



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

**Processo n°** 10600.720042/2014-69  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.721 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de agosto de 2017  
**Matéria** IRPJ - SUBVENÇÕES  
**Recorrente** SBF COMERCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS LEGAIS. ALCANDE DA INCIDÊNCIA.

A subvenção para investimento é um benefício fiscal cuja legítima dedutibilidade somente é pertinente quando do atendimento aos requisitos legais previstos nos § 2º, do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598/77 e art. 443, do RIR/99. Quando os valores subvencionados demonstrarem-se e comprovarem-se desproporcionais à finalidade de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos restará maculado o caráter de incentivo, caracterizando-se, na realidade, uma subvenção de custeio, em relação aos valores recebidos e não devidamente investidos. A legislação estadual não vincula a autoridade federal.

AJUSTES. EXCLUSÃO. CARÊNCIA. PROBATÓRIA. INDEDUTIBILIDADE.

A legislação tributária prevê expressamente as hipóteses de exclusão de valores do lucro líquido, de tal forma que, quando o contribuinte não age conforme a prescrição legal, não lhe cabe direito ao benefício da dedução fiscal, efeito direto de tal ajuste. Menos ainda pode o contribuinte se valer de tal direito quando se quer apresenta aos autos provas pertinentes a comprovar a possibilidade da exclusão efetuada.

MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. CABIMENTO.

Correta a incidência da taxa de juros SELIC sobre os juros moratórios que recaem sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal. No mesmo sentido a Súmula CARF nº 4. Quanto à alegação de que não haveria incidência de juros sobre a multa de ofício, tal fato não decorre da autuação, mas sim do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante do auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o computo de juros sobre a multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base tributável o valor de R\$ 5.441.898,51. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento em maior extensão para cancelar a exigência da multa isolada. Designado o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone para redigir o voto vencedor em relação à multa isolada.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Marco Rogério Borges, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Evandro Correa Dias. Ausente justificadamente o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

## Relatório

Adoto a seguir, integralmente, o relatório do Acórdão de Impugnação nº 08-34.668, proferido pela 3ª Turma da DRJ em Fortaleza - Ceará, julgado em 19 de novembro de 2015.

"Trata-se de procedimento fiscal, relativo aos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, deflagrado em desfavor do sujeito passivo em epígrafe, ao final do qual foram constituídos os créditos tributários a seguir quantificados:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)	R\$ 14.197.982,88
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	R\$ 5.241.334,84
Multa Isolada – IRPJ	R\$ 900.738,05
Multa Isolada – CSLL	R\$ 508.368,06
Crédito Tributário Total no Processo	R\$ 20.848.423,83

A ação fiscal teve início no dia 13/02/2014, data em que a pessoa jurídica foi notificada, pela via postal, do Termo de Início de Fiscalização a ela endereçado, documento em que foram relacionados os elementos entendidos como necessários ao procedimento fiscalizatório, fls. 118/121.

Em 24/03/2014 a requerida apresentou parte do documentário solicitado e requereu um prazo adicional de 30 (trinta) dias para a disponibilização da parte faltante. Naquela ocasião, a autoridade fiscal concedeu um prazo adicional de 10 (dez) dias, fls. 123/145.

Trabalhada a documentação recepcionada, em 21/08/2014, mediante o Termo de Intimação nº 04, fls. 2275/2277, a fiscalizada foi intimada a prestar, dentre outros, os seguintes esclarecimentos:

- informar se as exclusões efetuadas no ano-calendário 2009, nos valores de R\$ 49.399.868,40 (incentivos fiscais) e de R\$ 28.780.227,47 (incentivos fiscais de anos anteriores), referem-se ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado da Paraíba por meio do Termo de Acordo nº 2007.000035, tendo por beneficiário o estabelecimento filial localizado na referida unidade da federação, CNPJ 06.347.409/0001-80;

- confirmar a descrição e os valores de todas as exclusões realizadas no Lalur no ano-calendário 2010 tendo em vista que, exemplificadamente, o valor de R\$ 27.383.261,10, informado como “Depreciação Acum. IFRS” trata-se, em verdade, de exclusão relativa a incentivos fiscais contabilizados na conta 3.20.152010;

- ainda relativamente ao ano-calendário 2010, nominar corretamente e decompor, demonstrando todas as contas contábeis envolvidas, a exclusão no valor de R\$ 43.869.974,43, informada no Lalur como sendo relativa a “Ajuste CMV – ajuste nos estoques”;

- confirmar se a exclusão no valor de R\$ 48.182.727,39, informada no Lalur do ano-calendário 2011 no valor de R\$ 48.182.727,39 (incentivos fiscais) refere-se ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado da Paraíba através do Termo de Acordo nº 2007.000035.

No dia 25/09/2014 a pessoa jurídica apresentou sua resposta ao Termo de Intimação nº 04. Concomitantemente entregou à fiscalização novos Livros de Apuração do Lucro Real (Lalur) dos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, apresentados em substituição aos inicialmente apresentados.

Concluída a análise da manifestação da interessada, bem como dos documentos que a acompanharam, a fiscalização procedeu à constituição de créditos tributários pertinentes ao IRPJ e à CSLL, fls. 03/41, tendo imputado ao sujeito passivo a prática das seguintes infrações:

**EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – EXCLUSÕES INDEVIDAS (INCENTIVOS FISCAIS – SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO NA FORMA DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS)**

Durante o procedimento de fiscalização verificamos que o contribuinte efetuou exclusões de valores relevantes em seu LALUR nos anos-calendário 2009, 2010 e 2011 a título de incentivos fiscais (crédito presumido de ICMS) decorrentes do acordo feito pela sua filial situada no Estado da Paraíba (CNPJ 06.347.409/0031-80) com aquele ente da Federação materializado no Termo de Acordo nº 2007.000035 (anexo aos autos).

Ocorre que referidas exclusões são desprovidas de base legal, pois o crédito presumido de ICMS no caso em tela tem o caráter de subvenção para custeio ou operação, a qual integra a receita tributável para fins do IRPJ e da CSLL.

A descrição dos fatos encontra-se no Termo de Verificação de Infração que é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	49.399.868,40	75,00
31/12/2010	27.383.261,10	75,00
31/12/2011	48.182.727,39	75,00

Enquadramento Legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247 e 250 do RIR/99; Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978; art. 44, inc. IV, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

**EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – EXCLUSÕES INDEVIDAS (AJUSTE DE ESTOQUE – CMV)**

Durante o procedimento de fiscalização verificamos que nos anos-calendário 2009 e 2010 a fiscalizada efetuou exclusões em seu LALUR de valores relativos a Ajustes de Estoque CMV. Intimada a comprovar referidas exclusões em relação à materialidade da exclusão, bem como à completa comprovação dos valores excluídos, o contribuinte não logrou êxito em demonstrar os fundamentos do ajuste, tampouco os cálculos, metodologia utilizada, base legal e demonstrativos idôneos da época que pudessem eventualmente amparar referidas exclusões efetuadas nos anos-calendário 2009 e 2010. Diante da falta de comprovação e de inexistência de previsão legal para que essas exclusões sejam efetuadas no LALUR estamos glosando as referidas exclusões nos anos-calendário de 2009 e 2010.

