



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

Processo nº 11516.720207/2011-71
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-000.885 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de julho de 2013
Matéria Autos de infração de IRPJ, CSLL, IRRF e Multa Isolada - Subvenções decorrentes de créditos presumidos de ICMS e outros.
Recorrente INTELBRAS S.A - INDÚSTRIA DE TELECOMUNICAÇÃO ELETRÔNICA BRASILEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

Os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados caracterizam-se como subvenções para investimento apenas quando concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, de forma que tais benefícios fiscais não se enquadram em tal categoria quando sequer é possível se extrair tal intenção dos respectivos atos normativos e de concessão. Os estímulos fiscais, quando não atrelados a investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, revestem-se das características próprias das subvenções correntes ou para custeio.

DESPESA NÃO DEDUTÍVEL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NOVAS ALEGAÇÕES. PRECLUSÃO.

Como decidido em primeira instância, o contribuinte não impugnou os fundamentos da autuação relacionada à despesa considerada indedutível, de maneira que se consolidou no âmbito administrativo. Novas alegações veiculadas em segunda instância não podem ser conhecidas em face da preclusão.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

O decidido no lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ é aplicável aos autos de infração reflexo, em razão da íntima relação de causa e efeito.

PAGAMENTO MENSAL DE IRPJ E CSLL. MULTA ISOLADA.

A aplicação concomitante da multa isolada por falta de pagamentos mensais de IRPJ e CSLL e da multa de ofício pela falta de pagamentos dos mesmos

tributos na apuração anual com base no lucro real não é admissível quando as multas incidem sobre uma mesma base imponible.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, sobre os quais incidem juros de mora calculados com base na taxa Selic, tese confirmada em reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1.335.688-PR, julgado em 4/12/12).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

EXCLUSÕES INDEVIDAS. NÃO IMPUGNAÇÃO.

Como decidido em primeira instância, o contribuinte não impugnou os fundamentos da autuação relacionada à despesa considerada indedutível, de maneira que se consolidou no âmbito administrativo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

IRRF. BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS. COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO E RESPECTIVA CAUSA. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO.

A identificação, pela própria fiscalização, dos beneficiários dos pagamentos efetivados pela pessoa jurídica, infirma o lançamento a título de IRRF. De igual forma a comprovação da operação e a respectiva causa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

PROVAS. APRESENTAÇÃO. MOMENTO.

Afora as exceções legais (impossibilidade, por motivo de força maior, de apresentação oportuna; referência a fato ou direito superveniente; ou destinadas a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos), a defesa deve estar instruída com as respectivas provas que sustentem o direito afirmado pelo sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar (i) o lançamento de IR fonte, por maioria, vencido o Conselheiro André Mendes de Moura, e (ii) a multa isolada, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro (Relator) e André Mendes de Moura. A exigência relativa à subvenção foi mantida por maioria, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata e Fábio Nieves Barreira, que votaram pela sua exclusão quanto aos anos-calendário 2007 e 2008. O Conselheiro Marcos Shigueo Takata divergiu quanto ao não conhecimento das razões de recurso relativas à glosa de despesas. A incidência de juros sobre multa de ofício foi mantida pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Fábio Nieves Barreira e Manoel Mota Fonseca. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva.

(assinado digitalmente)
Aloysio José Percínio da Silva – Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Marcos Shigueo Takata, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Manoel Mota Fonseca e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, IRRF, Multa e Juros isolados, relativos aos anos-calendário 2006, 2007 e 2008 (fls.699/754), com ciência do contribuinte em 29/04/11 (fls.708, 715, 728, 737, 746 e 752).

No campo “*Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)*”, as infrações foram assim descritas:

1. IRPJ

“001 - PAGAMENTO A PESSOAS FÍSICAS VINCULADAS. Valor apurado conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal”;

“002 - SUBVENÇÕES – CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA. Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a subvenções correntes para custeio ou operação recebidas no período de apuração, conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal”;

“003 – MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal”;

“004 – JUROS ISOLADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DOS JUROS DE MORA (IRPJ) - Juros isolados conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal”;

“001 - SUBVENÇÕES – CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA. Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a subvenções correntes referentes à incorporadora NOVA SOLUÇÕES EM INFORMÁTICA ente JULHO/2007 e DEZEMBRO/2007, conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal”;

2. CSLL

“001 - Falta de recolhimento da CSLL – Valor apurado conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal”;

Falta de recolhimento da CSLL – Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a subvenções correntes para custeio ou operação recebidas no período de apuração, conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal”;

“001 – MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA. Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal”;

“002 – JUROS ISOLADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DOS JUROS DE MORA (CSLL). Juros de mora sobre Contribuição Social não recolhida, conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal”;

“001 – CSLL - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL. Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a subvenções correntes referentes à incorporadora NOVA SOLUÇÕES EM INFORMÁTICA ente JULHO/2007 e DEZEMBRO/2007, conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal”;

3. IRRF

“001 - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS/PAGAMENTOS SEM CAUSA – Valor apurado conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal”;

No “*Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal*” (fls.653/698), a autoridade fazendária consignou, em síntese:

Das informações sobre o estabelecimento fiscalizado

- o contribuinte foi contemplado com benefícios fiscais na forma de crédito presumido de ICMS, conferidos pelos Estados de Santa Catarina, Paraná e Minas Gerais, sendo que em 2007 promoveu um reenquadramento contábil dos lançamentos de tais incentivos dos anos-calendário 2005 e 2006, quando os classificou como subvenção para investimento;

- “*Antes da retificação contábil, o Crédito Presumido era calculado sobre o imposto informado nas notas fiscais de venda de seus produtos e o registro do ICMS efetivamente devido era realizado pelo seu valor líquido. Portanto, na Demonstração do Resultado do Exercício a Despesa de ICMS incidente sobre as vendas representava o ônus que o contribuinte efetivamente havia suportado. Após a mudança do critério contábil, [...], todo o valor do ICMS destacado nas notas fiscais, inclusive a parcela não recolhida em decorrência do crédito presumido concedido como incentivo fiscal pelos Estados, foi deduzido do Resultado do Exercício, consequentemente reduzindo as bases de cálculo do IRPJ (imposto de Renda da Pessoa Jurídica) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido). Em contrapartida o valor do crédito presumido de ICMS passou a ser registrado como Reservas de Capital – Subvenções para Investimento em seu Patrimônio Líquido”;*

Das receitas oriundas de benefícios fiscais

- os benefícios fiscais não se caracterizariam como subvenções para investimento, vez que: “(a) Não existe por parte dos subvencionadores (os estados) a intenção de que esses recursos sejam destinados para investimento”; (b) os incentivos não são aplicados pelo beneficiário (a INTELBRAS) na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado, requisitos essenciais das subvenções para investimento; (c) recursos recebidos e classificados

como subvenção para investimento foram destinados à remuneração do capital dos acionistas da companhia”;

Das legislações estaduais que concedem os incentivos

- os Decretos nº 2.870/2001 (Santa Catarina) e 5.372/2002 (Paraná) estabelecem requisitos para o gozo dos benefícios fiscais, dentre os quais o fato de o contribuinte ser beneficiário de incentivos do IPI estabelecidos pela Lei nº 8.248/91;

- o Decreto nº 5.906/06 fixou condições para que as sociedades do setor de informática e automação pudessem pleitear a isenção ou redução de IPI previstas na Lei nº 8.248/91, a exemplo de contrapartidas obrigatórias, na forma de investimento em Pesquisa e Desenvolvimento em tecnologia da informação;

- “...de um total de R\$ 88.717.106,17 recebidos a título de Crédito Presumido de ICMS, entre 2006 e 2008, apenas R\$ 7.553.700,00 representam efetivamente, segundo a contabilidade da fiscalizada, contrapartidas aos incentivos recebidos”;

- os gastos com atividade de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação não se enquadram no conceito de “*expansão e ampliação do empreendimento econômico*”, conforme Parecer Normativo CST nº 112/78, pelos seguintes aspectos: “(a) Não existem, na Lei 8.248/91 ou nas leis estaduais, exigências quanto à expansão ou ampliação de empreendimento econômico; (b) Não existem projetos de expansão ou ampliação aprovados junto aos governos dos estados. No estado de Santa Catarina, por exemplo, os Atos de concessão às fls.479 e 498, previstos no Anexo II, art.142, §1º, do RICMS/SC, sequer mencionam esse tipo de condição”;

- os Decretos estaduais não determinam a aplicação dos recursos além dos já previstos na Lei nº 8.248/91, de maneira que os gastos realizados com pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, obrigatórios para o gozo da redução do IPI devido, não se constituiriam contrapartida para os créditos presumidos de ICMS. Assim, aqueles dispêndios seriam aplicados em tais atividades, independentemente do crédito presumido de ICMS, tendo em conta os requisitos da Lei nº 8.248/91;

Das decisões dos tribunais sobre as subvenções para custeio e investimento

- decisões judiciais, em que foram adotados os conceitos de “*Subvenção para Custeio*” e “*Subvenção para Investimento*” contidos no Parecer Normativo CST nº 112/78, não acolheram as pretensões dos contribuintes. Por exemplo: (a) decisão sobre crédito presumido de ICMS concedido a fabricantes de equipamentos de informática pelo Estado do Rio Grande do Sul, com o objetivo de excluir os incentivos da base de cálculo do IRPJ e CSLL (TRF – 4ª Região, Primeira Turma, processo nº 11101-13.2009.404.7100, julgamento em 15/12/10); (b) decisão que não acolheu recurso para que créditos de PIS e Cofins não cumulativos não integrassem as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (TRF – 3ª Região, Quarta Turma, processo nº 2007.03.00.087086 – AI 310037, Julgamento em 19/02/09);

- também o Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma, RE nº 1.128.206/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Acórdão publicado em 21/10/10), adotou integralmente como razão de decidir o Parecer Normativo CST nº 112/78. Especificamente, quanto às Subvenções para Investimento, seriam “*aquelas que, recebidas do Poder Público, sejam efetiva e especificamente aplicadas pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado*”, devendo estar presente a “*condição de concomitância e absoluta correspondência entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos*”, conforme Solução de Consulta SRRF 7ª RF nº 251, de 24/06/04, Decreto nº 3.000/99 e Parecer Normativo CST nº 112/78;

Das imobilizações da fiscalizada

- o total do benefício fiscal no período fiscalizado (R\$88.717.106,17) superou exponencialmente as imobilizações realizadas (R\$31.966.727,29), bem como a variação do mesmo imobilizado entre agosto/2005 e novembro/2010 (R\$10.445.821,73);
- as imobilizações não podem ser compreendidas, ainda que parcialmente, como contrapartidas aos incentivos recebidos, pois estes não se configuram como Subvenções para Investimento. Os incentivos careceriam de duas das três características básicas inerentes àquela espécie de subvenção: “(a) *Inexiste a intenção dos subvencionadores (os estados de SC, PR) de destiná-los para investimento. No contexto da disputa de mercados e, dentro deste, a incontestável ‘guerra fiscal’, chega a ser ofensivo à inteligência mediana negar o que, de fato, se busca neste tipo de auxílio estatal: competitividade, lucratividade e rentabilidade, resultados diretamente vinculados à remuneração do capital privado; (b) Inexiste também a efetiva e específica aplicação da subvenção (pela INTELBRAS) em investimentos previstos em implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado, pelo simples fato de que esta não é uma condição presente nas legislações estaduais que concedem estes benefícios”;*

Da indevida exclusão de Subvenções para Custeio das bases de cálculo do IRPJ e CSLL

- o contribuinte, ao considerar como Subvenção para Investimento o que efetivamente é Subvenção para Custeio, deduziu indevidamente como custo ou despesa, parte do ICMS não recolhido em decorrência do crédito presumido concedido pelos Estados;
- as Subvenções para Custeio, nos termos do art.392, I, do RIR/99, devem ser computadas na determinação do lucro operacional; sendo ainda caracterizadas como receitas, conforme art.44, V, da Lei nº 4.506/64;
- para que Subvenções para Investimento possam ser excluídas da base de cálculo, devem apresentar as seguintes características, conforme art.38 do Decreto-lei nº 1.598/77: “- *recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público; - possuírem destinação específica para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; - sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; - o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica do empreendimento econômico; - deve ser registrada contabilmente em conta de reserva de capital que poderá somente ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social”;*

Da distribuição disfarçada da subvenção para os acionistas

- os incentivos, na realidade, beneficiaram acionistas da sociedade, conforme descrição às fls.678/685;
- conforme análise de registros contábeis e Atas de Assembleias Gerais e Extraordinárias, a companhia teria distribuído as subvenções disfarçadamente, em afronta aos artigos 443 e 545 do RIR/99;
- “*Os registros contábeis em Reservas de Capital, relacionados à subvenção para investimento, precisam estar, necessariamente, vinculados à ativação do Empreendimento Econômico Projetado. Se essa vinculação não existir, o lançamento contábil pode se constituir em mera manobra contábil para, indiretamente, produzir resultados que irão remunerar (no curto prazo ou em período distante) o capital privado dos sócios/acionistas de determinada empresa. No caso da companhia fiscalizada, essa manobra produziu resultados imediatos e só foram facilmente identificados porque os fatos que foram objeto de registro na contabilidade ocorreram em eventos (assembléias) localizados dentro do espaço de tempo alcançado pela auditoria. Neste contribuinte, especificamente, tornou-se possível desnudar a artificialidade*

dos lançamentos que objetivavam resgatar prejuízos já amortizados ou desconstituir reserva já realizada com o objetivo de gerar desoneração tributária sem previsão legal”;

Da despesa indedutível - pagamento à pessoa vinculada por serviços não comprovados

- os pagamentos relacionados a um adiantamento contabilizado para Tida Consultoria Ltda, no valor de R\$ 421.000,00, “...foram depositados em contas bancárias dos administradores do contribuinte, conforme resposta ao Termo de Intimação 008, juntada às fls 587 a 588”;

- o lançamento contábil realizou-se em 31/07/08, na conta “Adiantamento a Fornecedor”, sendo que a assinatura do contrato de prestação de serviços celebrado com a Tida Consultoria Empresarial Ltda (fls.579/583) deu-se apenas em 29/08/08;

- “As notas fiscais emitidas pela TIDA Consultoria, de nº 00001 e 00002, (fls. 583 e 584) foram emitidas em 30/09/2008 e 31/10/2008, respectivamente, ambas no valor de R\$261.629,50 e totalizam o montante previsto no contrato”;

- o valor de R\$ 421.000,00 foi “lançado na conta de adiantamento Comissões – TG Brasil Representações Ltda. Dessa forma, foi estornado o lançamento contábil de 31/07/2008, fazendo constar, na contabilidade, em 30/09/2008, o adiantamento a TIDA na conta ‘11310005 – Adiantamento a Fornecedores’ – R\$ 421.000,00, conforme pode ser visto no documento elaborado pela empresa juntado às fls.586”;

- conclui-se, pelos fatos abaixo, que não ocorreu a efetiva prestação dos serviços pela TIDA Consultoria Empresarial Ltda à Intelbrás:

“1) A empresa TIDA adquiriu personalidade jurídica somente em 12/08/08, com o Registro do Ato Constitutivo na Junta Comercial nesta data, fls.589 a 597, sendo que o Contrato inicialmente citado foi firmado em 04/08/2008. Portanto, em 31/07/2008, não havia possibilidade jurídica da TIDA ter recebido, em adiantamento, recursos por conta de serviços a serem prestados, pois a mesma sequer existia;

2) As sócias dessa empresa são as esposas dos administradores contemplados pelos recursos desembolsados pela Intelbrás em 31/07/2008. Portanto, mais uma prova de que os beneficiários pelos valores desembolsados foram os administradores da fiscalizada;

3) Acrescente-se o fato de o Contrato de Prestação de Serviços firmados entre as partes ter sido assinado em 29/08/2008. Que certeza a Intelbrás teria de receber os serviços se ela antecipa o montante a pagar sem mesmo ter formalizado Contrato nesse sentido?

