDA. NÃO VINCULAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS.

A concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado da Bahia consubstancia subvenção para investimento, uma vez que: (i) a concessão de dilação de prazo para pagamento do ICMS, bem como de desconto na antecipação da parcela do ICMS incentivado, por meio da Lei nº 7.980/2001 e do Decreto nº 8.205/2002, tem o intuito de incrementar o investimento na indústria do Estado; (ii) o Decreto nº 8.205/2002 instituiu obrigações acessórias, de maneira a garantir que os recursos estatais fossem transferidos apenas às pessoas jurídicas que investissem em seu parque industrial; (iii) consiste na contraprestação do contribuinte ao benefício concedido, pois o próprio investimento deve ser efetuado pelos beneficiários, e sua exigência de comprovação pode ser identificada no artigo 16 do Decreto nº 8.205/2002; e diante (iv) da correta contabilização

dos benefícios fiscais concedidos, não havendo qualquer menção ao descumprimento deste requisito pela própria Fiscalização.

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 2972/2980), discorrendo que a subvenção fiscal concedida pelo Estado da Bahia, no programa DESENVOLVE, enquadra-se na modalidade de subvenção para custeio. Aduz que a partir da análise da documentação acostada aos autos, não se constata nenhuma exigência para que os recursos recebidos dos cofres do Estado sejam obrigatoriamente aplicados na aquisição de ativos necessárias à implantação ou expansão do parque fabril. Assim, conforme interpretação dos art. 392 e 443 do RIR/99 e do PN CST nº 112, de 1978, não haveria que se falar em subvenção para investimento, mas sim de subvenção para custeio. Ao final, requer pela reforma do acórdão recorrido e pelo restabelecimento da decisão de primeira instância.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 2986/2988 deu seguimento ao recurso da PGFN.

Cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 2992 e segs), para discorrer sobre as decisões já proferidas. Aduz que na DRJ foram afastadas as exigências principais de IRPJ e CSLL e mantidas as multas isoladas sobre estimativas mensais. Na turma ordinária do CARF foi dado provimento ao recurso voluntário e negado provimento ao recurso de ofício. Ao final, conclui que, como o recurso especial da PGFN, ao tratar da questão do incentivo fiscal, requer ao final que a decisão da DRJ seja restabelecida, na realidade apenas devolve para a CSRF a matéria de subvenção para investimento relativa aos lançamentos de multa isolada sobre estimativa mensal. Isso porque as exigências principais de IRPJ e CSLL foram afastadas pela decisão da primeira instância, e não tendo sido contestadas, estariam definitivamente julgadas. Sobre a admissibilidade do recurso especial, entende que não deveria ser conhecido, vez que apresentou paradigma com tese superada pela CSRF. No mérito, discorre que o incentivo fiscal trata de subvenção para investimento, e defende que em nenhum momento a legislação federal exige a efetiva e específica aplicação dos recursos nos investimento previstos para implantação ou expansão da indústria, que a correspondência exata entre subvenção e investimento não é um requisito legal, e que a legislação estadual é estruturada de modo a estimular a implantação ou expansão do investimento conforme predica o art. 443 do RIR/99. No campo fático, aduz que os requisitos impostos pela legislação estadual estão sendo devidamente observados pela Contribuinte, mediante devida contabilização dos recursos, também refletida na DIPJ, e comprovação da realização dos investimentos, conforme (1) documentos atestando visitas de agentes do Estado às instalações da empresa, (2) relatórios apresentados anualmente para a Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Antes de se apreciar a admissibilidade do recurso, entendo que cabe uma apreciação das matérias em litígio nos presentes autos.

A autuação fiscal, ao verificar a natureza dos recursos transferidos pelo Governo do Estado da Bahia, entendeu que se tratavam de subvenções para custeio, ao contrário da contabilização realizada pela Contribuinte, no sentido de serem subvenções para investimento.