A descrição dos fatos encontra-se no Termo de Verificação de Infração que é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	28.780.227,47	75,00
31/12/2010	43.869.974,43	75,00

Enquadramento Legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247 e 250 do RIR/99; art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; art. 6º, § 3º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Além do que, efetuou lançamentos pertinentes à multa exigida isoladamente, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, o que implicou nas seguintes infrações:

**MULTA OU JUROS ISOLADOS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA PELO CONTRIBUINTE**

Falta de pagamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada do mês de janeiro de 2011 apurada com base em balanços de suspensão/redução.

Através da documentação apresentada pelo contribuinte, (LALUR e memória de cálculo das estimativas mensais do IRPJ com base nos balanços de suspensão/redução) verificamos que no mês de janeiro do ano-calendário de 2011 o Lucro Real foi de R\$ 7.213.904,37 com um IRPJ a pagar no valor correspondente a R\$ 1.801.476,09, porém nenhum valor foi recolhido ou declarado em DCTF relativamente a essa estimativa mensal devida no mês de janeiro de 2011.

Sendo assim esta fiscalização apurou os valores da multa isolada que estão sendo lançadas em função da falta/insuficiência das estimativas mensais, tudo conforme Art. 44, inciso II, alínea b da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo Artigo 14 da Lei 11.488 de 2007.

A descrição dos fatos encontra-se no Termo de Verificação de Infração que é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

Fato Gerador        Multa

31/01/2011        900.738,05

Enquadramento Legal: Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

**MULTA OU JUROS ISOLADOS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA RECOMPOSTA PELA FISCALIZAÇÃO**

Falta de pagamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada do mês de outubro de 2011 apurada com base em balanços de suspensão/redução em função da recomposição das bases de cálculo estimadas do contribuinte em virtude de infração apurada por esta fiscalização, cujo detalhamento encontra-se descrito no Termo de Verificação de Infração que é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

Em razão das infrações descritas no Termo de Verificação e tendo em vista que nos anos-calendário 2009, 2010 e 2011 a empresa optou pelo Lucro Real Anual com recolhimentos das estimativas mensais baseadas nos balanços de suspensão/redução, esta fiscalização recompôs a base de cálculo das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL naqueles anos, o que resultou na constatação da falta/insuficiência de recolhimento dessas estimativas mensais apenas no mês de outubro do ano-calendário de 2011.

A partir dos dados fornecidos pelo contribuinte (LALUR, DIPJ e planilhas da fiscalizada demonstrando as estimativas mensais calculadas com base em balanços de suspensão/redução) e considerando as infrações descritas no Termo de Verificação de Infração, esta fiscalização apurou os valores de multa isolada que estão sendo lançados em Auto de Infração próprio em função da falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, tudo conforme Art. 44, inciso II, alínea b da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo Artigo 14 da Lei 11.488 de 2007.

A descrição dos fatos encontra-se no Termo de Verificação de Infração que é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

Fato Gerador        Multa

30/11/2011        198.268,47

O retromencionado Termo de Verificação de Infração encontra-se acostado aos autos, fls. 42/56, assim como os demonstrativos das multas isoladas do IRPJ e da CSLL, fls. 58 e 60.

A ciência dos lançamentos, efetivada na modalidade presencial, na pessoa do representante legal do sujeito passivo, deu-se no dia 18/12/2014, fls. 66/67.

Não conformada com a situação, em 16/01/2015 a pessoa jurídica impugnou os lançamentos, fls. 2400/2436.

### **Glosa da Exclusão Relacionada aos Incentivos Fiscais**

A fiscalização procedeu às glosas de exclusões ao lucro líquido, efetivadas em razão de créditos presumidos do ICMS, concedidos pelo Estado da Paraíba, através do Termo de Acordo nº 2007.000035, o que se deu por entenderem os representantes fazendários que referido benefício fiscal não representa subvenção para investimento, dada a inexistência de condicionante ou contrapartida, a ser cumprida pela fiscalizada, com o que se estaria perante uma subvenção para custeio, cuja exclusão não é admitida pela legislação fiscal, entendimento não comungado pela impugnante.

A figura da subvenção é prevista pelo § 1º do art. 18 da Lei nº 4.320, de 1964, como aquela destinada à produção de materiais de interesse público. Qualquer que seja a sua espécie – custeio ou investimento – é possível se afirmar que se trata de um estímulo que é dado ao contribuinte, de modo que realize uma atividade de interesse público, fomentando o desenvolvimento econômico e social da região administrada pelo Poder Público concedente do estímulo.

O aspecto tributário das subvenções é tratado pelo Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, que estipula em seu item 2.4 que “em resumo, subvenção, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda das pessoas jurídicas, **é um auxílio que** não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor”, tratando-se de um auxílio pecuniário concedido pelo Poder Público para as pessoas jurídicas de direito privado.

Para um melhor entendimento da temática em debate, observe-se o que diz o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978:

O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do chamado CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável.

Nos termos do Pronunciamento Técnico CPC nº 07, a subvenção é entendida como “uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade”.

Resta demonstrado, portanto, que os contribuintes que recebem subvenções não estão obrigados a devolver os valores recebidos, pois a restituição ou a entrega de bens ou serviços estariam a configurar um empréstimo, o que descaracterizaria a figura da subvenção.

Tecidas essas considerações preambulares, passou a litigante a abordar a classificação do instituto jurídico em comento, discorrendo sobre as subvenções para custeio e as subvenções para investimento.

As subvenções para custeio caracterizam-se por transferências de recursos públicos para uma empresa com a finalidade de auxiliá-la a fazer frente ao seu conjunto de despesas usuais, decorrentes de operações realizadas para a consecução de seus objetivos sociais, o que vem expresso no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, onde consta que “As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por elas produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas subvenções”.

Dessa forma, as subvenções para custeio representam transferência de renda e não de capital, sendo realizadas de um ente público para uma pessoa jurídica de direito privado que atenda os seus objetivos sociais.

Em conformidade com o art. 392 do Regulamento do Imposto de Renda, devem ser computadas na determinação do resultado operacional, sujeitando-se, portanto, à tributação do IRPJ e da CSLL.

Quanto às subvenções para investimento, conforme expresso no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, apresentam as seguintes características: a intenção de que sejam destinadas para investimento; a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na instalação ou expansão de empreendimento econômico; e que o beneficiário da subvenção seja a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

No que toca à tributação, dispõe o art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda que “Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, [...]”.

A exclusão dos valores relacionados às subvenções para investimentos, para fins do cômputo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, foi reiterada pelo inc. II do art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009.

Na visão da defendente, “subvenção para investimento corresponde a uma transferência de capital/recursos do Poder Público para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a instalar ou expandir empreendimentos econômicos”, de sorte que “a característica determinante para diferenciar a subvenção para investimento da subvenção para custeio é a intenção do Poder Público em atrair investimentos privados a fim de proporcionar o desenvolvimento da região”.