4) Ressalte-se ainda, as reversões realizadas em 30/09/2008 e 31/10/2008, de provisões para pagamento de participação nos lucros dos administradores (para o 1º semestre/2008), nos valores exatos de R\$ 261.629,50, conforme lançamentos na conta 2.01.03.05.01 – Particip. Nos Resultados a Pagar, às fls. 598”;

- as despesas contabilizadas na conta “41510020 – Serviços de Terceiros” correspondem a retiradas de diretores e administradores da Intelbrás, sendo tais valores não dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL;

Do Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos não identificados

- os valores líquidos pagos aos administradores sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, nos termos do art.674 do RIR/99;

Da multa isolada por falta de recolhimentos por estimativa

- a contabilização indevida da Subvenção para Investimento como Subvenção para Custeio ocasionou a redução das estimativas apuradas, de sorte que é cabível a multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o que deixou de ser recolhido mensalmente;

Dos juros isolados

- são cabíveis juros isolados em decorrência da falta de pagamento das estimativas apuradas;

Das glosas de exclusões indevidas nas bases de cálculo da CSLL

- acerca de tal infração, a fiscalização assim discorreu:

“No curso dos trabalhos constatou-se que a contribuinte informou incorretamente o valor de R\$5.180.690,68, relativo ao Lucro Líquido antes da CSLL em 31/12/2006, na linha 01 da Ficha 17 da DIPJ do ano-calendário de 2006 (fl.45). Segundo o Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo da CSLL constante do Livro de Apuração do Lucro Real, LALUR, nº 15, (fls.600) onde transcreve os controles de apuração das Bases de Cálculo, o valor correto é de R\$ 8.767.746,30. A diferença corresponde ao valor dos Juros sobre o Capital Próprio.

Portanto, antes de quaisquer ajustes esclarecemos que o valor que está sendo considerado como base de cálculo negativa apurada pelo contribuinte em 31/12/2006 é de R\$ 2.316.518,01.

Constatou-se, também, que a contribuinte excluiu indevidamente da base de cálculo da CSLL o valor das Receitas de Exportação ao Mercado Externo e à Zona Franca de Manaus, consoante lançamentos constantes nos Livros de Apuração do Lucro Real, LALUR, onde transcreve os controles de apuração das Bases de Cálculo, conforme quadro resumo abaixo:

<i>Período</i>	<i>Base de cálculo Apurada no LALUR</i>	<i>Exclusão indevida – Ação Judicial</i>	<i>Base de Cálculo ajustada</i>
<i>31/12/2005</i>	<i>-1.275.535,87</i>	<i>10.239.221,88</i>	<i>8.963.686,01</i>
<i>31/12/2006</i>	<i>-2.316.518,01</i>	<i>8.610.162,54</i>	<i>6.293.644,53</i>
<i>31/12/2007</i>	<i>-3.108.044,78</i>	<i>9.718.783,92</i>	<i>6.610.739,14</i>
<i>31/12/2008</i>	<i>-64.665.794,15</i>	<i>9.883.056,27</i>	<i>-54.782.737,88</i>

Cópias das páginas do LALUR que contêm as bases de cálculo apuradas encontram-se às fls.599 a 604.

A contribuinte informou em suas DCTF débitos com exigibilidade suspensa em razão de depósitos judiciais realizados até o período de apuração de novembro/2007 relativos ao Mandado de Segurança nº 2004.72.008825-0.

A motivação informada pela contribuinte para a exclusão de tais valores e os depósitos judiciais é o Mandado de Segurança ingressado junto à 2ª Vara Federal de Florianópolis, processo nº 2004.72.008825-0 (fls. 605 e 606) no qual pleiteava a concessão de uma medida liminar para que o Delegado da Receita Federal em Florianópolis se abstenha de cobrar do impetrante a CSLL e CPMF sobre as receitas auferidas com a exportação, e ao final afastar a incidência da CSLL e CPMF sobre tais receitas, por estarem, a seu ver, alcançadas pela imunidade prevista no §2º do art.149 da CF, com a redação conferida pela EC nº 33/2001.

Na apreciação da matéria o Poder Judiciário não acatou a tese defendida pela contribuinte indeferindo a liminar, (fls.610), denegando a segurança, (fls.609), e negando provimento à apelação, (fls.611).

Interpôs um Recurso Extraordinário junto ao TRF4, que foi admitido, (fls.615). No momento está suspensa a apreciação do Recurso Extraordinário RE 473.170, até a apreciação do RE 564.413/SC, ao qual já foi reconhecida a existência de repercussão geral, (fls. 617).

Como se demonstra acima, as exclusões procedidas pela contribuinte não estão amparadas por decisão judicial, portanto procedemos, de ofício, às seguintes glosas:

- a) do saldo de base de cálculo negativa relativa ao ano-calendário de 2005, transportando do livro nº 14, no valor de R\$ 1.275.535,86, constante da folha 69 do LALUR nº 15, parte B;*
- b) das exclusões procedidas nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, constantes do quadro acima."*

Os lançamentos foram parcialmente mantidos pela Terceira Turma da DRJ – Florianópolis (SC), conforme acórdão que recebeu a seguinte ementa (fls.1.138/1.217):

SUBVENÇÃO ESTADUAL. INCENTIVOS FISCAIS. ISENÇÃO OU REDUÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO. Os valores correspondentes ao benefício fiscal de isenção ou redução de ICMS que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro real. 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 correntes ou 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.

PARECERES NORMATIVOS. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. NORMA COMPLEMENTAR DE LEI. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. As orientações e definições contidas em atos

normativos, por constituírem normas complementares da legislação tributária (art. 100 do CTN) e refletirem o entendimento da Administração Tributária, devem ser seguidas pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento DRJ, nos termos do disposto no inciso V do art. 7º da Portaria nº 341, de 12/7/2011, do Ministro de Estado da Fazenda (disposição anteriormente constante no art. 7º da Portaria nº 58, de 17/3/2006, do Ministro de Estado da Fazenda).

LUCRO REAL ANUAL. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA MENSAL. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO VINCULADA. POSSIBILIDADE. BASES DE CÁLCULO DISTINTAS. A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos. É possível a aplicação conjunta de multa isolada e multa de ofício vinculada ao tributo, vez que são sanções decorrentes de situações fáticas distintas, que geram obrigações também distintas, além de serem determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE. Não há impedimento legal para o lançamento da multa isolada após encerrado o ano-calendário.

MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo da multa isolada pela falta de recolhimento do imposto estimado mensalmente é exatamente o montante deste tributo estimado que deixou de ser recolhido. Não está sujeita à limitação do imposto apurado no ajuste.

EXIGÊNCIA DE OFÍCIO DE JUROS DE MORA ISOLADOS, SOBRE ESTIMATIVAS MENSAIS NÃO RECOLHIDAS. INEXIGIBILIDADE POR FALTA DE PREVISÃO LEGAL. A legislação tributária determina que a falta de recolhimento das estimativas mensais (de IRPJ e de CSLL), apurada em procedimento de ofício, enseja a aplicação (apenas) de multa isolada, não cabendo a cobrança de juros de mora isolados (de ofício) uma vez que, encerrado o ano-calendário, não se lançam de ofício os valores representativos das antecipações de imposto/contribuição apurados pelo regime do lucro real anual.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E DE ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no país e são incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade de atos legais regularmente editados.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL. Tratando-se da mesma

matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se ao lançamento decorrente a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

No julgamento, afastaram-se apenas os juros de mora isoladamente exigidos, não tendo havido interposição de recurso de ofício.

Devidamente cientificado do acórdão em 15/05/12 (fl.1.230), o contribuinte interpôs tempestivamente recurso voluntário em 05/06/12 (fls.1.231/1.303), em que alega, em síntese:

- o objetivo da concessão de incentivos fiscais seria colocar determinado setor ou região em condições de competição com os demais setores e regiões, de maneira que, ao atrair empreendimentos para seus domínios, os Estados estariam fomentando investimentos, independentemente de contrapartidas, eventualmente fixadas;
- as Subvenções para Custeio seriam aquelas “...conferidas com o claro e único objetivo de auxiliar as empresas a fazerem frente a suas despesas correntes ou a desenvolverem suas operações”, sem qualquer finalidade de impulsionar investimentos para desenvolver região ou setor;
- as Subvenções para Investimento demandariam uma conduta ativa (investimento) pelos beneficiários, sendo “...conferidas pelo Poder Público com a finalidade de estimular investimentos de empresas, para quem há a transferência de capital”;
- teria havido incremento de suas atividades no período autuado, sendo que os agentes fazendários desconsideraram as imobilizações comprovadas;
- “...o incremento da expansão de um empreendimento não se mede única e exclusivamente com investimentos em bens do ativo imobilizado: há de ser considerado, no período incentivado, o aumento expressivo do número de contratações de empregados, o aumento de capital de giro, o aumento de investimentos registrados no ativo permanente, a expansão do próprio parque fabril etc., elementos esses que foram exaustivamente comprovados pela documentação já acostada aos autos (Doc.12 da Impugnação)”;
- o capital decorrente do incentivo fiscal teria sido empregado em sua atividade econômica, com notório aumento de seu patrimônio e ampliação de seu empreendimento;
- para que uma subvenção caracterize-se como Subvenção de Investimento não seria necessário este ocorrer por meio de contrapartidas estabelecidas pelo legislador. “...a natureza de investimento decorre muito mais da intenção/objetivo do Poder Público ao concedê-la, visando incremento do patrimônio do beneficiário, do que de eventual contrapartida estabelecida para o contribuinte fazer jus ao incentivo servindo como modo de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”;
- a intenção dos legisladores paranaenses e catarinenses o desenvolvimento de tais Estados;
- o Parecer Normativo CST nº 112/78 não definiria investimento “em expansão e ampliação de empreendimento econômico” como investimento “em projeto aprovado ou em ativo fixo do beneficiário”;
- em razão de o Parecer Normativo CST nº 142/73, por expressa determinação do Parecer Normativo CST nº 112/78, aplicar-se apenas a situações anteriores à entrada em vigor do Decreto-lei nº 1.598/77, seria descabida a interpretação da fiscalização no sentido de que a exclusão de dada subvenção do lucro real e da base de cálculo da CSLL condicionar-se-ia à aplicação do incentivo no ativo fixo;

- a expressão “*aplicação em bens ou direitos*” não seria sinônima de “*aplicação em projeto específico aprovado ou em bens e direitos para o ativo permanente*”;
- “*O que caracteriza os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados do Paraná e Santa Catarina como subvenção para investimento, ressalta-se, é a intenção dos respectivos legisladores ao concedê-lo, para atração de implantação e empreendimentos econômicos, de forma a impulsionar o desenvolvimento regional, e não as contrapartidas por ele exigidas*”;
- decisões administrativas iriam de encontro às conclusões da fiscalização (acórdão nº 1103-00.555, de 20/10/11; nº 1401-00.455, de 23/02/11; 108-09.767, de 13/11/08; nº 107-09.492, de 17/09/08; e nº 9101-00.566, de 17/05/10);
- ao analisar o mesmo benefício fiscal concedido pelo Estado do Paraná, o CARF considerara que os créditos presumidos de ICMS configurariam Subvenção para Investimento (acórdão nº 1101-00.661, de 31/01/12);
- “*...a própria Receita Federal do Brasil já se manifestou anteriormente no sentido de que os créditos presumidos de ICMS são subvenções para investimento, conforme se observa da ementa da Solução de Consulta nº 318, de 05 de abril de 2012*”;
- o Parecer Normativo CST nº 112/78 definiria subvenção para investimento “*...como aquela que requer investimentos mediante ‘implantação ou expansão de empreendimentos econômicos’ com base em correta interpretação do artigo 38, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77*”;
- conforme acórdãos nº 108-09.767, de 13/11/08, e 107-09.492, de 17/09/08, proferido pelas Oitava e Sétima Câmaras do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, o Parecer Normativo CST nº 112/78 teria fixado interpretação em desacordo com o art.38 do Decreto-lei nº 1.598/77, na redação conferida pelo Decreto-lei nº 1.730/79;
- o benefício fiscal concedido pelo Estado de **Santa Catarina** objetivaria atrair indústrias de bens e serviços de informática, para fins de investimento na região, conforme artigos 142 e seguintes do Anexo 2 do Regulamento do ICMS – RICMS/SC. Os investimentos requeridos pela Lei nº 8.248/91, que dispõe sobre os incentivos fiscais relacionados ao IPI, deveriam ser concentrados em tal unidade da federação. Seria inverídica a conclusão fiscal de que o regime firmado com a Secretaria de Fazenda não estabelecerá qualquer condição à fruição do benefício fiscal, vez que se obrigava “*...a destinar parcela de seu faturamento à Fundação de Apoio à Pesquisa Científica e Tecnológica do Estado de Santa Catarina – FAPESC*”. Ao conceder crédito presumido e exigir em contrapartida investimento em pesquisa e desenvolvimento, o legislador estadual “*...visou aprimorar/qualificar a mão de obra regional e fomentar o estudo/a análise científica local*”. Ainda que a legislação estadual estabeleça como requisito para o gozo do benefício a industrialização de produtos que atendam às disposições da Lei federal nº 8.248/91, tal fato não descaracterizaria a subvenção como sendo de investimento, vez que o benefício fiscal estadual vincular-se-ia à realização de investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, mas, diferentemente, do benefício do IPI, apenas no Estado de Santa Catarina;
- quanto ao benefício fiscal concedido pelo Estado do **Paraná**, inicialmente de titularidade da Nova Soluções em Informática, sociedade incorporada em 2007, o legislador estabeleceu requisitos que se relacionariam ao desenvolvimento do Estado mediante atração de indústrias do setor de informática, em especial: “*a realização de investimento em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação em centros ou institutos de pesquisas ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas, com sede no Estado do Paraná; a realização de*

investimentos em atividades internas da empresa relativas a pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação”. O próprio Decreto estadual nº 1.922/2011, que atualizou os percentuais do benefício, confirmaria que o crédito presumido seria concedido a título de Subvenção para Investimento;