Nesse contexto, foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL, com duas infrações tributárias: (1) lançamentos principais, tomando-se como referência a base de cálculo ajustada pela Fiscalização, e (2) lançamentos de multa isolada sobre insuficiências de estimativas mensais.

Por sua vez, o voto da decisão da DRJ/Salvador, inicialmente, trata da matéria subvenções para investimento X subvenções para custeio, vez que tem repercussão nas duas infrações. Decide que o caso trata de subvenção para custeio. Contudo, em relação à **infração 1**, constata, corretamente, que os lançamentos de IRPJ e CSLL principais foram efetuados tomando-se bases de cálculo **mensais**. Na realidade, tomando-se como referência a apuração das estimativas com base em balancete de suspensão ou redução a cada mês, o que a autoridade fez foi efetuar o **lançamento da estimativa não paga**, quando deveria ter efetuado o lançamento com base na opção adotada pela Contribuinte, de lucro real anual, ou seja, com fato gerador de **31/12/2006**. Vale transcrever a parte do voto da decisão de primeira instância (e-fl. 2885) que trata do assunto:

Diante do exposto, por não ter a subvenção concedida à Impugnante pelo Governo do Estado da Bahia natureza de subvenção para investimento, à luz da legislação tributária vigente, mas sim de subvenção para custeio, é normalmente tributada pelo IRPJ consoante art. 392 do RIR/1999, que determina a inclusão dos respectivos valores no lucro operacional.

Entretanto, observa-se no corpo do Auto de Infração do IRPJ que a exigência ora apreciada reportou-se a cada um dos meses do ano-calendário de 2006. Tratando-se de pessoa jurídica submetida ao lucro real anual e, portanto, sujeita aos recolhimentos mensais por estimativa, o lançamento de ofício decorrente da verificação de infração à legislação do imposto de renda deveria referir-se ao período de apuração anual, correspondente ao balanço encerrado em 31/12/2006.

Em última análise, por meio do presente Auto de Infração formalizou-se o lançamento de diferenças de estimativas, o que não é possível à luz da legislação de regência, visto que esta

apenas permite o lançamento do imposto de renda definitivo - após ocorrido o fato gerador - apurado quando do ajuste anual.

Vale dizer que a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais autoriza, unicamente, o lançamento da multa isolada incidente sobre o valor das estimativas não recolhidas, fato este que efetivamente veio a ocorrer, consoante item subsequente do Auto de Infração.

*Assim, a despeito de restar configurada a redução indevida do lucro tributável da pessoa jurídica, em virtude da falta de inclusão no lucro operacional das receitas decorrentes das subvenções obtidas junto ao Estado da Bahia, **a exigência fiscal não poderá prosperar, uma vez que materializada em desacordo com a legislação tributária em vigor.** (grifei)*

Constata-se, portanto, que a **infração 1** foi afastada pela decisão de primeira instância, e objeto de recurso de ofício. Também, emergiu uma nova matéria, preliminar e prejudicial à **infração 1**, relativa ao fundamento adotado pela DRJ, sobre a impossibilidade de lançamento de IRPJ e CSLL em fatos geradores mensais, em desacordo com a opção de lucro real anual realizada pela Contribuinte.

A **infração 2**, por sua vez, foi mantida, amparada em duas análises. A primeira, como já visto, de que a subvenção em questão era de custeio, e a segunda, de que não haveria de se falar em cumulação das multas isoladas e de ofício previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e tampouco em óbice ao lançamento após o encerramento do ano-calendário. O entendimento foi objeto de recurso voluntário interposto pela Contribuinte.

Os recursos de ofício (em face da **infração 1**) e voluntário (em face da **infração 2**) foram apreciados pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, que decidiu **negar provimento** ao recurso de ofício e **dar provimento** ao recurso voluntário.

Como se pode observar, no que concerne ao recurso de ofício, o voto da segunda instância acompanhou a decisão da DRJ/Salvador, no sentido de **afastar da infração 1**.