Destacou a interessada comungar com o entendimento da fiscalização no sentido de que “o benefício fiscal concedido à Requerente não envolveria qualquer tipo de contraprestação ou contrapartida prestada pela Requerente, o que representaria a desnecessidade de aplicação direta dos recursos do benefício fiscal em uma destinação específica”, discordado apenas da parte final das considerações da autoridade fiscal, pois, a seu ver, “Não se pode confundir exigência de contrapartidas da empresa beneficiária do benefício

fiscal com a exigência de destinação específica dos recursos concedidos a título de benefício fiscal”, tratando-se de tese acolhida pelo CARF, que reconheceu que incentivos fiscais relacionados ao ICMS devem ser tratados como subvenção para investimento, ainda que não haja imediata e direta aplicação dos recursos em favor do Estado, desde que o beneficiário do incentivo promova contrapartida ao ente que concedeu o incentivo fiscal, a exemplo do que pode ser observado no Acórdão 1402-001.277, de 04/12/2012, no Acórdão 1101-00.661, de 31/01/2012 e no Acórdão nº 1202-000.616, de 19/10/2011, cujas ementas foram reproduzidas pela contestante.

Ainda acerca da desnecessidade do aporte direto e imediato do recurso subvencionado em projeto de desenvolvimento, transcreveu extensa parte de voto da lavra do Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, exarado no Acórdão CARF nº 1101-00.661, para quem os *discriminens* postulados pelo Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, devem ser devidamente temperados, mostrando-se como um bom critério para a qualificação da subvenção para investimento, em cotejamento com a subvenção de custeio, que se perquiria o intuito da autoridade pública, apreensível a partir da leitura do ato normativo concedente do benefício ou até mesmo da própria natureza do incentivo, concluindo o autor no sentido de que subvenção para investimento deve ser entendida como aquela que tem por escopo proporcionar incremento de investimentos no respectivo domínio de abrangência, nos termos delimitados pela legislação outorgante.

A exigência de contrapartidas pelo Estado demonstra a intenção do Poder Público de atrair investimentos para sua região, servindo como um legítimo critério para que se consiga diferenciar as subvenções para investimento das subvenções para custeio, aspecto que foi ignorado pela fiscalização, que não levou em conta a Cláusula Primeira do Protocolo de Intenções, Doc. 04, fls. 2544/2552, firmado entre a requerente e o Estado da Paraíba em 2007, abaixo reproduzida:

Cláusula Primeira – A EMPRESA SBF, atuante no ramo de produtos esportivos, compromete-se a instalar um centro de distribuição na cidade de João Pessoa para suprir os seus estabelecimentos e de empresas coligadas, sediados no País a efetuar vendas diretas, via internet e telemarketing, para consumidores finais de todo o Território Nacional, no prazo de 4 (quatro) meses contados a partir da assinatura deste Protocolo.

Na Cláusula Segunda do aludido protocolo consta ainda que a requerente, juntamente com outra empresa do grupo econômico, “estimam investir em infra-estrutura no Estado o valor de R\$ 7.000.000,00 (sete milhões de reais), bem como gerar, aproximadamente, 100 (cem) empregos diretos, em um prazo de 2 (dois) anos, desde que sejam viabilizadas as condições logísticas e tributárias previstas no projeto”.

Segundo a defendente, em seu centro de distribuição localizado na Paraíba (CNPJ 06.347.409/0031-80) e nas duas lojas de varejo existentes naquela unidade da federação (CNPJs 06.347.409/0249-35 e 06.347.409/0311-25) foi investido o montante de R\$ 5,4 milhões (fls. 2.641).

O fato de o valor investido haver se mostrado inferior ao constante do Protocolo de Intenções não desnatura a subvenção como sendo de investimento, já que o valor consignado no documento não passava de uma mera estimativa.

Além do que, após a concessão do incentivo fiscal foram gerados mais de 110 empregos nos estabelecimentos comerciais situados na Paraíba, conforme pode ser verificado na relação de empregados que instrui a defesa, Doc. 05, fls. 2552/2554.

O CARF e a CSRF já consideraram que o cumprimento das metas de investimento e a geração de empregos representam contrapartidas suficientes para a caracterização da subvenção como sendo de investimento (Acórdão CARF 1202-000.921, de 05/12/2002, Acórdão CSRF 9101-01.239, de 21/11/2011, e Acórdão CSRF 9101-00.566, de 17/05/2010).

Para a litigante se instalar na Paraíba, empreendeu medidas que resultaram no desenvolvimento de sua atividade, investiu em seu negócio, gerou empregos, qualificou profissionais e colaboradores, aprimorou métodos e práticas comerciais, de forma que cumpriu os requisitos de investimentos previstos no acordo que concedeu os incentivos, alcançando o propósito esperado pelo Poder Público no estímulo da economia e no incremento da competitividade.

O fato de a requerente a qualquer momento poder abrir mão do incentivo fiscal e retornar ao regime ordinário de tributação, aspecto que foi ressaltado pela fiscalização, não quer dizer que a concessão da subvenção não exija contrapartida de investimento.

Portanto, verificadas e comprovadas as contrapartidas assumidas pela requerente, resta patente que o benefício fiscal se caracteriza como subvenção para investimento, o que autoriza a exclusão dos valores na apuração do IRPJ e da CSLL, como assegurado pelo art. 18, inc. II da Lei nº 11.941, de 2009.

### **Glosa da Exclusão Relacionada ao Ajuste de Estoque**

A sociedade empresarial verificou, por ocasião do reprocessamento de seus controles contábeis e extracontábeis, que o valor do seu estoque estava majorado em aproximadamente R\$ 73 milhões, tendo seus auditores concluído que os ajustes não poderiam se referir exclusivamente ao período de 2011, dado que parte do valor guardava relação com os anos-calendário anteriores.

A solução encontrada pelos auditores da empresa foi realizar a baixa dessa parcela diretamente contra conta de patrimônio líquido no ano de 2011, o que não impactou o resultado do exercício do referido ano.

Para fins tributários, o ajuste de estoque foi lançado diretamente nos exercícios de competência, os anos-calendário 2009 e 2010, o que se deu por meio das exclusões ao lucro líquido de aproximadamente R\$ 28,8 milhões em 2009 e de aproximadamente R\$ 43,9 milhões em 2010, valores que foram glosados pela fiscalização, o que se deu por entenderem os agentes fazendários que as exclusões desconsideradas encontram-se desprovidas de comprovação, de suporte fático e legal.

Ressaltou a interessada que a fiscalização não identificou qualquer indício de que a composição do valor do estoque não mereceria fê, ou não fosse válido para fins tributários. As exclusões seriam indevidas tão somente pela ausência de suporte fático e legal.

Nas palavras da interessada, “A identificação, a *posteriori*, de diferenças no saldo do estoque obrigou a Requerente a contabilizar esta baixa no momento de sua identificação, isto é, em 2011, em estrita observância ao princípio contábil do conservadorismo. Ocorre que, pelo valor relevante das diferenças identificadas, restou claro que o ajuste não competiria apenas ao ano-calendário de 2011, mas também aos anos-calendários de 2009 e 2010”.

Sabendo-se que a apuração do IRPJ e da CSLL tem como ponto de partida o resultado societário (art. 274 do RIR/99), tivesse a requerente reconhecido os ajustes de estoque diretamente no lucro líquido contábil de 2009 e de 2010 não teria a fiscalização questionado a dedutibilidade dessas despesas, pois nenhuma exclusão teria sido feita em seu Lalur nos referidos anos-calendário.