- não teria havido qualquer artifício contábil relacionado à imputação de distribuição disfarçada de reservas, sendo que os recursos permaneceram nas contas integrantes do capital social da companhia e os lançamentos contábeis foram realizados com base na legislação de regência;

- uma vez demonstrado que os benefícios fiscais tratar-se-iam de Subvenções para Investimento, a autuação decorrente da glosa dos pagamentos realizados à Tida Consultoria Ltda, considerados pela fiscalização como realizados aos administradores da Intelbrás, não prosperaria, “...*Isso porque, uma vez mantido como correto o procedimento efetuado pela Recorrente – não tributação dos valores de subvenção para investimento – as bases do Lucro Real e da CSLL deverão ser refeitas por essa fiscalização, de modo que o prejuízo fiscal e a base negativa de CSLL sejam mantidas, não resultando em imposto a pagar pelas adições com pagamentos a pessoas vinculadas, mas apenas e tão-somente retificação dos prejuízos e bases negativas na parte B do LALUR*”. Ademais, ao exigir contribuição previdenciária sobre tais valores, que foi objeto de parcelamento, a fiscalização os considerou como valores pagos a título de remuneração a administradores, devendo, por isso, ser dedutíveis;

- acerca do IRRF sobre pagamentos a pessoas físicas, ao considerá-los como remuneração a administradores, com a respectiva identificação nominal e de valores recebidos, a fiscalização não poderia falar em pagamento sem causa e consequente tributação à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), com reajustamento da base de cálculo prevista no art.674 do RIR/99. Restando clara a causa dos pagamentos, qual seja a distribuição de resultado a administradores, inexistiria subsunção dos fatos àquela norma, conforme decisões administrativas proferidas à luz de um contexto fático em que evidente era a causa do pagamento (acórdãos nº 105-16.954 e nº 1102-00.073);

- a respeito das glosas relacionadas à exclusão da base de cálculo da CSLL das receitas decorrentes de exportação e de vendas à Zona Franca de Manaus, “...*ao final do julgamento do presente processo, caso se confirme a improcedência dos lançamentos de IRPJ/CSLL sobre subvenção para investimento, nada será devido a título da adição dessas despesas, resultando zero de CSLL a pagar sobre tais adições*”;

- seria indevida a exigência concomitante de multa isolada por falta/insuficiência de recolhimentos de estimativa e multa de ofício proporcional, conforme já decidido administrativamente (acórdãos nº 101-96.688, 101-96.669 e CSRF/01-05.788). Além do mais, “...*quando do recolhimento das estimativas de 2006, os créditos presumidos de ICMS foram tratados como receita e estavam refletidos nos valores das estimativas, de forma que, ainda que fosse possível a aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício de 75%, para esse período evidentemente não haveria configuração de infração sujeita a multa isolada*”;

- não caberia a exigência de juros sobre multa de ofício, vez que o art.44 da Lei nº 9.430/96 não faria menção a tal incidência, não se podendo sustentá-la com base no art.61, §3º, da Lei nº 9.430/96, como já decidido, inclusive, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdão nº 9101-00.722, de 08/11/10).

Ao final, o Recorrente protestou pela comprovação de suas alegações “...*por todos os meios de prova admitidos, notadamente pela posterior juntada dos documentos que se fizerem necessários*”.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se toma conhecimento.

PRELIMINAR

Da juntada posterior de documentos

Importa sublinhar que no processo administrativo tributário as provas devem, em regra, ser apresentadas quando da impugnação, conforme dispõem os artigos 15 e 6, III, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

.....

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

No âmbito deste Conselho, em homenagem aos princípios da verdade material e do formalismo moderado, passou-se a aceitar provas apresentadas até o início do julgamento, o que não implica em automático acolhimento de pedido para possibilitar nova dilação probatória. O pleito do Recorrente em tal sentido deve ser fundamentado.

Na hipótese, à míngua de qualquer indício de que o contribuinte esteve impossibilitado de apresentar novas provas que corroborassem sua tese, rejeita-se o pedido de juntada posterior de documentos.

MÉRITO

Dos créditos presumidos de ICMS

O cerne da discussão diz respeito à identificação da natureza jurídica de créditos presumidos de ICMS, **para fins da legislação do IRPJ e da CSLL**, concedidos pelos Estados do Paraná e Santa Catarina.

Enquanto a fiscalização entende que se tratam de Subvenções para Custeio, a serem necessariamente computados na determinação do lucro operacional, o contribuinte

sustenta que tais benefícios enquadrar-se-iam como Subvenções para Investimento, não podendo, portanto, ser levados à apuração.

Dispõe o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26/03/99):

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

I – as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art.44, inciso IV);

.....

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.

.....

Art.545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, §3º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

§1ºConsideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, §4º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, §3º):

I - a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

II - a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§2ºA inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, §5º, Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, §2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

§3º O valor da isenção ou redução, lançado em contrapartida à conta de reserva de capital nos termos deste artigo, não será dedutível na determinação do lucro real. (destaquei)

Relativamente às Subvenções para Investimento, decorrentes de benefícios fiscais, enquadram-se aqueles concedidos **como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, desde que, por exemplo, sejam registrados como reserva de capital a somente ser utilizada para absorver prejuízos ou incorporação ao capital social.

Faz-se necessário contextualizar no tempo a tributação das receitas consideradas pela fiscalização como Subvenções para Investimento. Para tanto, considerando a precisão e detalhamento com que o assunto foi tratado pela I. Conselheira Edeli Pereira Bessa (voto vencido no acórdão nº 1101-00.661, de 31/01/12), peço vênica para expor ao Colegiado suas considerações:

“[...] O Parecer Normativo CST nº 112/78 traça a evolução histórica da interpretação acerca da incidência tributária do IRPJ sobre as receitas decorrentes de subvenção, partindo do que dispunha a Lei nº 4.506/64:

Art 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Frente a este cenário legal, o Parecer Normativo CST nº 142/73 havia firmado interpretação de que seriam também tributáveis as subvenções recebidas como compensação de investimentos em ativo fixo na execução de programa de estímulo à industrialização, sob os seguintes fundamentos:

1. Dívidas são levantadas sobre a tributabilidade de recursos financeiros que, com base no ICM incidente sobre suas operações, as empresas recebam de uma das Unidades da Federação, como compensação de investimentos em ativo fixo na execução de programa de estímulo à industrialização.

2. Não somente nessas circunstâncias, mas sempre que recebam recursos públicos ou privados não exigíveis, vinculados ou não a recolhimento de impostos, as empresas devem computá-los como receita bruta operacional, conforme estabelece o Regulamento do Imposto de Renda em seu art. 157, letra d, in verbis:

"Art. 157. Integram a receita bruta operacional (Lei nº 4.506, art. 44.):

d) as subvenções correntes para custeio ou operação recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

3. A atividade estatal de carrear para a empresa recursos financeiros para custeio ou operação identifica-se, sem dúvida, no plano orçamentário, com a ajuda financeira do poder público às empresas privadas com autorização de lei especial, conceituada e classificada na Lei de Orçamento, como subvenção (Lei nº 4.320/64, art. 12, §§ 2º e 3º, item II, combinados com o art. 19).

4. Em correspondência a aludidos dispêndios públicos subvencionais devem ser feitos na empresa os registros contábeis dos valores respectivos, na época em que se tornarem disponíveis para a empresa, inclusive na hipótese do item 1.

5. Isto porque, no sistema de incentivo fiscal referido no item 1, pelo recolhimento ou compensação com créditos, opera-se a extinção do crédito tributário relativo ao ICM. Enquanto o percentual relacionado com o referido imposto representa simplesmente um parâmetro para o cálculo dos recursos financeiros a serem recebidos.

6. Por outro lado, é de se esclarecer que, quando as inversões, em ativo fixo, forem compensadas com recursos públicos não exigíveis serão excluídas do ativo imobilizado para efeito de correção monetária conforme estabelece o art. 266, letra a, do Regulamento do Imposto de Renda.

*À mesma época, o **Parecer Normativo CST nº 107/75** reiterou a incidência do imposto de renda sobre a receita decorrente de subvenção estatal, sem distingui-la em razão de sua destinação, e detalhou aspectos da dedutibilidade do imposto utilizado como veículo para concessão do incentivo:*

1. Indaga-se sobre o tratamento fiscal que deve ser dado à parcela do imposto sobre a circulação de mercadorias que, a título de incentivo fiscal, é depositada em conta vinculada, sujeita à liberação ou não, dependendo do cumprimento de determinada condição.

2. O comando geral do §1º do art. 162 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 58.400/66 e, também, do novo Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02 de setembro de 1975, define como necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações e operações exigidas pela atividade da empresa.

3. A parcela depositada, como parte do ICM incorrido que é, da mesma forma que a outra parte recolhida diretamente ao Tesouro estadual, é despesa dedutível no exercício da ocorrência do fato gerador respectivo.

4. Se assim não fosse e o contribuinte somente no momento do descumprimento da condição, e conseqüente

transformação do depósito em renda do Estado, considerasse tal parcela como despesa, esta não poderia ser deduzida para efeito do imposto de renda em virtude do princípio de independência de exercícios.

5. Por outro lado o condicionamento legal de que tais despesas só sejam dedutíveis se seu pagamento se efetivar durante o exercício de correspondência está plenamente satisfeito in casu, porquanto na data em que deva ser cumprida a condição esta ou será satisfeita, tornando-se efetiva a isenção, ou deixará de sê-lo, e o depósito se transformará automaticamente em renda do Tesouro estadual. Desta maneira, não há como a quitação do tributo deixar de ocorrer no prazo legal de cumprimento da obrigação principal.

6. Saliente-se, porém, que, ocorrendo o inadimplemento da condição resolutiva, nada mais haverá para se deduzir, porquanto o dispêndio já foi computado tempestivamente na apuração do lucro tributável, conforme item 3 supra.

7. Por fim, como já definiu o Parecer Normativo CST nº 142/73, cumprida a condição e liberado o depósito, devem tais recursos integrar a receita bruta operacional da empresa, no exercício de sua liberação, ex vi do art. 155, letra d, do Regulamento do Imposto de Renda/75.

*Contudo, o panorama legal alterou-se significativamente com a edição do **Decreto-lei nº 1.598/77**, que tratou distintamente as subvenções para investimento:*

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:

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

III - prêmio na emissão de debêntures;

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

§ 1º O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.

§ 2º As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser

incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (negrejou-se)

Inicialmente foi editado o Parecer Normativo CST nº 2/78 alterando a interpretação veiculada no Parecer Normativo CST nº 142/73, de forma a estabelecer que as subvenções de investimentos, quando atendidos os requisitos legais, não integrariam o lucro tributável. Veja-se:

1. Examina-se se as subvenções recebidas pelas pessoas jurídicas, para financiamento de suas atividades normais e para a realização de investimentos, devem ou não integrar a receita bruta operacional e qual o tratamento fiscal a que estão sujeitas.

2. Excetuosos os casos de empréstimos e de adiantamentos para aumento de capital, as transferências de recursos podem assumir as seguintes hipóteses:

2.1 Destinadas a cobrir déficits ou custear operações correntes;

2.2 Destinadas a programas especiais, com duas aplicações alternativas:

2.2.1 custeio;

2.2.2 investimentos, que poderão:

a) permanecer no ativo da empresa;

b) serem entregues à pessoa que forneceu os recursos ou a uma outra pessoa de direito público;

2.3 Ser repassada a outra empresa para aplicação:

a) sem qualquer retomo de bens, direitos ou capital, apenas suscetíveis de fiscalização;

b) com retomo sob a forma de direito de propriedade sobre os investimentos realizados.

3. O art. 44, inc. IV, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, reproduzido no art. 155, letra d, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02 de setembro de 1975, estabelece que integram a receita bruta operacional as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

4. Com efeito, as subvenções mencionadas nos subitens 2.1 e 2.2.1, destinadas à cobertura de déficits ou ao custeio de operações correntes, deverão integrar a receita bruta operacional da pessoa jurídica, por força do disposto no art.155, letra d, do Regulamento do Imposto de Renda/75, e as despesas necessárias à atividade da

empresa serão dedutíveis na apuração do lucro sujeito à tributação.

5. Relativamente aos recursos recebidos a título de subvenção para investimento, poderão deixar de integrar a receita operacional da empresa beneficiária, uma vez que o art. 44, inc. IV, da Lei nº 4.506/64 somente se refere às subvenções correntes para custeio ou operação como destinadas a compor a receita bruta operacional das pessoas jurídicas.

Há que se destacar, porém, algumas condições a serem observadas pelas empresas beneficiárias de subvenções para investimentos:

5.1 - Subvenções para investimentos que devam permanecer no ativo da empresa - Nos casos em que a subvenção recebida seja destinada à aplicação em bens ou direitos que devem permanecer no ativo da empresa, os recursos recebidos ou colocados à sua disposição deverão ser registrados como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou aumentar o capital social, não podendo, neste último caso, haver restituição de capital aos sócios, sob pena de a pessoa jurídica obrigar-se a recolher o imposto sobre a importância distribuída. As quotas de depreciação, amortização ou exaustão, porventura contabilizadas e referentes aos bens ou direitos adquiridos com as subvenções, serão dedutíveis na apuração do lucro real.

5.2 - Subvenções para a realização de investimento a ser entregue à pessoa jurídica que forneceu os recursos, ou a uma outra pessoa jurídica de direito público - Nos casos em que a subvenção recebida seja destinada à aplicação em obras públicas ou investimentos semelhantes, que devam permanecer no ativo da pessoa jurídica que recebeu os recursos, esta poderá:

5.2.1 - contabilizar a contrapartida pelo recebimento dos recursos em conta do passivo exigível e os dispêndios efetuados em conta do ativo realizável, como aplicações em bens de terceiros; terminado o empreendimento, as contas ativas e passivas seriam encerradas, mediante débito à conta do passivo exigível e crédito à conta do ativo realizável; ou

5.2.2 - tratando-se de entidade cujo balanço deva obedecer aos padrões e normas constantes da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, contabilizar a transferência recebida como receita e as aplicações efetuadas diretamente em contas de despesa, hipótese em que as receitas e despesas assim escrituradas deverão ser excluídas na apuração dos resultados, para efeito de determinar o lucro sujeita à tributação.

5.3 - Recursos recebidos para serem repassados a outra pessoa jurídica - Na hipótese do recebimento de recursos a serem repassados a outra pessoa jurídica, para serem aplicados em despesas de custeio ou em investimentos, a

empresa que recebe os recursos e os repassa, não os computará como receita operacional, devendo a contrapartida pelo recebimento ser feita em conta do passivo exigível; quando do repasse dos recursos à pessoa jurídica destinatária será debitada em conta do ativo realizável, encerrando-se ambas as contas quando da comprovação da aplicação dos recursos.