Por outro lado, em relação à **infração 2**, apreciou a matéria principal subvenção para investimento X subvenção para custeio, para concluir que o caso concreto tratava de subvenção para custeio. Concluiu que a análise dos demais argumentos dependentes (concomitância de multas e lançamento após ano-calendário) restou prejudicada. Portanto, decidiu no sentido de **afastar a infração 2**.

Portanto, os presentes autos tratam uma (i) **matéria principal**, subvenção para investimento X subvenção para custeio, que deu origem a duas infrações, **infração 1** (lançamentos principais de IRPJ e CSLL) e **infração 2** (multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal), e de (ii) **matéria preliminar** e prejudicial à **infração 1**, relativa ao lançamento de IRPJ e CSLL em fatos geradores mensais, em desacordo com a opção de lucro real anual realizada pela Contribuinte.

A PGFN, ao interpor recurso especial, tratou **especificamente** da **matéria principal** subvenção para investimento X subvenção para custeio, na admissibilidade (com

apresentação de decisão paradigma divergente da decisão recorrida) e no mérito. E ao final, consignou o pedido (e-fl. 2980):

Pelo exposto, requer a União (Fazenda Nacional) seja o presente recurso conhecido e provido, para que seja reformado o acórdão proferido pela Segunda Turma Especial da Primeira Seção restabelecendo a decisão de primeira instância .(grifei)

Resta claro, portanto, que o recurso especial da PGFN trata, especificamente, da **infração 2**.

A **infração 1**, afastada com fundamento na impossibilidade de lançamento de IRPJ e CSLL em fatos geradores mensais pela decisão de DRJ que foi mantida pela turma ordinária do CARF, não foi objeto do recurso especial, tanto que a PGFN requer o restabelecimento da decisão de primeira instância, que foi no sentido de **afastar a infração 1 e manter a infração 2**.

Assim, entendo estar delimitada a matéria devolvida para este Colegiado: a **infração 2**, que trata do lançamento de multas isoladas sobre insuficiência de estimativas mensais, com base na matéria principal subvenção para investimento X subvenção para custeio.

Passemos, portanto, para o exame de admissibilidade.

O paradigma apresentado pela PGFN trata da matéria subvenção para investimento X subvenção para custeio, e tem decisão divergente com o acórdão recorrido. Por isso, entendo não haver reparos ao Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 2986/2988. A decisão analisou como a matéria subvenção para investimento X subvenção para custeio foi decidida pelos dois acórdãos (recorrido e paradigma), entendeu pela demonstração da divergência e deu seguimento ao recurso.

Nesse sentido, voto no sentido de **conhecer do recurso especial** da PGFN, em relação á **matéria subvenção para investimento X subvenção para custeio**, que teve a divergência demonstrada no Recurso Especial interposto.

Passando para a apreciação do mérito, como já dito, a matéria subvenção para investimento X subvenção para custeio tem repercussão apenas no lançamento de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativa (**infração 2**), já que o lançamento do principal do IRPJ e CSLL (**infração 1**) não foi devolvido para o presente Colegiado.

Ocorre que a **infração 2** trata de concomitância de multa isolada e de ofício, relativa ao ano-calendário 2006, marco temporal limite para aplicação da Súmula CARF nº 105:

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

Na realidade, diante de tal situação, entendo ser prescindível apreciação da matéria subvenção para investimento X subvenção para custeio, vez que o litígio se resolve

Processo nº 10530.723952/2009-15
Acórdão n.º **9101-002.334**

CSRF-T1
Fl. 3.119

mediante aplicação de norma expressa no RICARF, que predica a obrigatoriedade de aplicação de súmula ¹.

Portanto, há que ser aplicada para a solução da **infração 2** a Súmula 105 do CARF, razão pela qual a parte da autuação fiscal devolvida para o Colegiado deve ser afastada.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

¹ Vide RICARF, Anexo II:

Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

(...)

VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62; (...)