O que ocorreu foi que, por um equívoco, nos anos de 2009 e 2010 a impugnante não registrou em sua contabilidade (e, portanto, não impactou seu lucro líquido) os valores relativos ao ajuste de estoque, situação que a levou a proceder aos respectivos ajustes diretamente na apuração do lucro real de 2009 e de 2010, o que se deu por meio das exclusões praticadas no Lalur e indevidamente glosadas pela fiscalização.

Ainda que as exclusões sejam consideradas indevidas nos anos de 2009 e de 2010, as autuações não merecem prosperar, pois caso não fossem da competência 2009 e 2010 haveriam que ser consideradas em 2011, ano em que a diferença do estoque foi efetivamente identificada pela postulante.

A fiscalização reconheceu que as exclusões, praticadas em 2009 e 2010, quando muito competiriam ao exercício 2011 e assim poderiam ser deduzidas neste último ano-calendário. Assim, a exclusão do ajuste de estoque em 2009 e em 2010 poderia configurar uma inobservância ao regime de competência, por meio da antecipação do custo/despesa, conforme disposto pelo art. 273 do RIR/99.

Sabendo-se que a requerente apurou prejuízos fiscais em 2009 e em 2010 nos valores de R\$ 101,7 milhões e de R\$ 81,0 milhões, respectivamente, mesmo se fossem desconsideradas as exclusões glosadas pela fiscalização (em 2009 e em 2010), ainda assim inexisteriam saldos de IRPJ e de CSLL a pagar. Também não haveria alteração no valor total dos prejuízos fiscais acumulados no período de 2009 a 2012, no valor total de R\$ 297,42 milhões, como ilustrado no demonstrativo adiante reproduzido:

Descrição	2009	2010	2011	2012	2013
Lucro Líquido Antes do IRPJ	(36.527.925)	(29.422.680)	31.251.525	(12.331.230)	67.233.177
(-) RTT	(49.399.868)	(24.035.283)	(47.681.643)	(89.811.956)	(142.566.555)
Lucro Líq após Ajustes RTT	(85.927.793)	(53.457.964)	(16.430.118)	(102.143.186)	(75.333.378)
(+) Total de Adições	12.936.661	16.308.350	23.808.704	30.970.616	82.605.737
(-) Total de Exclusões					
(-) Ajuste de Estoque	(28.780.227)	(43.869.974)			
(-) Outras Exclusões			(18.117.904)	(32.725.445)	-
<b>Lucro Real - LALUR Original</b>	<b>(101.771.359)</b>	<b>(81.019.588)</b>	<b>(10.739.318)</b>	<b>(103.898.016)</b>	<b>7.272.359</b>
<b>Recomposição do Lucro Real - Estorno do Ajuste de Estoque</b>					
Reversão Ajuste de Estoque	28.780.227	43.869.974	-	-	-
Dedução Ajuste de Estoque			(72.650.202)		
<b>Lucro Real - Ajustado</b>	<b>(72.991.132)</b>	<b>(37.149.614)</b>	<b>(83.389.520)</b>	<b>(103.898.016)</b>	<b>7.272.359</b>

Como a hipotética inobservância ao regime de competência, representada pela antecipação dos ajustes de estoque para 2009 e 2010, não causou qualquer prejuízo ao fisco, não representa fundamento para o auto de infração em análise.

Deveria a fiscalização ter seguido os ditames preceituados pelo Parecer Normativo nº 57, de 1979, que trata da postergação de tributo em razão de dedução antecipada de despesas, dispositivo com base no qual nenhuma infração foi cometida.

No tocante à inobservância do regime de competência, já decidiu o CARF que somente existe relevância quando dela resulte prejuízo para a Fazenda Nacional (Acórdãos números 1302-001.300, de 12/06/2014; 101-95.021, de 15/06/2005; e 101-93.819, de 12/06/2002).

Admitindo-se, para fins de debate, que as exclusões fossem indevidas em 2009 e 2010, e que também não pudessem ser efetivadas em 2011, o saldo do estoque de 2011 estaria aumentado do valor das exclusões de 2009 e 2010. A manutenção do valor dos estoques em seu valor original (sem considerar a baixa dos R\$ 73 milhões), aumentaria o custo das mercadorias vendidas (CMV) e, em consequência, elevaria o valor dos prejuízos fiscais de 2012 nos mesmos R\$ 73 milhões. Voltaríamos a ter uma hipotética inobservância do regime de competência, sem alterar o total dos prejuízos fiscais da interessada e sem causar prejuízo ao erário, conforme demonstrado abaixo:

Descrição	2009	2010	2011	2012	2013
Lucro Líquido Antes do IRPJ	(36.527.925)	(29.422.680)	31.251.525	(12.331.230)	67.233.177
(-) RTT	(49.399.868)	(24.035.283)	(47.681.643)	(89.811.956)	(142.566.555)
Lucro Líq após Ajustes RTT	(85.927.793)	(53.457.964)	(16.430.118)	(102.143.186)	(75.333.378)
(+) Total de Adições	12.936.661	16.308.350	23.808.704	30.970.616	82.605.737
(-) Total de Exclusões					
(-) Ajuste de Estoque	(28.780.227)	(43.869.974)			
(-) Outras Exclusões			(18.117.904)	(32.725.445)	-
<b>Lucro Real - LALUR Original</b>	<b>(101.771.359)</b>	<b>(81.019.588)</b>	<b>(10.739.318)</b>	<b>(103.898.016)</b>	<b>7.272.359</b>
<b>Recomposição do Lucro Real = Estorno do Ajuste de Estoque</b>					
Reversão Ajuste Estoque	28.780.227	43.869.974	-	-	-
Aumento CMV em 2012	-	-	-	(72.650.202)	-
<b>Lucro Real - Ajustado</b>	<b>(72.991.132)</b>	<b>(37.149.614)</b>	<b>(10.739.318)</b>	<b>(176.548.218)</b>	<b>7.272.359</b>

Não houvesse a pessoa jurídica baixado parte do seu estoque nos anos precedentes, tais valores haveriam que ser computados no Custo da Mercadoria Vendida (CMV) de 2012. Assim, em dezembro de 2014, quando a fiscalização autou a interessada, as despesas excluídas em 2009 e 2010 não poderiam ser consideradas como indevidas. Quando muito teriam sido realizadas fora do período de competência, caracterizando uma antecipação de custo ou de despesa que, como visto, não representou prejuízo ao Tesouro Nacional, não havendo porque autuar a empresa.

Ainda que se admita as exclusões de 2009 e 2010 como indevidas, e que o ajuste de estoque não possa ter se dar em 2011, a manutenção do saldo de estoques da requerente em 2011 teria como consequência o aumento do CMV dos anos subsequentes.

Logo, a exclusão em 2009 e 2010 teria representado uma mera inobservância ao regime de competência, sem qualquer prejuízo ao fisco, seja pela redução ou pela postergação de tributo (art. 273 do RIR/99), em razão do que não merece prosperar a presente autuação.

### **Multa Isolada do IRPJ e da CSLL**

Relativamente às multas aplicadas, em primeiro lugar deve-se destacar a impossibilidade da cominação simultânea da multa isolada de 50% sobre os mesmos fatos geradores que motivaram a lavratura das infrações sobre as quais já discorreu a defesa, entendimento que é referendado pela respeitável doutrina de Marco Aurélio Greco.

O § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é claro ao estabelecer que a multa isolada somente pode ser exigida quando a pessoa jurídica, sujeita ao pagamento do imposto por estimativa, deixar de fazê-lo, mesmo que tenha prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL ou que já tenha recolhido o tributo, situação em que, inexistindo valor de principal exigível, a princípio a multa poderia ser cobrada.

Havendo tributo a ser pago, contudo, a multa punitiva haverá de ser exigida juntamente com o valor do principal, nada mais.

Trata-se de entendimento expresso pela própria RFB e que pode ser extraído do art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, *verbis*:

Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

Se uma empresa é optante pela apuração anual e pelo recolhimento de estimativas mensais, a legislação aplicável a autoriza a excluir montantes mensais do seu lucro tributável. Essas exclusões terão efeitos nos montantes mensais e no montante anual. Se admitir a imposição de multas, nesses casos, é o mesmo que se aceitar que a multa de ofício seja de 125% ou 200%, o que é um absurdo.

Entender que a multa isolada é aplicada em infração distinta daquela incidente sobre a multa de ofício que acompanha o principal revela um formalismo descabido e desconectado de qualquer razoabilidade, como muito bem já decidiu a CSRF por meio do Acórdão 9101-001.657, de 15/05/2013, do Acórdão nº 9101-01.455, de 15/08/2012, e do Acórdão nº 1102-001.018, de 12/02/2014.

Por se tratar de entendimento sedimentado no âmbito do CARF, referido órgão emitiu a Súmula nº 105, abaixo transcrita:

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.

### **Caráter Abusivo da Multa de Ofício Aplicada**

Não fora a ilegalidade antes demonstrada, a impugnante considera que há um exagero na exigência de uma multa de 75% sobre o pretense débito em questão.

A requerente demonstrou que agiu em conformidade com a legislação em vigor, não sendo justa a exigência de uma penalidade de 75% sobre o valor do crédito tributário discutido, o que ultrapassa os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, devendo-se atentar para o que decidiu a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal a esse respeito.

A multa de 75% aplicada pela fiscalização mostra-se desproporcional à suposta infração, devendo, portanto, ser reduzida para um valor mais justo e adequado à sua conduta.

### **Juros Selic**

A jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa Selic sobre os créditos tributários, uma vez que o índice não foi criado por lei para esta finalidade, o que inclusive já foi objeto de decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme verificado no Recurso Especial nº 450.422/PR.

Não obstante a posição sumulada pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuinte, tendo em vista a real possibilidade de a taxa Selic vir a ser considerada inconstitucional para fins tributários pelo Poder Judiciário, a requerente contesta a sua aplicação e requer que seja desconsiderada no cômputo do crédito tributário principal.

### **Juros Selic Sobre a Multa de Ofício**

A multa configura penalidade e não tem natureza tributária, não havendo razão para ser aplicada a taxa Selic sobre o seu valor, medida que caracteriza o agravamento da sanção, o que é inaceitável.

A Lei nº 9.250, de 1995, que instituiu a taxa Selic como parâmetro para correção de débitos tributários, somente é aplicável ao valor principal. E multa não é débito decorrente de tributos a autorizar a aplicação da norma legal. É penalidade e, como tal, não há lei que autorize a sua correção pela taxa Selic.

Frise-se que o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, apenas autoriza a aplicação dos juros Selic quando a multa é lançada isoladamente, sem tributo principal devido, o que não representa a hipótese ora debatida.

Informe-se que o CARF já se manifestou pela impossibilidade da incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício lançada conjuntamente com o tributo (Acórdão nº 101-95.469, de 24/04/2006, e nº 107-08.588, de 25/05/2006).

Resta evidente, portanto, a impossibilidade da cobrança de juros à taxa Selic sobre a multa aplicada no presente caso.

### **Conversão do Julgamento em Diligência e/ou Realização de Perícia**

#### **Contábil**

De modo a corroborar com os argumentos fáticos pela defesa expostos, a autuada postula a conversão do julgamento em diligência ou a realização de uma perícia contábil (art. 16, inc. IV do Decreto nº 70.235, de 1972 c/c art. 38 da Lei nº 9.784, de 1999),

medida que se prestará para a elucidação da verdade material e para que não restem dúvidas acerca da improcedência da exigência.

A diligência ou perícia, a cargo de representante da empresa, a ser indicado, e por representante RFB, deverá responder aos quesitos a serem oportunamente formulados pela requerente."

Passo, agora, a complementar o relatório acima colacionado.

Da apreciação da Impugnação apresentada pela fiscalizada, os membros da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza julgaram-na improcedente por unanimidade, mantendo-se, por consequência, a exigência fiscal. Tal decisão ficou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO.

É inadmissível excluir da apuração do lucro real a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal de ICMS, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico (não é suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção), inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. Nesse caso, a subvenção torna-se tributável, compondo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

EXCLUSÃO AO LUCRO LÍQUIDO SEM A APRESENTAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

Cumprida à pessoa jurídica a apresentação da documentação necessária ao esclarecimento da natureza dos valores que foram excluídos do lucro líquido, na apuração do lucro real da empresa, conforme evidenciado no Lalur entregue à fiscalização, devendo, ainda, comprovar que a exclusão encontra arrimo em dispositivo legal. A mera afirmação de que se trata de um ajuste de estoque, sem a apresentação dos levantamentos realizados pelo departamento de contabilidade, ou pelos auditores independentes, despojada da especificação dos lançamentos contábeis e fiscais necessários à correção do alegado equívoco, não se prestam para o fim pretendido pela defesa.

MULTA ISOLADA DO IRPJ E DA CSLL. EXIGÊNCIA CONJUNTA COM A MULTA DE OFÍCIO.

Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, assim como o imposto devido com base no lucro real

apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

#### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

#### CARÁTER ABUSIVO DA MULTA DE OFÍCIO. PENALIDADE DECORRENTE DE DISPOSITIVO LEGAL. ATIVIDADE VINCULADA E OBRIGATÓRIA.

Tendo a multa de ofício sido lançada com fundamento em dispositivo legal vigente e operante e sendo a atividade do lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, descabe à autoridade fazendária qualquer juízo de valor quanto à abusividade de seu percentual.

#### JUROS DE MORA.TAXA SELIC.

A exigência dos juros de mora com base na taxa Selic decorre de disposição expressa de lei, não podendo a sua aplicação ser afastada por decisão de autoridade administrativa.

#### JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação acessória, representada pela multa de ofício, pelo simples fato de sua inobservância converte-se em obrigação principal. Como os juros Selic incidem sobre o valor dos tributos devidos (obrigação principal), haverá de incidir, também, sobre a multa exigida no procedimento fiscal (obrigação acessória convertida em obrigação principal, em razão de sua inobservância).

#### CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE DO ATO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

#### DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA APRESENTADAS PELA DEFESA.

A doutrina e a jurisprudência referidas pela impugnante prestam-se apenas como forma de ilustrar e reforçar sua argumentação, não apresentando efeito vinculante em relação a este órgão julgador de primeira instância.

#### CSSL. LANÇAMENTO REFLEXO OU DECORRENTE.

Tratando-se de lançamento reflexo, também chamado de decorrente, aplicam-se à CSSL os mesmos fundamentos e razões de decidir que foram utilizados no julgamento relacionado ao IRPJ.