6. Assinale-se que, em qualquer caso, se a transferência recebida for superior às aplicações realizadas, e se a diferença passar a pertencer à empresa, o valor dessa diferença deverá integrar a receita bruta operacional do período-base em que for concluído o empreendimento.

7. Outra modalidade de receita de que se beneficiam certas pessoas jurídicas, em geral empresas públicas, representada pelo recebimento de um percentual dos dividendos que cabem a União nos resultados de outras pessoas jurídicas, recursos esses não vinculados a aplicações específicas, enquadra-se nas normas do art. 155, letra d, do Regulamento do Imposto de Renda/75, devendo, portanto, integrar a receita bruta operacional da empresa beneficiária para efeito de determinar o lucro sujeito à tributação.

8. No que se refere às subvenções para investimentos, fica modificado o entendimento expresso no item 2 do Parecer Normativo CST nº 142, de 27 de setembro de 1973.

*Todavia, na medida em que tal modificação foi vinculada especificamente ao item 2 do Parecer Normativo CST nº 142/73, que tratava da tributação dos valores recebidos com base no ICM, fez-se necessária a edição do **Ato Declaratório Normativo CST nº 02/78**, que assim estabeleceu:*

O COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa SRF nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o contido no Parecer CST nº 1952/78, DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, e demais interessados, que a parcela do ICM depositada em conta bancária vinculada, a título de incentivo fiscal, sujeita a liberação mediante o cumprimento de condição, constitui receita operacional do ano de sua eventual liberação, devendo ser submetida à tributação pelo imposto de renda, mesmo quando aplicada em bens do ativo imobilizado. O Parecer Normativo CST nº 2/78, publicado no Diário Oficial de 16 de janeiro de 1978, ao modificar o entendimento do item 2 do Parecer Normativo CST nº 142/73 não o fez com relação aos recursos financeiros recebidos com base no ICM incidente sobre as operações da empresa. Relativamente a esses recursos permanecem em vigor, portanto, as conclusões do mencionado Parecer Normativo CST nº 142, de 27 de setembro de 1973.

*Diante deste contexto, e também abordando as disposições da Lei nº 4.506/64 e do Decreto-lei nº 1.598/77, bem como as normas de Direito Financeiro, presentes na Lei nº 4.320/64, e a doutrina acerca do conceito de subvenções, o **Parecer Normativo CST nº 112/78** concluiu que a lei, até a edição do Decreto-lei nº 1.598/77, apenas havia firmado a tributação das subvenções para custeio, sem se manifestar acerca das subvenções para investimento. E, sob a premissa de que o referido Decreto-lei tomou por tributáveis estas receitas, salvo se atendidas as condições legais, o Parecer Normativo CST nº 112/78 exteriorizou a interpretação estes requisitos.*

Inicialmente mencionou a necessidade de manutenção deste valor em conta de reserva de capital, para que a subvenção não fosse objeto de distribuição, bem como declarou que a norma apenas se refere a recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público, aspectos que não estão em debate nestes autos. Já na seqüência, o Parecer trata das características da subvenção para investimento, nos seguintes termos:

2.11 Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST Nº 142/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

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

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

Nestes termos, além de esclarecer que as disposições da letra “b” do §2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 trata de “transferências de capital”, decorrentes, por exemplo, da obrigação contratual de garantir os valores registrados no balanço patrimonial da pessoa jurídica que teve o seu patrimônio líquido, parcial ou totalmente, transferido para outros sócios ou acionistas – o que não guarda pertinência com o presente litígio –, o Parecer Normativo CST nº 112/78 encerrou sua análise inicial com a seguinte conclusão:

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

A abordagem seguinte teve por foco hipóteses de isenções e reduções de impostos, com vistas a identificar se elas se caracterizam como subvenções para investimento. **O Parecer Normativo CST nº 112/78 excluiu deste conceito isenções ou reduções de IPI destinadas, apenas, a diminuir o custo do bem adquirido; reduções de imposto de renda instituídas como compensação de custos ou despesas de instituições financeiras; e isenções, reduções ou destinações do IRPJ, por não afetarem o lucro real. De outro lado, admitiu como subvenção para investimento hipótese específica da atividade de mineração, bem como reduções de ICM, estas últimas nos seguintes termos:**

3.6 Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do**

benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Em alguns casos que tivemos oportunidade de examinar, esse tipo de subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para o investimento; o retorno das parcelas depositadas só se efetiva após comprovadas as aplicações no empreendimento econômico; e o titular do empreendimento é o beneficiário da subvenção.

3.7 É oportuna a advertência para o risco de generalizar as conclusões do item anterior para todos os casos de retorno do ICM. O contribuinte deverá ter cuidado de examinar caso por caso e verificar se estão presentes, todos os requisitos exigidos. Um retorno de ICM, por exemplo, como prêmio ao incremento das vendas, em relação às de período anterior, acima de determinado percentual, não será uma subvenção para investimento.

Para além disso, o Parecer Normativo apenas abordou incentivo específico do setor siderúrgico e a correção monetária de contas que registrem bens oriundos de subvenção, bem como esclareceu que a aplicação da norma interpretada alcança todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, e não apenas as sociedades anônimas. Disse, ainda, que o Decreto-lei nº 1.598/77 produziu efeitos a partir do exercício de 1978, convalidando a aplicação do Ato Declaratório Normativo CST nº 10/78 e do Parecer Normativo CST nº 142/73 às subvenções anteriores àquela vigência, bem como declarando a aplicabilidade, a qualquer situação, dos itens 2, 6, 7 e subitens 5.2 e 5.3, bem como dos itens 3, 4 e subitem 5.1, f.

Daí as conclusões do Parecer Normativo CST nº 112/78, a seguir reproduzidas:

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

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

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

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

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

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

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

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

V - As ISENÇÕES, REDUÇÕES ou DEDUÇÕES do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento;

VI - O § 2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 aplica-se a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real; e

VII - As contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de SUBVENÇÕES, são corrigidas monetariamente nos termos dos artigos 39 e seguintes do Decreto-lei nº 1.598/77.

Estas as premissas, portanto, para apreciação do litígio presente nestes autos [...]"

Apesar de o Parecer Normativo CST nº 112/78 não ser de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, ao contrário do que ocorre, por exemplo, no âmbito das DRJ, suas diretrizes, por auxiliarem na solução do litígio, não podem de pronto ser desconsideradas.

Nos termos do art.38, §2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79, Subvenções para Investimento não computadas na determinação do lucro real podem ser caracterizadas “...inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. Assim, quando decorrentes de incentivos tributários, exsurge a vinculação entre a sua concessão e o “estímulo” à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Ao conceder o benefício fiscal, não seria outra a intenção do ente federativo, senão fomentar em seu território o desenvolvimento econômico.

Nesse contexto, **pouco importa, para fins de aplicação da legislação do IRPJ e da CSLL, que um Estado**, como forma de estimular a manutenção de um determinado empreendimento econômico, ao conceder redução ou mesmo isenção do ICMS, **indique, no respectivo ato de concessão, que os respectivos valores que deixarem de ser carregados aos cofres públicos consistirão em “Subvenção para Investimento”**. Conforme a legislação federal, para serem considerados como tais, devem necessariamente estimular a implantação ou

expansão de empreendimentos econômicos. Inócuo, portanto, à solução da presente controvérsia, o fato de o Estado do Paraná, no Decreto nº 1.922/11, ter disposto que o crédito presumido de ICMS seria concedido a título de Subvenção para Investimento.

Considerando a gama de incentivos fiscais concedidos pelos entes federativos a título de crédito presumido de ICMS, é um equívoco considerá-los, ampla, geral e irrestritamente, para fins da legislação do IRPJ e da CSLL, como Subvenções para Investimento.

As particularidades do caso concreto, e a aplicação do Direito dele não se divorcia, é que informam a natureza jurídica de tais estímulos tributários estaduais quando se busca a adequada incidência da legislação federal.

Vejamos, por exemplo, que a Segunda Turma do **Superior Tribunal de Justiça** (REsp nº 1.128.206-PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Julg. 05/10/10, DJe 21/10/10), ao se debruçar sobre um caso de exclusão de créditos de PIS/Cofins para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, **assentou a necessidade**, para fins de caracterização como Subvenção para Investimento, **de a aplicação dos recursos obtidos a partir de incentivos fiscais vincular-se a projeto ou empreendimento aprovado pelo Poder Público**, nos termos do respectivo voto condutor:

“(…) Nem se diga também que os referidos créditos teriam a natureza jurídica de subvenções para investimento, de modo a serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por força do art. 38, §2º, do Decreto-Lei n. 1.598/77. Isto porque os créditos de PIS/Cofins não possuem tal característica, na medida em que os recursos obtidos pela sua implantação não têm a sua aplicação vinculada a nenhum projeto ou empreendimento aprovado pelo Poder Público. A este respeito, veja-se a conceituação de subvenções para investimento, na ótica do IRPJ:

EMENTA: SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO As subvenções para investimentos, que podem ser excluídas da apuração do lucro real, são aquelas que, recebidas do Poder Público, sejam efetiva e especificamente aplicadas pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Desta forma, incentivos fiscais recebidos como compensação por inversões fixas previamente realizadas pelo beneficiário, não são passíveis de enquadramento como subvenção para investimento, na ótica do imposto de renda, por não atenderem à condição de concomitância e de absoluta correspondência entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos (MF/SRF/SRRF7º - Solução de Consulta nº 251, de 24 de junho de 2004, Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, artigo 443; Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978).” (destaquei).

Idêntico enfoque vem sendo conferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com jurisdição sobre o Rio Grande do Sul, Paraná e Santa Catarina, sendo estes dois últimos os Estados que concederam os benefícios fiscais em questão. Para a sua Primeira

Turma, os créditos presumidos de ICMS, para fins de aplicação da legislação do IRPJ e da CSLL, são considerados como Subvenções para Investimento **quando o incentivo vincula-se à “aplicação dos recursos em bens ou investimentos específicos ou à expansão do empreendimento econômico”**:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS, COFINS, IRPJ E CSLL. NATUREZA JURÍDICA. SUBVENÇÃO DE CUSTEIO. PREVISÃO LEGAL. COMPENSAÇÃO.

.....

4. O crédito presumido classifica-se como um incentivo fiscal de ordem financeira, ou seja, consiste em transferência de renda do Estado para o setor privado, uma espécie de subvenção destinada a estimular determinado setor produtivo, visto que os incentivos fiscais têm a mesma consequência financeira das verdadeiras subvenções, as quais gravam a despesa pública. A renúncia fiscal, portanto, caracteriza uma subvenção de custeio.

5. O Regulamento do Imposto de Renda de 1999 exclui, para o fim de determinação do lucro real, somente as subvenções para investimento, de acordo com os requisitos especificados na norma. Com efeito, as subvenções de investimento constituem-se subvenções especiais, **possuindo como nota fundamental a destinação à aplicação específica em determinados bens ou direitos, para implantar ou expandir empreendimentos econômicos**. Diferentemente, as subvenções de custeio ou operação são a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas.

6. No caso, este crédito presumido de ICMS restou estabelecido sem qualquer vinculação do benefício à aplicação dos recursos em bens ou investimentos específicos ou à expansão do empreendimento econômico. Não há como enquadrá-los, portanto, na modalidade especial de subvenção de investimento, uma vez que se trata tão-somente de auxílio às despesas, como uma subvenção de custeio. Dessa maneira, conquanto os valores recebidos a título de subvenção não façam parte da receita bruta, integram o lucro operacional, na forma do artigo 392, inciso I, do RIR/99.

7. Assim, os valores ressarcidos a título de crédito presumido devem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL (art. 28 da Lei nº 9.430/1996), porquanto decorrem de outras receitas operacionais (...)” (AC 2006.72.14.002810-6/SC, Primeira Turma, Rel. Joel Ilan Paciornik, Julg. 08/06/11, DE 16/06/11). (destaquei)

Mencione-se, ainda, em igual sentido, o julgamento realizado pelo mesmo TRF da 4ª Região (AG – Agravo de Instrumento, Processo nº 5006813-23-2011.404.000, Rel. Otávio Roberto Pamplona, Julg. 07/06/11, D.E. 07/06/11) relacionado a estímulos concedidos pelo Estado de Santa Catarina (Lei nº 13.992/07 e Decreto nº 105/07), quando a sua Segunda Turma, lastreada no Parecer Normativo CST nº 112/78, **definiu que os contornos do benefício fiscal são essenciais à solução da controvérsia**:

“(...) Como bem demonstraram as partes, o Decreto nº. 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR, de fato dá tratamento diferenciado aos valores obtidos a título de subvenções por pessoas jurídicas. Há as subvenções de caráter geral, para custeio ou operação, recebidas tanto de pessoas jurídicas de direito privado como de pessoas jurídicas de direito público, ou ainda, de pessoas naturais e que expressamente devem ser computadas na determinação do lucro operacional, por força do art. 392, I, do RIR, e as chamadas subvenções para investimento, as quais não são computadas na determinação do lucro, conforme autorizado pelo art. 443 do RIR. Em relação a esta última, a definição de critérios caracterizadores foi estabelecida pela própria Administração Tributária, mediante o Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST nº. 112, de 1978, segundo o qual:

.....

De acordo com o mencionado Parecer, para ser excluída da base de cálculo do IR, além dos requisitos contábeis, a subvenção para investimento deverá ser proveniente exclusivamente do Poder Público, sob perfeita sincronia entre a intenção do agente concedente com a ação do beneficiário. Deverá, ainda, ser dirigida diretamente à pessoa jurídica titular do empreendimento econômico, além de ter efetiva e específica aplicação nos investimentos previstos ou na expansão do empreendimento projetado.

Assim, é possível concluir que para ter o caráter para investimento a subvenção depende, dentre outros, da integral aplicação dos recursos concedidos no projeto econômico que motivou a subvenção.

Apesar de tratar-se de normatização sem força de lei, expedida pela própria Administração Tributária, na ausência de regulamentação ordinária, tenho que tal Parecer se enquadra no conceito de legislação tributária, na forma do artigo 96 do Código Tributário Nacional.

O programa Pró-Emprego, instituído pelo Governo do Estado de Santa Catarina para Lei nº. 13.992 e regulamentado pelo Decreto nº. 105, ambos de 2007, concede aos seus participantes tratamento tributário diferenciado no que concerne ao ICMS, na forma de diferimento do imposto em determinadas operações.

A rigor, há dúvida até mesmo se tal forma de benefício se enquadra no conceito geral de subvenção, pois se trata de diferimento, assim, não exclui a obrigação tributária e o pagamento do tributo, apenas promove a redução parcial dos custos e despesas, mediante condição resolutiva, uma vez que descumpridas as condições estabelecidas, o beneficiário é excluído do programa.