Inconformada com a decisão de 1ª instância, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, repisando seus argumentos.

Registre-se que não foram apresentadas Contrarrazões e que tampouco há necessidade do exame de Recurso de Ofício, haja vista a total improcedência da impugnação da fiscalizada.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Em síntese, a questão de mérito pode ser dividida em dois grandes temas: o primeiro é determinar se a subvenção obtida pela Recorrente, junto ao Estado da Paraíba, através de Termo de Acordo e Protocolo de Intenções se caracteriza como “de investimento”, que não seria tributável pelo IRPJ e CSLL ou se caracterizaria-se como “de custeio” e, neste caso, seria sujeita aos referidos tributos; e, no segundo, a questão cinge-se a glosa de despesas com ajuste de estoque, as quais teriam sido constatadas pela Recorrente apenas em 2011, mas foram ajustadas em 2009 e 2010, diretamente no LALUR, sem a apresentação, segundo a fiscalização, de justificativas e documentos comprobatórios.

## PRELIMINARES

A Recorrente aponta, inicialmente, que a Turma Julgadora de primeira instância, por ocasião do julgamento de sua impugnação, não teria respeitado o disposto no art. 2º, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 341, de 12 de julho de 2011, uma vez que “as DRJ são constituídas por Turmas Ordinárias e Especiais de julgamento, cada uma delas integrada por 5 (cinco) julgadores, podendo funcionar com até 7 (sete) julgadores, titulares ou ‘pro tempore’”, apontando que, no caso concreto, apenas 3 (três) membros da DRJ participaram do julgamento, quando o correto e legítimo seriam pelo menos 5 (cinco) membros.

Contudo, observo que na mesma Portaria nº 341/11, art. 4º, § 6º, há previsão expressa no seguinte sentido:

Art. 4º. (...)

(...)

§ 6º O Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento pode designar julgador ad hoc para participar de sessão específica em Turma de julgamento, **visando a garantir o quorum mínimo de 3 (três) julgadores para a realização da sessão.** (grifei)

Portanto, afasto a preliminar.

Como segunda preliminar, a Recorrente aponta que alegou, em sua impugnação, que a multa isolada não pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício e que a DRJ, em sua decisão, não teria acolhido o seu argumento por entender que “súmula do CARF sobre o assunto, baseada em proposta contida da recente Portaria nº 23, de 21.11.2014, não é vinculante”, pois não teria sido objeto de ato do Ministro da Fazenda com publicação do Diário Oficial da União, de tal forma que a Recorrente interpretou esse posicionamento como falta de apreciação de seu relevante argumento.

Ainda que a Recorrente discorde do posicionamento da DRJ, é fato que a decisão recorrida tratou do assunto, mantendo a incidência concomitante da multa isolada com a multa de ofício, por entender que essa cumulação decorre de lei.

Não vislumbrando a supressão de instância, afasto a preliminar.

Como terceira preliminar, aponta a Recorrente que houve inovação nos fundamentos para a manutenção da autuação quando do julgamento pela DRJ e, na mesma linha, a quarta preliminar, por suposto erro de enquadramento legal do auto de infração.

Ao ver deste Julgador, o enquadramento legal inserido nos autos de infração de IRPJ e CSLL estão adequados, uma vez que as duas infrações apontadas pela fiscalização decorrem da apuração da base de cálculo de ambos os tributos, notadamente quanto às adições e exclusões permitidas para o ajuste do lucro societário em lucro fiscal (com base na legislação fiscal).

Por outro lado, os aparentes ditos "inovadores" da DRJ são secundários, como restará melhor demonstrado na análise de mérito neste voto.

Superadas as preliminares, passa-se ao mérito.

## DO MÉRITO

Foram duas as infrações apuradas pela fiscalização e mantidas na decisão recorrida: (i) adição de receitas de subvenção à base de cálculo do IRPJ e CSLL; e, (ii) glosa de despesas com o ajuste de estoque.

### **1. Receitas relacionadas a incentivos fiscais**

Tanto o contribuinte, em seu recurso voluntário, bem como a DRJ, na formalização da decisão recorrida, discorrem longamente sobre as origens das subvenções na legislação para, ao final, concluírem de forma absolutamente harmônica que existem dois tipos de subvenções: as de custeio e as de investimento.

Também concluem, no mesmo sentido, que as subvenções de custeio são tributáveis pelo IRPJ e CSLL e as de investimento, desde que atendidos requisitos legais, podem ser excluídas da incidência dos referidos tributos.

A subvenção para custeio foi originalmente prevista na Lei nº 4.320/64 e a sua definição, como rendimento tributável está prevista no art. 44, da Lei nº 4.506/64, suporte legal para o disposto no art. 392, I, do RIR/99, abaixo transcrito:

**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);**

(...) (grifei)

Com o advento da Lei 6.404/76, art. 182, tratou-se, pela primeira vez, das subvenções para investimento, as quais deveriam ser escrituradas em reservas de capital:

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:

(...)

d) as doações e as **subvenções para investimento**. (revogado pela Lei 11.638/2007) (grifei)

Sob o ponto de vista fiscal, as subvenções para investimento são tratadas no § 2º, do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598/77 e art. 443, do RIR/99, nos seguintes termos:

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

(...)

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

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) (Vigência) (grifei)

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Através do Parecer Normativo CST nº 112/78, a Receita Federal detalhou as condições para que uma subvenção possa ser considerada para investimento e, portanto, não sujeita à incidência do IRPJ e CSLL, notadamente em seus itens 2.11 e 2.12.

Em resumo, de acordo com tal parecer, para que um incentivo fiscal seja caracterizado como uma subvenção para investimento é necessário que alguns requisitos sejam cumpridos, de forma cumulativa: (i) os recursos transferidos para a pessoa jurídica devem ter a finalidade de auxiliá-la, não em suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos; (ii) deve apresentar características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (iii) não basta o *animus* de subvencionar o investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e, (iv) a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção não autoriza a sua classificação como “subvenção para investimentos”.

Para a Recorrente, no entanto, a diferenciação de uma e outra é mais singela: “é a intenção do Poder Público em atrair investimentos privados a fim de proporcionar desenvolvimento na região”. (fl. 2698)

Ou seja, a legislação é clara quanto à incidência, ou não, do IRPJ e CSLL sobre os tipos de subvenções recebidas pelas pessoas jurídicas. A questão controversa é a caracterização que deve ser dada à subvenção recebida pela Recorrente, do Estado da Paraíba, através de Termo de Acordo nº 2007.000035, sob a forma de incentivos fiscais relativos ao crédito presumido de ICMS.

Veja-se a extensão do Termo de Acordo quanto ao incentivo fiscal:

Cláusula Primeira – Fica assegurado à Empresa tratamento tributário, de forma que, nas saídas efetuadas pelo Centro de Distribuição de produtos por ela adquiridos, ou industrializados neste Estado, destinados a empresas do grupo situadas neste e em outros Estados, e para vendas interestaduais a consumidores finais através de telemarketing e via internet, será adotado regime simplificado de apuração, de modo que o percentual a recolher resulte em:

I – 3% (três por cento) nas saídas internas;

II – 1% (um por cento) nas saídas interestaduais:

(...)

§ 2º - O crédito presumido mensal de que trata esta cláusula, corresponderá à diferença entre o valor de débito total mensal, calculado sobre as saídas com as alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento), 17% (dezesete por cento) e 12% (doze por cento), e o débito gerado sobre as saídas com aplicação dos percentuais previstos no caput desta Cláusula.

A fiscalização, por ocasião da autuação, analisando detidamente todas as cláusulas do referido Termo de Acordo, não constatou nenhuma obrigação para que a beneficiária tenha que realizar qualquer tipo de investimento ou que condicione o benefício à aplicação em bens ou direitos para implantar ou expandir seus empreendimentos econômicos.

Em anexo à impugnação, a ora Recorrente apresentou um Protocolo de Intenções de fls. 2544/2549, cuja Cláusula Primeira, como reportado na decisão recorrida, estabelece que a destinatária do incentivo compromete-se a instalar um centro de distribuição na cidade de João Pessoa com o propósito de suprir seus estabelecimentos e empresas coligadas sediadas no País a efetuar vendas diretas, via internet e telemarketing, para consumidores finais em todo o território nacional, com a construção se dando num prazo de quatro meses, contado da assinatura do Protocolo.

A estimativa, conforme Cláusula Segunda, era de investimento em infraestrutura no importe de R\$ 7 milhões e geração de 100 (cem) empregos diretos. Na Cláusula Oitava informa que o Protocolo produz efeitos a partir de 1º de março de 2007 até 31 de dezembro de 2015, prorrogável automaticamente por prazo consecutivo de 5 anos, desde que não haja alteração na legislação tributária.

A Recorrente, em seu recurso, atesta que foram investidos aproximadamente R\$ 5,4 milhões e gerados mais de 110 empregos (fls. 2.641). A DRJ, na decisão recorrida, aponta que a subvenção, apenas nos anos de 2009, 2010 e 2011 alcançou o montante aproximado de R\$ 125 milhões, sendo que o mesmo valeria até o final de 2015, podendo ser prorrogado.

Veja-se o quadro que reflete o real investimento decorrente do benefício auferido pelo contribuinte:

Rótulos de Linha	Valor Aquis.
<b>CD PARAÍBA</b>	<b>517.794,80</b>
70107003ME	708,90
70107003NB	221.310,35
70107003XD	291.770,97
70107003YK	4.004,58
<b>CE 227</b>	<b>4.190.024,05</b>
7010022701	4.190.024,05
<b>CE186</b>	<b>734.079,66</b>
7010018601	734.079,66
<b>Total geral</b>	<b>5.441.898,51</b>

O que observou o fisco é que o benefício fiscal é muito maior do que “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, na verdade, desproporcional, o que, ao ver deste Julgador, descaracteriza seu caráter de investimento e ressalta características de subvenção de custeio, uma vez que a Recorrente teve livre disposição para a utilização dos benefícios fiscais no custeio de suas atividades operacionais.

Neste sentido, inclusive, decidiu esta turma no acórdão 1402-002.387, de 14.02.2017, no caso da Nilcatex Textil Ltda.

Esclareça-se ainda que a legislação estadual não vincula o fisco federal, e por outro lado, ao fisco federal é vedado desconsiderar a realidade dos investimentos efetivamente realizados pelo contribuinte, de acordo ou não com a legislação tributária estadual.

Em outras palavras, nem o fisco nem o contribuinte podem supor que a subvenção é de investimento pelo simples fato da legislação estadual assim o afirmar. O contribuinte está vinculado ao efetivo investimento dos valores e o fisco tão pouco pode desconsiderar esses investimentos, se houver.

Neste contexto, parcialmente correta a autuação levada a termo pela fiscalização, bem como a decisão recorrida, ao manter a autuação, independentemente do argumento subsidiário de que a contabilidade não teria formalizado a chamada “reserva de incentivo”, posto que efetivamente o contribuinte investiu valor inferior a 5% do montante auferido a título de subvenção.

Por questão de lógica e coerência, os valores efetivamente comprovados e reconhecidos pelo fisco devem ser admitidos como subvenção de investimento, no caso concreto.

## **2. Despesas com ajuste de estoque**

Alega a Recorrente que, em 2011, por ocasião de reprocessamento de seus controles contábeis e extra-contábeis de estoque (para fins de entrada de investidor no negócio), verificou que o valor de seu estoque estava majorado em aproximadamente R\$ 73 milhões.

Alega ainda que, por recomendação de seus próprios auditores, bem como dos auditores do investidor, realizou a baixa dessa parcela diretamente contra conta contábil de patrimônio líquido no ano de 2011. O ajuste do valor do estoque, para fins tributários, foi lançado diretamente nos anos de competência, ou seja, 2009 e 2010, por meio de exclusões no LALUR (aproximadamente 28,8 milhões em 2009 e 43,9 milhões em 2010).

Parte a Recorrente do pressuposto que a fiscalização não questionou os números do ajuste e sua composição, mas apenas a legitimidade, ou não, de realizar a exclusão de parte do valor desse estoque nos anos-calendário de 2009 e 2010. Por não questionar o ajuste do ano de 2011, entende a Recorrente que a metodologia contábil adotada não foi questionada.

Reconhecida a necessidade de ajuste em 2011, entendeu a Recorrente, que pelo valor expressivo, essa diferença não estaria restrita a este ano-calendário, razão pela qual estendeu para os anos de 2009 e 2010. No entanto, como atestou a Fiscalização, a Recorrente não esclareceu as razões, nem apresentou fundamento legal, para esse ajuste pretérito, diretamente no LALUR.

A Recorrente aponta que, como não fez os ajustes em 2009 e 2010, diretamente em sua contabilidade, por um equívoco e assim, por impossibilidade prática de se tomar a dedução dessas despesas de outra forma, realizou a exclusão pelo LALUR, em estrita observância ao regime de competência.

Justifica, na sequência, que fez ajustes também em 2011 e estes não foram questionados. Portanto, se tivesse feito todo o ajuste em 2011, não teria tido problema com a fiscalização. Neste contexto, o fato de ter feito o ajuste pretérito, via LALUR, quando muito, seria uma antecipação do custo/despesa, nos termos do art. 273, do RIR/99, que justificaria o lançamento em caso de postergação do pagamento de imposto ou redução indevido do lucro real em qualquer período de apuração.

Por fim, a Recorrente faz cálculos para demonstrar que o ajuste de estoque em 2009 e 2010, se tivesse sido feito totalmente em 2011 ou se simplesmente não tivesse sido feito, não acarretaria em prejuízo ao fisco, no máximo a citada antecipação do custo/despesa.

No entanto, a fiscalização não tomou a atitude de lavrar o auto de infração pelos argumentos apresentados pelo contribuinte. Em verdade, a fiscalização informa no TVF, fls. 54/55 que, intimado o contribuinte, este esclareceu, apenas, que os valores questionados decorriam de ajuste de estoque “inventário”, depois informaram que, em relação a 2009, o ajuste era indevido e que em 2010 ainda não tinham os números finais.