Mas o requisito principal que o Programa Pró-Emprego parece não cumprir é o da efetiva e específica vinculação do produto da subvenção com o projeto de implantação ou expansão do empreendimento econômico planejado pelo beneficiário.

É certo que nos termos da Lei nº. 13.992/2007 e Decreto nº. 105/2007, o programa se destina a incentivar empreendimentos de relevante interesse sócio-econômico situados ou que venham se instalar no Estado de Santa Catarina, e, além de outras condições para o enquadramento, há a apresentação de projeto detalhado do empreendimento com cronograma físico-financeiro, metas de faturamento e de oferta de mão-de-obra, bem como a permanência depende da execução do referido cronograma (artigos 2º, IV e 6º, I, do Decreto nº. 105/2007).

Entretanto, falta nos citados dispositivos legais a obrigação expressa da total aplicação dos recursos provenientes da subvenção nos específicos projetos aprovados, o que não impede, como bem salienta a autoridade impetrada, a utilização dos respectivos recursos como formação de capital de giro, por exemplo.

Não bastasse isso, a própria legislação de regência obriga o enquadramento no programa no compromisso de contribuição financeira ao Fundo Pró-Emprego, criado pela Lei Complementar nº. 249, de 2003, equivalente a 2,5% do valor mensal da exoneração tributária decorrente, durante a vigência do tratamento tributário diferenciado (art. 19 do Decreto nº. 105/2007).

Ou seja, o próprio programa determina a destinação de parte dos recursos dele decorrentes para fim diverso do projeto econômico aprovado.

Dessa forma, não é possível afirmar que o tratamento tributário diferenciado de ICMS, na forma do Programa Pró-Emprego, amolda-se ao conceito de subvenção para investimento, a possibilitar a exclusão dos valores respectivos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.” (destaquei)

In casu, os benefícios fiscais foram concedidos por Santa Catarina e Paraná, fazendo-se necessário analisar os respectivos atos concessórios.

Quanto ao Estado de Santa Catarina, a fiscalização, no item 6 do “*Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal*” (“*As legislações estaduais que concedem os incentivos*”), reproduziu o art.143 do Decreto nº 2.870/2001 (Regulamento do ICMS):

"Art. 143. Os benefícios previstos nesta Seção somente se aplicam à indústria de bens e serviços de informática que, cumulativamente:

I - industrialize produtos que atendam as disposições contidas na Lei federal nº 8.248, de 23 de outubro de 1991;

II - invista em pesquisa e desenvolvimento, no Estado de Santa Catarina, os percentuais livres determinados na Lei federal nº 8.248, de 1991;

III - REVOGADO.

IV - REVOGADO.

Parágrafo único. As normas aplicáveis ao enquadramento de produtos para fins de habilitação aos benefícios previstos nesta Seção serão definidas em portaria do Secretário de Estado do Desenvolvimento Econômico Sustentável.”

A Seção a que se refere o supracitado art.143 diz respeito às “Operações Realizadas por Indústrias de Bens e Serviços de Informática” (Seção XXX) que em seu artigo 142 trata do crédito presumido de ICMS nos seguintes termos:

Art. 142. À indústria produtora de bens e serviços de informática que atenda aos requisitos previstos nesta Seção fica facultado, em substituição aos créditos efetivos do imposto, o aproveitamento de crédito presumido, observado, ainda, o disposto no art. 23.

§ 1º A fruição do benefício depende da concessão de regime especial deferido pelo Diretor de Administração Tributária.

§ 2º O pedido de concessão deverá ser instruído com, no mínimo:

I - documentos que comprovem o cumprimento das exigências contidas no art. 143;

II - REVOGADO.

III - outros documentos julgados necessários pela autoridade concedente.

IV – identificação comercial dos produtos cujo incentivo seja pleiteado, com breve descrição das funcionalidades e do processo produtivo básico, e a respectiva classificação fiscal.

§ 3º O regime especial poderá estabelecer prazo, não superior a 2 (dois) anos, para que o solicitante comprove o atendimento da condição estabelecida no inciso I do art. 143.

§ 4º A não comprovação do cumprimento do disposto no § 3º, no prazo estabelecido, implica o não reconhecimento do benefício previsto nesta Seção, obrigando o beneficiário ao recolhimento do imposto dispensado, juntamente com os acréscimos legais.

§ 5º Observado o disposto no Capítulo V do Regulamento, o tratamento tributário previsto nesta Seção não prejudica o aproveitamento de crédito nos seguintes casos:

I – relativo à saída de mercadoria não contemplada pelo benefício;

II – relativo ao estoque de matéria-prima, material secundário e intermediário, oriundos de transferência interestadual para implantação de novo estabelecimento no Estado de Santa Catarina, por contribuinte que seja signatário de protocolo de intenções firmado com o Estado, desde que previsto no regime especial de que trata o § 1º, no qual poderão, como forma de incentivar o desenvolvimento da atividade no Estado e proteger a economia estadual, ser definidas outras condições e garantias.

§ 6º Não será concedido regime especial na hipótese de o contribuinte possuir débito para com a Fazenda Estadual.

Nos Pareceres que propuseram o deferimento do crédito presumido (fls.479/497), nota-se a concessão do aproveitamento do crédito em percentuais distintos, **a depender do cumprimento ou não das disposições da Lei federal nº 8.248/91**. Vejamos que até mesmo poder-se-ia conceder crédito presumido tomando por base a saída de produtos de informática que não atendessem a tais disposições. Além disso, a concessão do benefício condicionava-se à manutenção dos índices de atividade econômica, **sem apelo à implantação ou expansão de empreendimento**. *In verbis*:

“[...] DO CRÉDITO PRESUMIDO

1.1 Fica facultado à Requerente, na saída de produtos de informática resultantes da industrialização e que atendam às disposições contidas na Lei federal nº 8.248, de 1991, o crédito presumido de que trata o art.142, no valor equivalente a 96,5% (noventa e seis inteiros e cinco décimos por cento), calculado sobre o imposto devido pela operação própria.

1.2 Fica facultado à Requerente, na saída de produtos de informática resultantes da industrialização e que não atendam as disposições contidas na Lei federal nº 8.248, de 1991, a utilizar o crédito presumido de que trata o art.142, calculado sobre o valor do imposto devido pela operação própria, nos seguintes percentuais:

I – 79,42% (setenta e nove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento) nas saídas tributadas à alíquota de 17% (dezessete por cento);

II – 70,84% (setenta inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento) nas saídas tributadas à alíquota de 12% (doze por cento);

III – 50% (cinquenta por cento) nas saídas tributadas à alíquota de 7% (sete por cento).

.....

7. CONSIDERAÇÕES GERAIS

7.1 O aproveitamento de crédito presumido autorizado neste Regime Especial deve respeitar o disposto no art.23 do Anexo 2 do RICMS-SC/01.

7.2 Fica condicionado o prazo de um ano, a contar do ciente deste ato, para que o Contribuinte comprove as condições estabelecidas nos incisos I a III do art.143, sob pena do não reconhecimento dos benefícios deste regime especial, obrigando-se ao recolhimento do imposto dispensado, juntamente com os acréscimos legais.

7.3 Durante toda a vigência deste Regime, além das condições previstas nos artigos 142 a 146 do Anexo 2 e do artigo 10 do Anexo 3, os benefícios ficam condicionados:

a) à pontualidade dos pagamentos dos créditos tributários, inclusive parcelamento, sob pena de recolhimento do imposto na

forma regulamentar prevista para a importação, independentemente de intervenção fiscal;

b) à **manutenção** dos índices de atividade econômica e de emprego apresentados por seus estabelecimentos neste Estado, no início da vigência deste Regime, consideradas as contingências atinentes ao ramo da atividade em que atua a empresa [...]”. (destaquei)

Quanto ao crédito presumido de ICMS do Estado do Paraná, o Decreto nº 5.375/02, que introduziu alterações no Regulamento do ICMS, dispôs:

“Art. 3º Fica concedido crédito presumido, opcionalmente ao previsto na Lei n. 13.214, de 29 de junho de 2001, ao **estabelecimento industrial que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991**, por ocasião da saída dos produtos adiante discriminados, que estejam relacionados em portaria conjunta dos Ministérios da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, baixada por força do art. 6º do Decreto Federal n. 792, de 2 de abril de 1993, ou do art. 2º da Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991, regulamentada pelo Decreto Federal n. 1.885, de 26 de abril de 1996, no percentual que resulte na carga tributária correspondente a 3%:

.....

Parágrafo único. A opção pela utilização do crédito presumido de que trata este artigo fica condicionada:

a) à celebração de termo de acordo, na forma dos arts. 78 a 84, que estabelecerá os demais requisitos para a fruição do benefício;

b) a que haja a indicação, no documento fiscal correspondente à operação, dos dispositivos da legislação federal pertinente e do número do termo de acordo referido na alínea anterior;

c) **a indústria tenha seus projetos de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação aprovados** mediante portaria interministerial publicada no Diário Oficial da União e assinada pelos Ministérios da Fazenda, do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia;

d) **a indústria realize investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação**, conforme definido no art. 11 da Lei Federal n. 8.248/91, sendo que:

1. percentual não inferior a 1%, de que trata o inciso I do parágrafo único do referido art. 11, deve ser aplicado mediante convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas, com sede no Estado do Paraná;

2. percentual não inferior a 2,7% dos investimentos fixados no referido art. 11, deve ser aplicado internamente na própria indústria, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme disposto no § 5º do art. 9º do Decreto Federal n. 3.800, de 20 de abril de 2001.”

De igual forma, o crédito presumido de ICMS, concedido pelo Estado do Paraná, condicionava-se ao preenchimento de determinados requisitos, especificamente quanto ao atendimento das disposições da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, entre as quais a realização de investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação (art.11).

Postos os atos de concessão estaduais, importa, como já antecipado, identificar o tratamento conferido pela legislação do IRPJ e da CSLL a tais incentivos locais.

Rememorando, para que tais valores possam ser considerados como “*Subvenção para Investimento*”, é necessário, à luz do Decreto-lei nº 1.598/77, que tenham sido concedidos para **estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Este é o primeiro ponto a ser verificado.**

Com a devida vênia a entendimentos contrários, não pode ser absoluto o entendimento de que bastaria identificar a mera intenção de o Estado conceder os créditos presumidos com o objetivo de fomentar investimentos. Para fins da legislação do IRPJ e da CSLL, repita-se, faz-se necessário haver a contrapartida, por exemplo, em expansão do empreendimento econômico.

Como esclarecem Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi (*in* Imposto de renda das empresas. 36ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2011, pp. 269-271), a subvenção do art.443 do RIR/99, ao contrário da Subvenção para Custeio, prevista no art.392, que pode ser utilizada para adquirir mercadorias, matérias-primas ou pagar demais custos ou despesas operacionais, não é tributável porque sua destinação é exclusivamente para investimentos (aquisição de imóvel, máquinas etc.).

Apesar de os benefícios fiscais serem concedidos por um Estado com o objetivo de, por exemplo, manter determinado empreendimento em seu território, fomentando a geração de empregos, inclusive indiretos, e o desenvolvimento ou manutenção de determinado setor produtivo, no contexto da chamada “guerra fiscal”, a legislação tributária federal apenas autoriza a não inclusão nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, caso visem a estimular a “*implantação ou expansão de empreendimento*”, o que, à luz dos atos normativos de concessão não foi o caso. Por exemplo, projetos de pesquisa e desenvolvimento de tecnologia aprovados, bem como investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação nos termos do art.11 da Lei nº 8.248/91, **não necessariamente representam a implantação ou expansão de empreendimento. O fato de um determinado percentual ser necessariamente voltado ao fomento de atividades desenvolvidas por centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas, com sede em determinados Estados, não atesta qualquer implantação ou expansão de empreendimento do contribuinte.**

O benefício fiscal pode até mesmo não ser suspenso na hipótese de os recursos, que deixaram de ser carregados aos cofres dos entes federativos locais, serem aplicados em despesas de custeio, cabendo tal decisão aos Estados. Contudo, necessariamente, em tal hipótese, devem ser incluídos na apuração do IRPJ e da CSLL. A concessão do benefício fiscal estadual não se atrela a eventuais reduções de tributos federais. Estas, só acontecem à vista do preenchimento de requisitos específicos estabelecidos pelo legislador federal.

Daí a importância de uma vez mais frisar que o desate da questão submetida a este Colegiado não prescinde das particularidades do caso concreto.

No curso da auditoria, apurou-se, em que pese o montante de R\$88.717.106,17 a título de crédito presumido, que apenas R\$ 7.553.700,00 teria efetivamente representado contrapartida aos incentivos estaduais recebidos (fl.248):

2006 → R\$ 1.745.522,00

2007 → R\$ 2.338.409,00

2008 → R\$ 3.469.769,00

Total → R\$ 7.553.700,00

Verifica-se, ainda, que tais contrapartidas referem-se a **dispêndios com Pesquisa e Desenvolvimento**, contabilizadas nas seguintes contas:

41190005 – Pesquisa Conveniada – Normal;

41190010 – Pesquisa Conv. NO/NE/CO-Instituto;

41190015 – Pesquisa Conveniada – Universidade;

41190020 – Pesquisa Conv.Depósito FNDCT;

41190030 – Depósito FAPESC.

Para a fiscalização, tais gastos não poderiam ser considerados realizados para “*expansão e ampliação do empreendimento econômico*”, pois: (a) não haveria na Lei federal nº 8.248/91 ou mesmo nas leis estaduais exigências quanto à expansão ou ampliação do empreendimento econômico; e (b) não existiria qualquer projeto de expansão ou ampliação aprovados perante os governos estaduais.

Considerando que os gastos realizados em pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação seriam obrigatórios para o gozo da redução do IPI devido (Lei nº 8.248/91), o dispêndio de R\$ 7.553.700,00 não consistiu em contrapartida vinculada aos créditos presumidos de ICMS, pois tais aplicações seriam realizadas independentemente dos benefícios estaduais.

Também da comparação entre os valores de crédito presumido e todas as imobilizações ocorridas entre janeiro/2006 e dezembro/2008, nota-se uma diferença de R\$56.750.378,88 (fls.674/675). Ainda assim, não é possível afirmar, pelas provas carreadas aos autos (fls.257/414), que se trataram necessariamente de investimentos previstos na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos do contribuinte.

Também não se pode extrair dos dispositivos normativos estaduais a intenção de os Estados terem concedido os benefícios fiscais para necessariamente verem implantado ou expandido, em seu território, determinado empreendimento econômico do contribuinte.

No caso do Estado de Santa Catarina, exigiu-se somente que o beneficiário industrializasse produtos nos termos da Lei Federal nº 8.248/91 ou investisse em pesquisa e desenvolvimento, no território catarinense, os percentuais determinados naquela Lei Federal, exigências que o contribuinte poderia já estar cumprindo. Como visto, o crédito presumido poderia ser concedido até mesmo quando a industrialização dos produtos de informática deixasse de atender às disposições contidas naquela Lei Federal. Ainda com base nos Pareceres

de concessão, os benefícios condicionavam-se à pontualidade dos pagamentos dos créditos tributários e à manutenção dos índices de atividade econômica e de emprego pelos estabelecimentos do beneficiário. Quanto ao Estado do Paraná, conclusão idêntica se extrai das disposições do supracitado Decreto nº 5.735/02, que introduziu alterações no Regulamento do ICMS daquele ente federativo.

Não se descarta que os legisladores estaduais, como sustenta o Recorrente, possam ter visado ao desenvolvimento de seus Estados, o que, naturalmente, consistiria no mínimo esperado por seus eleitores. Entretanto, **ao menos à luz dos mencionados atos normativos de concessão, os benefícios não se atrelaram à implantação ou expansão de empreendimento econômico.**

Cumpre esclarecer, tendo em vista a alegação do Recorrente em sentido contrário, **que os benefícios ora em discussão dissociam-se por completo daquele instituído pelo Estado da Bahia, tratado por esta Terceira Turma Ordinária** (acórdão nº 1103-00.555, de 20/10/2011), que afinal, por maioria, concluiu pelo provimento do recurso voluntário. Tal dessemelhança foi bem percebida pela I. Conselheira Edeli Pereira Bessa, relatora do voto vencido do acórdão nº 1101-00.661, de 31/01/12, que também tratou do crédito presumido concedido pelo Estado do Paraná, nos termos do mesmo Decreto Estadual nº 5.735/02, e, por tal motivo, justifica ser citada uma vez mais, desta feita não apenas para enriquecer o debate, mas para adotar as seguintes considerações como razões de decidir neste voto:

“[...] A leitura do art. 3º do Decreto Estadual nº 5.375/2002 permite constatar que este ato não estabeleceu qualquer contrapartida específica em investimentos por parte da beneficiária. Seu caput concede o crédito presumido ao estabelecimento industrial que atenda as disposições do artigo 4º da Lei Federal nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, e as condições expressas em seu parágrafo único são meramente formais, reportando-se à realização de investimentos conforme definido no art. 11 da Lei Federal nº 8.248/91, e apenas direcionando a efetivação de uma parcela destes investimentos no Estado do Paraná, quer em centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas, quer no próprio estabelecimento industrial beneficiário.

Os Termos de Acordo de Regime Especial também nada trazem acerca de contrapartidas específicas em investimentos. Suas cláusulas apenas estabelecem obrigações acessórias para que a beneficiária faça jus ao incentivo, disciplinando a forma de emissão de notas fiscais e de escrituração do crédito presumido, e definindo o prazo do regime especial.

Assim, não há qualquer evidência de vinculação entre a receita percebida com o benefício fiscal e as aplicações em pesquisa e desenvolvimento, com vistas à sua pretendida caracterização como subvenção para investimento. Aliás, os contornos de tais aplicações em pesquisa e desenvolvimento somente se revelam quando se cogita da isenção de IPI e da depreciação acelerada de máquinas e equipamentos, previstos na Lei nº 8.191/91, estendidos à contribuinte em razão da Lei nº 8.248/91 [...].

A ementa da Lei nº 8.248/91 evidencia o seu objetivo: Dispõe sobre a capacitação e competitividade do setor de informática e

automação e dá outras providências. Trata-se, ali, de mecanismos que buscam garantir a competitividade da indústria nacional, ante a concorrência com importações, favorecendo os produtos aqui fabricados com redução de tributos sempre que o sujeito passivo assegurar o mínimo de nacionalização do processo produtivo. Em outras palavras, **o benefício fiscal é concedido em razão da natureza do produto comercializado, e não em contrapartida a investimentos a serem feitos para expansão ou modernização do empreendimento econômico.**

.....

Admitir, como pretende a recorrente, que a pessoa jurídica de direito público, ao conceder isenção ou redução de impostos em favor de uma empresa para que ela realize operações em seu território, sempre tem a intenção de atrair investimentos, dispensaria a análise dos atos concessivos do benefício, e exigiria, tão só, a prova de que a beneficiária tinha a intenção de realizar ou realizou algum investimento. Contudo, desvincular o investimento realizado da exigência do subvencionador simplesmente anula a possibilidade de se cogitar de outro tipo de subvenção que não para investimento, pois basta qualquer ação ou intenção do subvencionado, independentemente de sua motivação, evidenciando que investimento houve, para afirmar que o benefício fiscal teria a natureza de subvenção para investimento, e assim afastar sua tributação.

Veja-se que, admitindo-se esta interpretação, tão simples seria a caracterização da subvenção como de investimento, que bastaria assim declará-la no ato concessivo, como, inclusive, passou a constar a partir de 2011, como destacado pela recorrente em sua sustentação oral, ao reportar-se a recentes atos editados pelo Estado do Paraná:

.....

Distingue-se o presente caso de outros nos quais a discussão cinge-se à integralidade da aplicação, em investimentos, dos recursos decorrentes do benefício fiscal concedido ao sujeito passivo. Como visto, não há qualquer exigência de que o benefício obtido seja necessariamente aplicado em investimentos, de forma que eventuais investimentos realizados pela contribuinte não podem ser admitidos sob esta motivação [...].

[...] o entendimento do CARF no sentido de que a subvenção para investimentos é todo valor transferido por entes governamentais para estimular o desenvolvimento de empreendimentos econômicos, independentemente da aplicação desses recursos em bens do ativo imobilizado ou projetos aprovados, **passa, antes, por evidências de que o incentivo foi, de fato, concedido para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, circunstância ausente no presente caso.**

Outro não é o contexto no qual foi proferida a recente manifestação do I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata, exposta em voto vencedor exarado no julgamento do processo administrativo nº 13502.001207/200777 (Acórdão nº

110300.555), invocado pela recorrente em seus memoriais. Deste voto extrai-se a exposição dos fatos ali sob apreciação, e a conclusão final ali expendida:

Pois bem. A recorrente recebera incentivos fiscais "condicionados" à feitura de empreendimentos no Estado da Bahia, na forma de crédito presumido de ICMS.

Conforme o Decreto estadual/BA 4.316/95:

.....

E, para receber o crédito presumido de ICMS, a recorrente teria de cumprir as "condições" previstas no mesmo Decreto estadual 4.316/96:

.....

Em relação à recorrente, a intenção do Estado de subvencionar empreendimentos é acusada no Protocolo de Intenções firmado entre aquela e o Estado da Bahia:

.....

E a intenção ou propósito do Estado da Bahia de subvencionar investimentos, em relação à recorrente, materializou-se na formalização do Protocolo de intenções (a bem ver, do contrato) à vista do citado Decreto estadual/BA 4.316/95:

.....

Mais. Ainda que não houvesse tal protocolo de intenções e a formalização deste, a conclusão não seria afetada. Esclareço.

Suponha-se que determinado Estado resolvesse conceder crédito presumido de determinada grandeza sob a "condição" de lá ser instalado certo empreendimento ou ampliação deste, sem dimensionar o valor das inversões de capital a serem feitas. Por óbvio que isso só seria concedido, se e na medida em que aquele empreendimento venha a ser "gerador" de ICMS devido, em montante tal que supere o valor do crédito presumido. Do contrário, não haveria razão para esse custo econômico do Estado. Por sua vez, para o contribuinte também pereceria sentido se assim não fosse, pois, do contrário, de nada adiantaria o crédito presumido (pois não seria restituível, nem cedível, e nem compensável com outros tributos estaduais). Também, em uma hipótese tal: o caráter desse custo econômico, desse incentivo fiscal, seria de subvenção para investimento, e não de subvenção para custeio.

Diante de todas as considerações que deduzi acima, reiterando as vênias ao nobre relator, não hesito em afirmar e não me resulta dúvida de que o incentivo fiscal em questão, no caso, o crédito presumido de ICMS, constitui subvenção para investimento. E a contrapartida da escrituração contábil do ativo crédito presumido de

ICMS é registrável e foi registrada em reservas de capital no patrimônio líquido, não sendo receita.

Especificamente quanto à parte final do excerto acima, cabe destacar que o caso presente não se enquadra na hipótese ali aventada, pois não há a mencionada "condição" de lá ser instalado certo empreendimento ou ampliação deste, ainda que sem dimensionar o valor das inversões de capital a serem feitas. Como dito, as condições para a concessão do benefício aqui em debate concentram-se na mera aplicação, no Estado do Paraná, de parte das despesas com pesquisa e desenvolvimento, às quais a interessada já estava obrigada para fazer jus aos benefícios da lei federal.

É possível que a subvenção tenha incrementado o capital de giro da empresa, e com este os investimentos em pesquisa e desenvolvimento podem ter sido realizados, promovendo o desenvolvimento de novos conhecimentos, técnicas e aprimoramento de mão-de-obra. Mas não havia o compromisso firmado entre o Estado do Paraná e a recorrente, garantindo que assim ocorresse, de forma que é irrelevante se a interessada promoveu o desenvolvimento regional eventualmente buscado pelo legislador paranaense ao instituir o crédito presumido de ICMS, pois esta intenção não foi formalmente manifestada e vinculada aos efeitos financeiros daquele benefício.

Por esta razão, também, não havia motivo para a autoridade fiscal reconhecer o incremento do ativo imobilizado da Recorrente, e assim questionar apenas o excedente. Como dito, na medida em que não houve exigências da pessoa jurídica de direito público neste sentido, os eventuais investimentos promovidos pela beneficiária não se prestam a alterar a natureza da subvenção.

Neste sentido as palavras do I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata, no caso antes referido: mesmo numa subvenção em que se receba dinheiro e o beneficiário o destine a algum empreendimento, se a subvenção for dada com intenção de cobrir despesas ordinárias ou para giro normal da empresa, a subvenção será de custeio ou corrente, e não de investimento.

A vontade manifestada pelo Estado do Paraná está atrelada à finalidade da Lei nº 8.248/91, e somente pode ser interpretada como subvenção para custeio [...]". (destaquei)

Assim, mesmo para quem entende que não haveria a necessidade de a implantação ou expansão de empreendimento econômico do beneficiário dos incentivos fiscais estaduais serem concretizadas com tais recursos que deixaram de ser carregados aos cofres estaduais, a condição relacionada à intenção dos entes federativos ao concedê-los para tais fins não se mostrou presente no caso em debate.

A alegação do Recorrente de que ao conceder incentivos fiscais um Estado estaria necessariamente fomentando investimentos é plausível e coerente, pois inimaginável que o estímulo à fixação de uma sociedade empresarial em seus domínios não buscase

incrementar determinado setor econômico e, em uma avaliação global, não fosse vantajosa para o próprio ente federativo. **Porém, a situação tratada nos autos vai além.**

Como posto exaustivamente, importa saber à vista de situações individuais, particularizadas, se os créditos presumidos foram concedidos, a título de “*estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*”. **Tal finalidade não emerge dos atos normativos e concessórios estaduais.** Por isso, não se aproveita a alegação do Recorrente de que o incremento de um empreendimento não se mediria única e exclusivamente por investimentos em bens do ativo imobilizado, pois deveria ser considerado, “*...no período incentivado, o aumento expressivo do número de contratações de empregados, o aumento de capital de giro, o aumento de investimentos registrados no ativo permanente, a expansão do próprio parque fabril etc.*”.

Quando se trata de sociedade empresárias, natural é se buscar a evolução dos negócios, o que não significa que esteja vinculada necessariamente à concessão de benefícios fiscais, mormente quando ausentes exigências por parte do Poder concedente relacionadas a tal incremento. Como supratranscrito, “*eventuais investimentos promovidos pela beneficiária não se prestam a alterar a natureza da subvenção*”.

Considerando que o contribuinte estava ativo, não é incomum, mesmo sem a concessão dos créditos presumidos de ICMS, como ocorrido no pretérito, que tenha adquirido bens classificados no ativo permanente e contratado mais empregados, tudo em um cenário de perfeita normalidade empresarial. Contudo, repita-se, tais ocorrências são insuficientes para que os valores a título de crédito presumido, ainda que verdadeiramente sejam desprovidos de “carimbo”, feliz expressão empregada pelo I. Cons. Marcos Shigueo Takata (acórdão nº nº 1103-00.555), possam ser considerados como Subvenções para Investimento.

O Doc.12, anexo da impugnação, trata-se do Ofício nº 0253/2011, expedido pela Fundação de Amparo à Pesquisa e Inovação do Estado de Santa Catarina (FAPESC), remetido ao diretor da Intelbras, por meio do qual informa que a aplicação dos recursos por esta repassada à FAPESC estaria vinculada a temas de interesse da área de informática (fls.1.113/1.116), com a relação dos seguintes beneficiários finais e respectivos projetos implementados:

Associação Catarinense de Empresas de Tecnologia

***PROJETO DE REQUALIFICAÇÃO DA INCUBADORA MIDI
TECNOLÓGICO: PREPARAÇÃO PARA OBTENÇÃO DA
CERTIFICAÇÃO CERNE DE QUALIDADE DE
INCUBADORAS***

***Associação de Usuários de Informática e Telecomunicações de
SC***

I FÓRUM SUCESU-SC DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA

***II FÓRUM SUCESU-SC DE GOVERNANÇA CORPORATIVA
DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO***

Blumenau Polo Tecnológico de Informática

ENTRA 21 BLUSOFT

PROGRAMA ENTRADA 21

PROGRAMA ENTRADA 21 BLUSOFT 2008-2009

Fundação Centros de Referência em Tecnologias Inovadoras

DESENVOLVIMENTO DO PROGRAMA INOVASC –
PROGRAMA CATARINENSE DE MOBILIZAÇÃO EM PROL
DA INOVAÇÃO PARA COMPETITIVIDADE

PRÊMIO SINAPSE: INDUÇÃO DE EMPREENDIMENTOS
INOVADORES

SUORTE À CONSOLIDAÇÃO DE PRODUTOS
INOVADORES DE EMPRESAS NASCENTES

Fundação de Amparo à Pesquisa e Extensão Universitária

CIÊNCIA DA FAVELA OS DESAFIOS NA IMPLANTAÇÃO DE
POLÍTICAS PÚBLICAS DE PROMOÇÃO DE SOLUÇÕES
INOVADORAS E INCLUSÃO SOCIAL PARA COMUNIDADES
SOCIALMENTE EXCLUÍDAS

DESENVOLVIMENTO DO EQUIPAMENTO ELETRÔNICO
SET TOP BOX

WORKSHOP INOVAÇÃO: FERRAMENTA ESTRATÉGICA
PARA UMA COMPETITIVIDADE SUSTENTÁVEL

XXX CONGRESSO NACIONAL DE MATEMÁTICA APLICADA
E COMPUTACIONAL.

Fundação de Ensino e Engenharia de Santa Catarina

FOMENTO À INOVAÇÃO EM NOVAS EMPRESAS DE BASE
TECNOLÓGICA

Fundação de Estudos e Pesquisas Sócio-Econômicos

PESQUISA E DESENVOLVIMENTO E AMBIENTE VIRTUAL
DE APRENDIZAGEM BASEADO EM SOFTWARE LIVRE

Fundação Sofville

MISSÃO BRASILEIRA À XXIV CONFERÊNCIA MUNDIAL DE
PARQUES E INCUBADORAS

Fundação Universidade Regional de Blumenau

XIV SEMINCO – SEMINÁRIO DE COMPUTAÇÃO

Ordem dos Economistas do Estado de Santa Catarina

PARTICIPAÇÃO NO XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE
ECONOMISTAS

Ao contrário do que vislumbrou o Recorrente, tal informação **apenas confirma a tese de que os incentivos, quanto ao Estado de Santa Catarina, não estariam vinculados a qualquer expansão ou implementação de empreendimento econômico do contribuinte, mas apenas a contrapartidas de fomento a projetos de pesquisa dos quais não se verifica qualquer vinculação com o autuado.**

Ainda compondo o Doc.12 da impugnação, consta uma lista de funcionários, de junho/2002 a abril/2011, denominada “Evolução do Número de Funcionários” (fl.1.117), e cópias do “Cadastro Geral de Empregados e Desempregados – CAGED” (fls.1.118/1.136).

Como já exposto anteriormente, tais informações não auxiliam na caracterização dos recursos a título de crédito presumido como Subvenções para Investimento.

Quanto às alegações do Recorrente, direcionadas contra o teor do Parecer Normativo CST nº 112/78, que, como posto no início deste voto, **sua validade vem sendo reconhecida pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça e em julgados do Tribunal Regional Federal da 4ª Região**, igualmente não influenciam na solução da controvérsia, vez que se consubstancia em uma dada interpretação. Cabe lembrar que a autuação, conforme Termo de Encerramento de Ação Fiscal, também se fundamentou no art.392 do RIR/99 e o art.38, §2º, do Decreto-lei 1.598/77.

Por fim, considerando que os benefícios não podem ser considerados como Subvenção para Investimento, nos moldes do art.443 do RIR/99, pois não se vincularam a estímulo ou expansão de empreendimentos, sequer se podendo extrair tal intenção dos atos normativos e de concessão expedidos pelos Estados do Paraná e de Santa Catarina, deixa-se, por desnecessário, de analisar o extenso arrazoado da fiscalização quanto ao suposto emprego de artifícios contábeis para disfarçar a distribuição das subvenções aos acionistas, que, nas palavras das autoridades fazendárias, objetivou “...driblar a vedação literalmente estabelecida nos arts. 443 e 545 do RIR/1999”.

Desde logo, fica o **alerta** de que, em caso de suposta interposição de recurso especial pelo contribuinte, com eventual admissibilidade e acolhimento pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais da tese de que os incentivos caracterizar-se-iam como Subvenções para Investimento, a análise dos requisitos estatuídos nos artigos 443 e 545 do RIR/99 passa a ser imprescindível ao deslinde da controvérsia, vez que, uma vez não contemplados, podem obstaculizar o deferimento do pleito do Recorrente. Por exemplo, os I. Conselheiros Marcos Shigueo Takata e Fábio Nieves Barreira, vencidos neste julgamento, entenderam, mesmo acolhendo a tese da defesa quanto à natureza dos incentivos fiscais estaduais, que quanto ao ano-calendário 2006 o contribuinte não conseguira comprovar o preenchimento dos demais requisitos legais de modo que não poderia excluir os valores da tributação do IRPJ e da CSLL.

Por todas as razões acima, mantém-se a autuação quanto ao ponto.

Da despesa indedutível – pagamento realizado à Tida Consultoria Ltda

Afirmou a fiscalização no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (item 12.2):

“[...] A fiscalizada realizou, em sua escrituração contábil, um lançamento de adiantamento no valor de R\$ 421.000,00, na data de 31/07/2008, para a empresa Tida Consultoria Ltda., CNPJ 10.282.787/0001-85.

No entanto, os pagamentos relativos à essa prestação de serviços foram depositados nas contas bancárias dos administradores da empresa, conforme resposta ao Termo de Intimação 008, juntada às fls 587 a 588:

Nome	Valor
ANÍBAL DOS SANTOS TAVARES	68.000,00
JORGE LUIZ GRUNSCHY	69.000,00

RAFAEL BOEING	69.000,00
ALTAIR ÂNGELO SILVESTRI	215.000,00
Total	421.000,00

De acordo com a resposta da fiscalizada, o lançamento contábil relativo a esse desembolso foi feito na conta de adiantamento a fornecedor, em 31/07/2008, como "Antecipação lançada a TG Brasil Representações Ltda.", em lançamento no seguinte formato:

D – 11310010 Adiantamento Comissões

C – 11120010 Itaú S/A 421.000,00

Ocorre que, a assinatura do "Contrato de Prestação de Serviço" entre a INTELBRÁS e a TIDA Consultoria Empresarial Ltda, às fls.579 a 583, dá-se apenas em 29 de agosto de 2008.

As notas fiscais emitidas pela TIDA Consultoria, de nº 00001 e 00002, (fls.583 e 584) foram emitidas em 30/09/2008 e 31/10/2008, respectivamente, ambas no valor de R\$261.629,50 e totalizam o montante previsto no contrato.

A contabilização dos valores constantes nestas NF's foi feita debitando a conta de Despesa "41510020 - Serviços de Terceiros", e creditando as contas de passivo "Fornecedores Nacionais" e "Retenção Nota Fiscal a Recolher" - fl.585.

A liquidação dos valores lançados no passivo (Fornecedores Nacionais) foi precedida de acertos contábeis, haja vista que o valor "adiantado" (R\$ 421.000,00) consta lançado na conta de adiantamento Comissões - TG Brasil Representações Ltda. Dessa forma, foi estornado o lançamento contábil de 31/07/2008, fazendo constar, na contabilidade, em 30/09/2008, o adiantamento a TIDA na conta "11310005 - Adiantamento à Fornecedores" - R\$ 421.000,00, conforme pode ser visto no documento elaborado pela empresa juntado às fls 586.

A diferença a ser liquidada (soma dos valores das NF's, menos tributos retidos e menos o adiantamento), no valor de R\$ 70.078,58, foram pagos por meio de três cheques, conforme pode ser conferido no mesmo documento elaborado pela empresa juntado às fls.585.

Mas, qual seria a vinculação entre a empresa TIDA e os administradores da empresa que receberam o valor de R\$ 421.000,00 em 31/07/2008? Por que foi contabilizado o adiantamento desse valor numa conta de outra empresa nessa data?

A resposta a estas questões comprovam a inexistência da efetiva prestação de serviços, pela TIDA Consultoria Empresarial Ltda à Intelbras, conforme descrição abaixo:

1) A empresa TIDA adquiriu personalidade jurídica somente em 12/08/2008, com o Registro do Ato Constitutivo na Junta Comercial nesta data, fls.589 a 597, sendo que o Contrato inicialmente citado foi firmado em 04/08/2008. Portanto, em 31/07/2008, não havia possibilidade jurídica da TIDA ter

recebido, em adiantamento, recursos por conta de serviços a serem prestados, pois a mesma sequer existia;

2) As sócias dessa empresa são as esposas dos administradores contemplados pelos recursos desembolsados pela Intelbras em 31/07/2008. Portanto, mais uma prova de que os beneficiários pelos valores desembolsados foram os administradores da fiscalizada;

3) Acrescente-se o fato de o Contrato de Prestação de Serviços firmados entre as partes ter sido assinado em 29/08/2008. Que certeza a Intelbras teria de receber os serviços se ela antecipa o montante a pagar sem mesmo ter formalizado Contrato nesse sentido?

4) Ressalte-se ainda, as reversões realizadas em 30/09/2008 e 31/10/2008, de provisões para pagamentos de participação nos lucros dos administradores (para o 1º semestre/2008), nos valores exatos de R\$ 261.629,50, conforme lançamentos na conta 2.01.03.05.01 - Particip. Nos Resultados a Pagar, às fl. 598.

Fica comprovado, assim, que a companhia desembolsou recursos na remuneração dos Administradores, que não correspondem à remuneração mensal fixa dos mesmos, buscando contornos legais para justificar esses desembolsos.

Em vista da seqüência dos fatos relatados e documentos produzidos, está comprovado que as despesas contabilizadas na conta "41510020 - Serviços de Terceiros" não correspondem a serviços prestados e sim a retiradas de Diretores e Administradores da empresa.

De acordo com os artigos 302 e 357, §único, do Decreto 3000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) estes valores são indedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto de renda, sendo, portanto, glosados. De mesma sorte, esses valores não podem ser deduzidos na base de cálculo da CSLL, haja vista a tributação reflexa que esta contribuição tem com o imposto de renda da pessoa jurídica."

Como acentuado no acórdão recorrido, a rigor não houve impugnação específica quanto ao ponto. Apenas o autuado teria subordinado a manutenção da infração ao desfecho a ser dado à questão das subvenções, a exigir que a fiscalização refizesse as bases de cálculo, o que, no seu entender, implicaria apenas em retificação dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, sem exigência de tributo.

A análise da matéria sequer foi devolvida à segunda instância de julgamento, não podendo ser agora conhecida. Ainda que assim não se entendesse, o fato é que o Recorrente **não se insurgiu especificamente contra a conclusão da DRJ**, de que teria deixado de impugnar a imputação fiscal. Apenas em tal hipótese, poder-se-ia permitir a abertura da discussão, ainda que a conclusão desta Terceira Turma Ordinária fosse pela devolução dos autos à primeira instância para o enfrentamento do mérito da infração.

Uma vez consolidada a infração no âmbito administrativo pela ausência de impugnação, a apresentação de novas alegações de defesa pelo Recorrente não produz qualquer efeito, até mesmo porque se trata de matéria preclusa.

Por conseguinte, mantém-se a autuação.

Do IRRF

No Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (item 12.3), a exigência do IRRF foi assim fundamentada:

“12.3 – Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos não identificados.

Além da glosa nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL de R\$523.259,00 (correspondente aos dois valores de R\$261.629,50) indevidamente lançados como despesas dedutíveis, a fiscalizada está sujeita à autuação de IRRF incidente sobre os valores líquidos pagos aos sócios.

Os valores pagos aos administradores são considerados líquidos, cabendo o reajustamento dos respectivos rendimentos para efeitos de cálculo do imposto devido.

O Art. 674 do RIR/99 assim determina a incidência desta tributação:

Art. 674. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais. (Lei 8.981/95, art. 61)

§1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Desta forma os valores líquidos pagos aos administradores comporão a infração, ajustados da seguinte forma:

DIRETOR	GLOSA	Vr. Líquido Recebido		BC Reajustada
ANÍBAL DOS SANTOS TAVARES	84.516,89	68.000,00	16,15%	104.615,38
JORGE LUIZ GRUNSCHY	85.759,79	69.000,00	16,39%	106.153,85
RAFAEL BOEING	85.759,79	69.000,00	16,39%	106.153,85
ALTAIR ÂNGELO SILVESTRI	267.222,53	215.000,00	51,07%	330.769,23
TOTAL		421.000,00	100%	647.692,31

A despeito da confusão feita pela contribuinte, a glosa da despesa indedutível será feita nas datas dos efetivos pagamentos, posto que o IRPJ e CSLL são apurados anualmente.

A irregularidade e infração supra descritas têm reflexos na legislação previdenciária que deram origem a autos de infração específicos de contribuição previdenciária, contidos no processo administrativo 11516.720353/2011-05.”

Por sua vez, o Recorrente sustenta que não poderiam tais valores ser considerados sem causa, vez que trataram de remuneração a administradores, inclusive com a identificação de cada um deles, não se podendo falar em pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Quanto aos beneficiários dos pagamentos, foram perfeitamente identificados: Srs. Aníbal dos Santos Tavares, Jorge Luiz Grunschy, Rafael Boeing e Altair Ângelo Silvestri. Por conseguinte, não pode subsistir a infração, caso tenha sido imposta com base no caput do art.674 do RIR/99, o que parece não ser o caso, até porque a fiscalização empregou como título “Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos não identificados”.

Assim, tudo indica que a infração foi tipificada no art.674, §1º, do RIR/99. Porém, resta a dúvida. As autoridades fiscais enquadraram a situação fática como entrega de recursos a terceiros ou sócios, sem comprovação da operação, ou sem a comprovação da causa? Considerando a afirmação fiscal de que “...a fiscalizada está sujeita à autuação de IRRF incidente sobre os valores líquidos pagos aos sócios”, o que, em conjunto com outra assertiva, de que “Os valores pagos aos administradores são considerados líquidos”, é possível se concluir pela ocorrência das operações, restando como fundamento da autuação a não comprovação da causa de tais pagamentos.

Acontece que, mesmo se os valores recebidos pelos administradores não representem a sua remuneração mensal, a própria fiscalização afirmou que tinham tal natureza. Vejamos: “Fica comprovado, assim, que a companhia desembolsou recursos na remuneração dos Administradores, que não correspondem à remuneração mensal fixa dos mesmos.”

Acrescente-se, como visto no trato da infração anterior, que tais parcelas foram glosadas exatamente por terem sido consideradas como retiradas dos administradores que não correspondiam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (art.357, parágrafo único).

Logo, com razão o Recorrente ao afirmar que a causa foi devidamente esclarecida pela própria fiscalização, **não podendo subsistir o lançamento do IRRF.**

Das glosas das exclusões indevidas nas bases de cálculo da CSLL

Sob tal título, a fiscalização assim descreveu a infração:

“(…) No curso dos trabalhos constatou-se que a contribuinte informou incorretamente o valor de R\$ 5.180.690,68, relativo ao Lucro Líquido antes da CSLL em 31/12/2006, na linha 01 da Ficha 17 da DIPJ do ano-calendário de 2006 (fl. 45). Segundo o Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo da CSLL

constante no Livro de Apuração do Lucro Real, LALUR, nº 15, (fls. 600) onde transcreve os controles de apuração das Bases de Cálculo, o valor correto é de R\$ 8.767.746,30. A diferença corresponde ao valor dos Juros sobre o Capital Próprio.

Portanto, antes de quaisquer ajustes esclarecemos que o valor que está sendo considerado como base de cálculo negativa apurada pelo contribuinte em 31/12/2006 é de R\$ 2.316.518,01.

Constatou-se, também, que a contribuinte excluiu indevidamente da base de cálculo da CSLL o valor das Receitas de Exportação ao Mercado Externo e à Zona Franca de Manaus, consoante lançamentos constantes nos Livros de Apuração do Lucro Real, LALUR, onde transcreve os controles de apuração das Bases de Cálculo, conforme quadro resumo abaixo:

Período	Base de Cálculo Apurada no LALUR	Exclusão indevida Ação Judicial	Base de Cálculo ajustada
31/12/2005	-1.275.535,87	10.239.221,88	8.963.686,01
31/12/2006	-2.316.518,01	8.610.162,54	6.293.644,53
31/12/2007	-3.108.044,78	9.718.783,92	6.610.739,14
31/12/2008	-64.665.794,15	9.883.056,27	-54.782.737,88

Cópias das páginas do LALUR que contém as bases de cálculo apuradas encontram-se às fls. 599 a 604.

A contribuinte informou em suas DCTF débitos com exigibilidade suspensa em razão de depósitos judiciais realizados até o período de apuração de novembro/2007 relativos ao Mandado de Segurança nº 2004.72.008825-0.

A motivação informada pela contribuinte para a exclusão de tais valores e os depósitos judiciais é o Mandado de Segurança ingressado junto à 2ª Vara Federal de Florianópolis, processo nº 2004.72.008825-0, (fls. 605 e 606) no qual pleiteava a concessão de uma medida liminar para que o Delegado da Receita Federal em Florianópolis se abstenha de cobrar do impetrante a CSLL e CPMF sobre as receitas auferidas com a exportação, e ao final afastar a incidência da CSLL e CPMF sobre tais receitas, por estarem, a seu ver, alcançadas pela imunidade prevista no §2º do art. 149 da CF, com a redação conferida pela EC nº 33/2001.

Na apreciação da matéria o Poder Judiciário não acatou a tese defendida pela contribuinte indeferindo a liminar, (fls.610), denegando a segurança, (fls.609), e negando provimento a apelação, (fls 611).

Interpôs um Recurso Extraordinário junto ao TRF4, que foi admitido, (fls.615). No momento está suspensa a apreciação do Recurso Extraordinário RE 473.170, até a apreciação do RE 564.413/SC, ao qual já foi reconhecida a existência de repercussão geral, (fls. 617).

Como se demonstra acima, as exclusões procedidas pela contribuinte não estão amparadas por decisão judicial, portanto procedemos, de ofício, às seguintes glosas:

a) do saldo de base de cálculo negativa relativa ao ano-calendário de 2005, transportado do livro nº 14, no valor de R\$ 1.275.535,86, constante da folha 69 do LALUR nº 15, parte B;

b) das exclusões procedidas nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, constantes do quadro acima.

.....

Após as infrações constatadas, os saldos remanescentes de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL são constituídos dos valores constantes nos demonstrativos às fls. 649 a 652.”

Desde a impugnação, o contribuinte **não se insurgiu com relação a tal infração**. Simplesmente, afirmou que em razão dos valores relativos aos créditos presumidos de ICMS serem considerados Subvenção para Investimento, ao serem refeitas as bases de cálculo negativas da CSLL, tese que sustentou, não restaria qualquer valor a pagar, mas tão-somente retificação dos resultados negativos. No seu entender, “...a discussão quanto à natureza da subvenção recebida pela Impugnante e sua não tributação pelo IRPJ e pela CSLL consiste em matéria prejudicial, de forma que até o julgamento dos presentes autos torna-se impossível a exigência de valores a título de CSLL”.

Vê-se, com clareza, que desde a primeira instância o autuado não se insurgiu quanto às glosas das exclusões, da base de cálculo da CSLL, das receitas de exportação e à Zona Franca de Manaus, **de maneira que tal matéria sequer pode ser conhecida em segunda instância**. No acórdão *a quo*, outra não foi a conclusão:

“B) DESPESA INDEDUTÍVEL - PAGAMENTO A PESSOAS FÍSICAS VINCULADAS, POR SERVIÇOS NÃO COMPROVADOS (f. 689 a 693, e f. 806 a 810)

.....

À f. 807, como relatado, a impugnante subordina a própria ocorrência desta infração ao desfecho que vier a ter a questão das subvenções, e assim afirma:

.....

Como visto, não há impugnação específica dessa infração mas, tão-somente sua subordinação ao que vier a ser decidido no tocante às subvenções, de tal sorte que, mantida a exigência fiscal àquele título, mantém-se a presente exigência nesta instância administrativa de julgamento.

.....

C) GLOSAS DAS EXCLUSÕES INDEVIDAS NAS BASES DE CÁLCULO DA CSLL (f. 810/811)

Também aqui a impugnante subordina a impugnação desta infração ao resultado do julgamento da principal, relativa à dedução das subvenções, como se nota no trecho que novamente se transcreve, observando-se que a requerente repete referir-se este trecho ao já abordado caso dos “pagamentos a pessoas vinculadas”, como destacado: (...)” (destaquei)

Das multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas

Em decorrência das infrações apontadas, a fiscalização reajustou as bases de cálculo estimadas do IRPJ e da CSLL, tendo procedido ao lançamento das multas isoladas por insuficiência de recolhimento no curso dos anos-calendário 2006 a 2008.

Afirmou a fiscalização:

“Com a inclusão dos valores considerados pela fiscalização como receita de Subvenção para Custeio, as bases de cálculo dos citados tributos foram aumentadas, gerando um valor maior dos mesmos.

Conforme consta nas DIPJ's relativas aos anos-calendário de 2006 a 2008, o contribuinte optou pela apuração do IRPJ pela forma prevista no art.2º da Lei nº 9.430/96 (pagamento por estimativa com apuração anual do imposto).

O pagamento por estimativa prevê a hipótese de que a base de cálculo do imposto seja determinada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (obedecidas as observações constantes na legislação, conforme o caso), chamada de base de cálculo presumida.

Mesmo para o ano-calendário 2008, em que a apuração das bases de cálculo é resultado de ajuste no LALUR, a infração verificada repercutiu no valor do imposto devido em cada mês.

.....

Dessa forma, o Auto de Infração, que integra este Termo, constituiu os valores das multas isoladas demonstradas no "Demonstrativo da Multa e dos Juros Isolados", às fls. 631 a 642.

Elaboramos também o "Demonstrativo do IRPJ e CSLL devidos sobre Receita Bruta e Acréscimos", às fls. 643 a 648, que evidenciam os valores que a contribuinte estava obrigada a recolher, em decorrência de sua opção.

Os valores apontados no demonstrativo supra mencionado foram transcritos para o "Demonstrativo da Multa e dos Juros Isolados", de forma a limitar a aplicação da multa e juros isolados às bases de cálculo efetivas, sobre as quais a contribuinte estaria obrigada a recolher IRPJ e CSLL por estimativa (Receita Bruta e Acréscimos)."

O Recorrente, por sua vez, sustenta, em síntese, que a manutenção da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas representaria a imposição de dupla penalidade pelos mesmos fatos, não podendo subsistir concomitantemente com a multa de ofício proporcional, conforme assim decidido em vários julgados administrativos. Além disso, quanto ao ano-calendário 2006 seria incabível a multa isolada, pois não teria havido recolhimento a menor de estimativas, pois *“...os documentos acostados aos autos demonstram que a Recorrente inicialmente tratou os créditos presumidos de ICMS como espécies de subvenção*

para custeio, registrando-se o resultado, sendo que só no ano-calendário 2007, após verificar que, em verdade, configuravam-se como subvenção para investimento, retificou seus lançamentos contábeis e apurações fiscais”.

A respeito deste último argumento, de que não teria havido recolhimento a menor de estimativas, o Recorrente deixou de comprová-lo, não tendo infirmado a apuração constante dos demonstrativos de fls.631/634, **quando, inclusive, foram considerados os valores das estimativas recolhidas e declaradas em DCTF em 2006** (linhas “*IRPJ recolhido e confessado em DCTF*” e “*CSLL recolhida e confessada em DCTF*”). Em razão das infrações apuradas, nítido é que os recolhimentos à época não foram suficientes, de modo que se justifica a imposição da multa calculada sobre a diferença das bases de cálculo apuradas.

Quanto à possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta/insuficiência do recolhimento de estimativas e multa proporcional ao tributo devido ao final do respectivo ano-calendário, reitero meu entendimento esposado em vários votos no sentido de ser possível à luz do sistema jurídico vigente.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece hipóteses de incidência distintas para a multa proporcional e a multa por insuficiência/falta de recolhimento de estimativas. São previsões não excludentes, de tal modo que podem ser exigidas concomitantemente, “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativas para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”. Vejamos:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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.

Há vários julgados administrativos neste sentido, proferidos por colegiados do CARF, como por exemplo:

“(…) MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA PROPORCIONAL, CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA - Não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas (...)” (1ª SJ, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1302-00.083, de 29/09/09).

“(…) MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). Por isso, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro, além disso, não há no direito tributário algo semelhante ao princípio da consunção (absorção) do direito penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas (...)” (1ª SJ, 2ª Turma Especial, Acórdão nº 1802-00.610, de 30/08/10)

“(…) INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. Em função de expressa previsão legal, deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração” (1º CC, 3ª Câmara, Acórdão nº 103-23510, Rel. Leonardo de Andrade Couto, Sessão de 26/06/08).

“(…) CONCOMITÂNCIA ENTRE A MULTA ISOLADA E A MULTA VINCULADA AO TRIBUTO - Em virtude de se tratarem de infrações distintas, a multa de ofício aplicada isoladamente, pela falta de recolhimento da CSLL apurada por estimativa, pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício, aplicada sobre a contribuição devida sobre a base cálculo anual da CSLL”. (1º CC, 3ª Turma Especial, Acórdão nº 193-00017, Rel. Ester Marques Lins de Souza, Sessão de 13/10/08).

A base de cálculo, por sua vez, é apurada mês a mês, não se relacionando com o tributo apurado ao final do ano-calendário. Nos dizeres da decisão *a quo*:

“[...] Ainda que a autuada defenda o contrário, as multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de naturezas distintas de molde que sua aplicação cumulada não configura bis in idem. De fato, a multa exigida isoladamente decorre da falta de recolhimento as estimativas mensais devidas ainda que se apure prejuízo fiscal ao fim do período-base. Por sua vez a multa de ofício é exigida sobre o valor do IRPJ e da CSLL anual que deixaram de ser recolhidos.

Tanto são independentes as penalidades que pode haver a imposição de uma sem que haja o nascimento da outra; caso, por exemplo, que ocorre quando a contribuinte deixa de recolher as estimativas mas tenha apurado prejuízo fiscal ao final do ano-calendário, como deflui da leitura da inciso IV, §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.”

Complemento que a obrigatoriedade da antecipação mensal somente é afastada mediante a elaboração de balancetes acumulados e mensais de suspensão e redução dos recolhimentos devidos, não havendo qualquer disposição que suporte a interpretação de que a antecipação não seria devida.

A multa isolada em questão decorre da falta de cumprimento da obrigação tributária de pagamento mensal das estimativas, sendo completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída ao final do ano-calendário.

Mantém-se, por conseguinte, as exigências das multas isoladas.

Dos juros de mora sobre a multa de ofício

Quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, deve ser apreciada a insurgência do Recorrente, pois, como muito bem colocado por ele:

“...o fato de não haver menção expressa nos lançamentos a respeito dessa atualização não é o bastante a afastar a legitimidade de a Recorrente posicionar-se contrariamente à atualização da multa de ofício pela taxa SELIC (...). Até porque, é certo que, caso sejam julgados procedentes os lançamentos de forma definitiva, o processo baixará para origem e a unidade fiscal de jurisdição da Recorrente (...) emitirá a cobrança, não cabendo mais nesse momento qualquer tipo de contraditório, o que tornaria, impossível o combate dos juros sobre a multa em tal oportunidade”.

Em que pese os argumentos aviados quanto à exigência, não podem ser acolhidos, pois, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício é autorizada pelo Código Tributário Nacional, que em seu artigo 161 dispõe:

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

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito. (destaquei)

Não se pode olvidar que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art.139, CTN), que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art.113, CTN).

Por sua vez, a Lei nº 9.430/96 dispõe que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, incidirão juros de mora à taxa SELIC. Vejamos:

Art.5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

.....

*§3º As quotas do imposto serão acrescidas de **juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e***

Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

.....

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, 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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§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 tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º**, 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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

A expressão “débitos para a União, decorrentes de tributos e contribuições”, contemplada no caput do art.61 da Lei nº 9.430/96, inclui todas as rubricas, dentre as quais a multa de ofício, que, como a própria lei dispõe, decorre da falta de pagamento de tributos.

Neste sentido, os seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o ‘crédito’ a que se refere o caput do artigo. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. (Segunda Turma, Acórdão nº 9202-01.806, de 24/10/2011, Redator designado Cons. Elias Sampaio Freire)

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

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. (Quarta Turma, Acórdão nº 04-00.651, de 18/09/07, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

Recentemente, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça reiterou entendimento no sentido de ser “*legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário*” (AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/12), tendo o acórdão recebido a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido. (destaquei)

Colhe-se do respectivo voto condutor:

“[...] Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: ‘... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.’”

Mantém-se, portanto, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Quanto ao percentual, não cabe mais discussão. O cálculo pela taxa SELIC já se consolidou no âmbito administrativo, havendo, inclusive, enunciado de súmula de jurisprudência do CARF, de observância obrigatória por seus membros:

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.*

Por fim, cabe ressaltar que o decidido no lançamento de IRPJ aplica-se ao auto de infração de CSLL, dada a íntima relação de causa e efeito existente.

Processo nº 11516.720207/2011-71
Acórdão n.º **1103-000.885**

S1-C1T3
Fl. 1.637

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de juntada posterior de provas e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para excluir a autuação a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro

Voto Vencedor

Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva – Redator Designado.

Como visto acima, o i. Relator votou pela manutenção da parcela da exigência relativa à multa isolada por falta de pagamentos de IRPJ e CSLL com base em estimativas mensais. Ao seu ver, a referida penalidade "decorre da falta de cumprimento da obrigação tributária de pagamento mensal das estimativas, sendo completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída ao final do ano-calendário."

Em que pese o seu respeitável voto, não é essa a interpretação que tem orientado majoritariamente os julgados deste Conselho.

Encontra-se consolidado na jurisprudência administrativa o entendimento acerca da impossibilidade de aplicação conjunta, sobre a mesma base impositiva, das multas previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 e daquela relativa à ausência de recolhimento mensal por estimativa (art. 44, §1º, IV), prevista para aplicação isoladamente do tributo, observando-se as alterações introduzidas pelo art. 14 da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007.

Os julgados abaixo bem exemplificam a mencionada jurisprudência:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. (Acórdão 103-22.217)

PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA PELA CONSTATAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo com base em estimativa e da multa de ofício exigida pela constatação de omissão de receitas, que tiveram como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal. (Acórdão 108-07.493)

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. (Acórdão CSRF/01-04.987)”

Processo nº 11516.720207/2011-71
Acórdão nº **1103-000.885**

S1-C1T3
Fl. 1.639

Assim, deve também ser excluída da exigência a parte relativa à multa isolada.

Conclusão

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir as exigências relativas ao (i) IRRF e (ii) à multa isolada por falta de pagamentos mensais de IRPJ e de CSLL.

Aloysio José Percínio da Silva
(assinatura digital)