Desta forma, por ausência de comprovação, suporte fático e legal que ampare os ajustes, bem como em razão do próprio contribuinte ter informado que para 2009 não teria nenhum ajuste a ser feito e que para 2010 não tinha dados para informar, restou à fiscalização proceder a glosa, por absoluta falta de comprovação e base legal para que as referidas exclusões pudessem ser efetuadas, notadamente porque a legislação, notadamente no art. 247, do RIR/99, prescreve expressamente quais são as exclusões permitidas, dentre as quais não se vislumbra qualquer hipótese que amparasse o procedimento do contribuinte, posicionamento corroborado na r. decisão recorrida.

A decisão recorrida, por sua vez, apontou, em adição, que nos termos do art. 292, do RIR/99, ao final de cada período de apuração do imposto, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e avaliação dos seus estoques e, se o contribuinte tivesse observado o dispositivo, teria meios de comprovar que os valores apontados, de fato, se referiam aos anos anteriores, o que não logrou demonstrar.

Desta forma, mantenho íntegra a autuação também neste tópico por entender correta a interpretação dada pela decisão de piso.

### **3. Multa isolada do IRPJ e da CSLL / abusividade da multa de ofício**

A questão não é nova e, com a devida vênia dos que pensam diferente, de fato, não é possível admitir-se a concomitância da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre estimativas mensais, notadamente em razão da falta de recolhimento pelo contribuinte ter decorrido de glosa de despesas ou adição de receitas, que também afetaram a constituição do crédito tributário ao término do ano-calendário.

A norma contida no art. 44, II, alínea b, da Lei 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488/07) dirige-se ao contribuinte do IRPJ e CSLL, sujeito ao regime de tributação com base no Lucro Real Anual, que deixar de promover a antecipação dos tributos devidos em razão de estimativas mensais positivas (base de cálculo) apuradas pelo contribuinte mensalmente.

O parágrafo 3º, do citado art. 44, traz, textualmente, que “a pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano”, exceto nos casos de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica.

Ou seja, os valores pagos mensalmente, com base em estimativas, são apenas uma antecipação do tributo, por opção do contribuinte, que será apurado, efetivamente, apenas

no encerramento do ano-calendário. Nesse contexto, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido, a título de IRPJ e CSLL, é o apurado mensalmente sobre as estimativas; após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do IRPJ e da CSLL pelo lucro real, não há dúvidas de que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após adições, exclusões e compensações legais.

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

“(…) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (§ 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”.<sup>1</sup>

O que se observa, à vista da lição do mestre, é que um contribuinte pode, ao longo do ano-calendário, ter bases positivas para a apuração de IRPJ e CSLL sobre estimativas, como prejuízo, em cada competência. Nas que houver prejuízo, não há base de cálculo para apuração e recolhimento antecipado; e, ainda que haja uma base positiva após um prejuízo, se aquela for menor que esta e, no acumulado do ano, o que já foi antecipado supera o devido, mesmo tendo a base positiva, não haverá o recolhimento da antecipação.

Assim, se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício, a base para a imposição da multa isolada é o valor devido a título de IRPJ e CSLL por antecipação até o momento do lançamento; após o encerramento do ano-calendário, já haverá a apuração definitiva do tributo devido e este valor apurado passa a ser o limite quantitativo da imposição de multa isolada.

Em outras palavras, o valor a ser antecipado pelo contribuinte pode, inclusive, ser suspenso ou reduzido, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado, já pago, exceder o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso (art. 39, § 2º, da Lei 8.383/91), demonstrando que não há, de fato, fatos jurídicos autônomos que justifique a imposição de duas penalidades distintas ao contribuinte, em concomitância.

Pede-se vênia para, neste ponto, transcrever-se abaixo trecho do voto do i. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, proferido no julgamento do processo administrativo nº 10480.720836/2013-55 pela 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, em conclusão lógica quanto ao acima exposto:

“(…)”

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é

<sup>1</sup> In “Multa Agravada em Duplicidade”, São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159.

aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

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

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

Conclui-se, portanto, que impor sanção pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, apurada através de lançamento de ofício (2014) com os anos-calendário já finalizados (2009, 2010 e 2011), com a respectiva multa proporcional de 75%, e, ao mesmo tempo, impor multa isolada de 50% como sanção pelo não recolhimento de antecipações devidas em competência compreendidas entre janeiro/09 e dezembro/11, observando-se que o IRPJ e a CSLL em questão não foram recolhidos nem por antecipação, nem como resultado do ajuste anual, é penalizar o contribuinte duas vezes pelo mesmo tributo e, neste caso, uma penalidade é excluyente da outra, não se admitindo a concomitância.

Afasto, desta forma, o lançamento da multa isolada no presente caso, mantendo, tão somente, a multa proporcional de 75%, que não é abusiva ou desproporcional, uma vez que prevista em lei vigente – art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

#### **4. Juros Selic**

A insurgência do contribuinte está limitada à citação de um precedente do E. STJ, sem sequer a transcrição da ementa da decisão.

Não há motivos para divagações e, objetivamente, a utilização da Taxa Selic para a correção de créditos tributários decorre de lei. No caso do IRPJ – art. 6º, § 2º, da Lei 9.430/96 e no CSLL, o mesmo dispositivo, combinado com o art. 28.

A jurisprudência pacífica do E. STJ admite que a “Taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso”.

Afasto, pois, o argumento do contribuinte, mantendo a correção monetária e os juros de mora dos créditos tributários constituídos corrigidos pela Taxa SELIC.

## 5. Juros Selic sobre Multa de Ofício

A respeito do tema, curvo-me ao entendimento consagrado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, e refletido no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner, *in verbis*:

*O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.*

*Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.*

*Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.*

*No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:*

*"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).*

*Dai, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.*

*O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.*

*Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.*

*De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou*

*responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."*

*A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:*

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

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

*A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.*

*A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).*

*Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.*

*A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.*

*Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.*

*A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.*

*Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.*

*Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.*

*Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).*

*§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.*

*A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.*

*No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:*

*JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

*Cabe referir, ainda, a Súmula CARF nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."*

*Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.*

*Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.*

*No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:*

*REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.*

*É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.*

*Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.*

*É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).*

*No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:*

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

No mesmo sentido, aliás, tem decidido o Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa abaixo reproduzida:

***DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.***

*É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.*

Por esta razão, afasto a alegação do contribuinte de que não haveria incidência de juros sobre a multa de ofício, ressaltando que tal fato não decorre da autuação, mas decorrerá do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante deste auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o computo de juros sobre a multa.

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para:

1. manter a exclusão do valor incontroverso de R\$ 5.441.898,51, da base de cálculo do IRPJ e CSLL, provenientes dos investimentos efetivamente realizados a título de subvenção de investimentos;
2. afastar a aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício;

Mantendo, no mais, íntegros os créditos tributários constituídos a título de  
CSLL e IRPJ.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Redator Designado

Dirirjo do brilhante voto exarado pelo Conselheiro Demetrius Nichele Macei, unicamente em relação à imposição da chamada “multa isolada” nos casos de ausência ou insuficiência de recolhimentos a título de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, por fazer uma leitura diferente da que fez o I. Relator sobre a matéria.

A respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(...)

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

(...)

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

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; **simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.**

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

---

Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte”.

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, **não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.**

Saliente-se, por fim, ser inaplicável no caso a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas impostas e NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

No mais, acompanho integralmente o I. Relator em relação às demais matérias tratadas nestes autos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone