



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

Processo n° 13116.721486/2011-29
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1401-001.041 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2013
Matéria IRPJ
Recorrentes Laboratório Teuto Brasileiro S.A
Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2008, 2009, 2010

VÍCIO MATERIAL. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. ANO-CALENDÁRIO DE 2006.

Mudança de interpretação da autoridade fiscal, que em autuação pretérita considerou o suporte fático analisado como subvenção para investimento resultando na ausência de lançamentos de IRPJ e CSLL, e em procedimento fiscal posterior, relativo ao mesmo ano-calendário e contribuinte, considerou o mesmo suporte fático como subvenção para custeio ou operação, caracteriza a modificação de critério jurídico e esbarra nos limites impostos para a alterabilidade do lançamento previstos no art. 146 do CTN, ensejando nulidade dos lançamentos em decorrência de vício material.

INCENTIVOS FISCAIS. NATUREZAS DIVERSAS.

O gênero incentivos fiscais pode admitir como espécies, dentre outras, subvenções correntes para custeio ou operação, subvenções para investimento, reduções de custo de bens decorrentes de isenções de impostos ou de dispensa de encargos, como juros e atualização monetária, ou, ainda, a disponibilização por parte do ente público de recursos mediante atendimento de condições pela beneficiária, por meio de financiamentos, liquidação antecipada de débitos com abatimento ou mesmo perdão de dívida.

PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. NATUREZA DOS RECURSOS. INOCORRÊNCIA DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Ausência de sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, e da ocorrência da "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, descaracteriza a natureza

de subvenção para investimento dos recursos oriundos do abatimento do valor principal de dívida decorrentes da liquidação antecipada do contrato de financiamento com o ente público.

PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. PERDÃO. REMISSÃO DE DÍVIDA. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS.

I - São formas de geração de receita, dentre outras, a venda de mercadorias e prestação de serviços da entidade, e a extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como o perdão de dívida ou da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor.

II - Situação na qual o ente público, na condição de credor, ao levar em consideração circunstâncias novas decorrentes de mudança profunda no cenário macroeconômico, que esvaziaram o objeto do negócio jurídico original, qual seja, o de promover condições propícias para investimentos na modernização e ampliação do empreendimento industrial, e além disso, poderiam levar o devedor a uma situação de inadimplência, renegocia a dívida no sentido de conceder um substancial abatimento do valor original mediante pagamento antecipado de empréstimo, caracteriza um perdão.

III - Valor decorrente de redução de dívida mediante remissão tem natureza de outras receitas operacionais.

ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS. INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. FALTA DE COMPETÊNCIA.

Não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar a constitucionalidade de lançamento fiscal cujos fundamentos encontram-se amparados em lei.

DECADÊNCIA - MULTA ISOLADA - O prazo decadencial para o lançamento da multa isolada pelo não recolhimento, ou recolhimento a menor, do IRPJ ou CSLL por estimativa é contado a partir do mês da ocorrência dos fatos geradores

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS COM BASE NO MESMO FATO E MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

O decidido em relação ao IRPJ estende-se aos lançamentos de CSLL, PIS e Cofins, vez que formalizado com base nos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

MULTA ISOLADA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas

estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no dever de recolher o tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado

Em relação ao **recurso de ofício**:

a) por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício;

Em relação ao **recurso voluntário**:

b) pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de mudança de critério jurídico, vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Gomes de Mattos (Relator), Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias;

c) por unanimidade de votos, ACOLHER a decadência referente a multa isolada de junho de 2006

d) no mérito, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

d.1) Cancelar as multas isoladas de junho de 2008 e dezembro de 2010. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Gomes de Mattos (Relator) e Antonio Bezerra Neto.

d.2) Manter o auto de infração do IRPJ/CSLL, PIS e COFINS. Vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias.

No tocante aos temas em relação aos quais o Relator foi vencido, foi designado o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira para redigir o voto vencedor. Contudo, tendo em vista que, na data da formalização do acórdão, o Conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira não mais faz parte de nenhum dos colegiados que integram o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o Presidente da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF determinou como Redator Ad Hoc o Conselheiro Antônio Bezerra Neto, nos termos do item III do art. 17 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF). Da mesma maneira, pelo fato de o presidente da turma na época da sessão, Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva, não mais fazer parte de nenhum dos colegiados que integram o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a presente decisão será assinada pelo presidente André Mendes de Moura.

Assinado Digitalmente

ANDRÉ MENDES DE MOURA - Presidente para a Formalização do Acórdão

Processo nº 13116.721486/2011-29
Acórdão n.º **1401-001.041**

S1-C4T1
Fl. 2.752

Assinado Digitalmente

FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS – Relator

Assinado Digitalmente

ANTÔNIO BEZERRA NETO – Redator Ad Hoc - Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Celso Freire da Silva (Presidente à época do julgamento), Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Karem Jureidini Dias, Mauricio Pereira Faro e Alexandre Antonio Alkmim Teixeira.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório que integra o Acórdão recorrido (fls. 2650-2657):

*Em 30/09/2011, foram lavrados contra a interessada os Autos de Infração do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, atinentes ao ano-calendário de 2006, 2008, 2009 e 2010, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de **R\$41.965.905,84**, assim discriminados por exação fiscal:*

[...]

Em ação fiscal constatou-se que o contribuinte havia feito adesão ao FOMENTAR – Fundo de Participação e Fomento à Industrialização, programa de incentivo no qual o Governo do Estado de Goiás concedeu aos participantes um empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido, visando fomentar atividades industriais. Foi criado pela Lei Estadual nº 9.489, de 31/07/1984, e regulamentado pelo Decreto nº 3.822 de 10/07/1992.

Por sua vez, a Lei Estadual nº 13.436, de 30/12/1998, veio dispor sobre a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR, ocasião no qual a fiscalizada beneficiou-se de um abatimento no montante de R\$67.691.841,56 (sessenta e sete milhões, seiscentos e noventa e um mil, oitocentos e quarenta e um reais e cinquenta e seis centavos), equivalente a 88% do saldo devedor original, como se pode observar no quadro a seguir:

[...]

Verificou a Fiscalização que tal montante foi considerado pela contribuinte como subvenção para investimento, tendo sido contabilizado no patrimônio líquido como reserva de capital, razão pela qual não foi computado na apuração do lucro real.

Analisando a legislação estadual que dispõe sobre o FOMENTAR, constatou a autoridade tributária que a subvenção do qual se beneficiou a contribuinte não era aquela prevista no art. 443 do RIR/99, qual seja, a subvenção para investimento. Na realidade, tratava-se daquela disposta no art. 392 do RIR/99, referente às subvenções correntes para custeio ou operação, que devem ser computadas na apuração do lucro operacional.

Tomando como base o Parecer Normativo nº 112, de 1978, da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), e da Decisão COSIT nº 04/99, proferida em razão de consulta formulada pela Confederação Nacional de Indústrias, concluiu a Fiscalização

que:

25.1. A subvenção para investimento, concedida por pessoa jurídica de direito público, tem que ser direcionada à implantação ou expansão de um empreendimento econômico de propriedade do beneficiário, como dispõe o artigo 443 do Regulamento do Imposto de Renda (item 22, acima);

25.2. A subvenção deve ser liberada mediante a comprovação das aquisições dos itens do projeto (de implantação ou expansão) aprovado pelo subvencionador. Há necessidade de algum sincronismo entre a concessão da verba e a execução do projeto. Se a "lei específica" de concessão do benefício não previr tal sincronismo, então não haverá como garantir que a subvenção será utilizada, efetivamente, para implantar ou expandir o empreendimento econômico que tanto interessa ao Estado.

(...)

32.5. Vale ressaltar que existem, claramente, dois momentos distintos. No primeiro, a empresa adere ao financiamento do FOMENTAR, com condições bastante favoráveis, apresentando, para isso, um projeto de incremento de suas atividades industriais. Algum tempo depois, lhe é dada a possibilidade de liquidar este financiamento, antecipadamente e com desconto. Neste segundo momento, não podemos concordar que o desconto concedido seja considerado subvenção para investimento, sem que se exija um novo projeto que, ao menos, expanda o empreendimento beneficiado. A reutilização do projeto antigo, já empregado para a obtenção do financiamento, é incompatível com o que está disposto no artigo 443 do Decreto nº 3.000/99, descaracterizando a subvenção para investimento.

Nesse sentido, no que concerne ao IRPJ e a CSLL, constatou a Fiscalização que o benefício em análise não seria uma subvenção para investimento, mas, pelo contrário, uma subvenção para custeio ou operação, receita operacional regularmente tributável.

Para o ano-calendário de 2006, os valores dos descontos obtidos com a liquidação antecipada foram lançados pela contribuinte a crédito da conta de Patrimônio Líquido 242101 – INCENTIVO DO ESTADO DE GOIÁS, do grupo RESERVAS DE CAPITAL e subgrupo SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. Assim, a autoridade fiscal identificou a infração CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA DE SUBVENÇÕES, para acrescer, de ofício, os mencionados valores ao LALUR.

Por sua vez, para os anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, os valores dos descontos obtidos com a liquidação antecipada foram lançados pela fiscalizada em conta de receita 354121 – DESÁGIO FOMENTAR, referente a Outras Receitas Operacionais. Em seguida, a contribuinte efetuou a exclusão das referidas receitas no LALUR. Diante de tal situação, a

autoridade tributária tipificou a infração EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – EXCLUSÕES INDEVIDAS, razão pela qual adicionou de ofício os mencionados valores de receita no LALUR.

Sendo a fiscalizada optante do lucro real anual, os acréscimos no LALUR também tiveram como consequência o lançamento de ofício de multa isolada por estimativa referentes aos meses de junho/2006, junho/2008 e dezembro de 2010.

Quanto ao PIS e a Cofins, concluiu a Fiscalização que o benefício no importe de R\$67.691.841,56 caracterizaria um perdão de dívida, já que o Estado estaria abrindo mão de receber a quase totalidade do montante devido, sendo reconhecida como “outras receitas operacionais”. Assim, não teria ocorrido um simples desconto, o que caracterizaria uma receita financeira o qual, diga-se de passagem, não é tributável pelo PIS e Cofins.

Concluiu a autoridade tributária que, formalmente, o abatimento pela liquidação antecipada do financiamento poderia até ser admitido como um desconto. Contudo, de fato, o Estado de Goiás estaria perdoando uma dívida, já que a essência da transação deve prevalecer sobre seus aspectos formais, conforme previsão no art. 1º, § 2º da Resolução nº 750, de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade. Nesse embalo, tendo sido caracterizado um “perdão de dívida”, tratar-se-ia de receita considerada como operacional, e não financeira, entendimento das Soluções de Consulta nº 305, de 2007, da SRRF/Disit da 9ª Região Fiscal e nº 17, de 2010, da SRRF/Disit da 1ª Região Fiscal.

Nesse contexto, os descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento, referentes aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, foram acrescidos às bases de cálculo do PIS e da Cofins. Dessa maneira, o aproveitamento dos créditos não cumulativos informados em DACON pela contribuinte foi revisto, de maneira a serem utilizados prioritariamente em períodos de apuração mais antigos, o que resultou em PIS e Cofins a recolher para fatos geradores ocorridos no decorrer do ano-calendário de 2010.

Em suma, foram efetuados lançamentos de IRPJ e CSLL relativos aos anos-calendário de 2006, 2008, 2009 e 2010, multa isolada por estimativa referentes aos meses de junho/2006, junho/2008 e dezembro de 2010, além de PIS e Cofins para os P.A. dos meses de agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2010.

Cientificada dos lançamentos, em 14/10/2011 (“AR” à fl. 2452), a interessada apresentou a impugnação de fls. 2467/2505, em 11/11/2011, cujas razões encontram-se sintetizadas a seguir.

Da Nulidade do Lançamento Por Ausência da Ordem que trata o art. 906 do RIR/99. Para o ano-calendário de 2006, a DRFB/Anápolis (GO) já havia realizado procedimento fiscal

perante o sujeito passivo, processo administrativo nº 13116.000753/2009-14, no qual foram lançados o PIS e a Cofins incidentes, dentre outras, sobre as receitas ali denominadas como “subvenções para investimento”, justamente aquelas decorrentes da liquidação antecipada dos contratos do FOMENTAR.

Contudo, por força do art. 906 do RIR/99, esse mesmo período só poderia ter sido objeto de nova fiscalização mediante ordem de segundo exame emitida pelo Superintendente, pelo Delegado ou pelo Inspetor da Receita Federal do Brasil, o que não ocorreu no caso concreto, implicando em nulidade de todos os autos de infração do presente processo. Trata-se de entendimento já manifestado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais nos Acórdãos nº 104-18.432 e CSRF/01-01.477).

Da Nulidade do Lançamento Por Nulidade de Critério Jurídico. *Na primeira autuação fiscal, do processo administrativo nº 13116.000753/2009-14, relativa ao ano-calendário de 2006, a Fiscalização não efetuou o lançamento referente ao IRPJ e CSLL por entender, naquela ocasião, que o benefício concedido ao Estado era uma “subvenção para investimento”, e, como tal, não integraria a base de cálculo, conforme art. 443 do RIR/99. Por sua vez, ao tratar do PIS e da Cofins, a autoridade fiscal denominou expressamente as receitas como “C.I.7 Demais Receitas – Subvenções Para Investimento”.*

Resta claro a razão pela qual a DRF/Anápolis não ter lançado o IRPJ e a CSLL na primeira ação fiscal. Para a presente autuação, a autoridade fiscal deu uma interpretação totalmente distinta para a mesma matéria, alegando, agora, que o “benefício em análise não é uma subvenção para investimento”. Resta saber, portanto, em qual das duas teses a DRFB/Anápolis realmente acredita, se na primeira, no qual o benefício fiscal trata de subvenção para investimento, ou na segunda, o da presente autuação, no qual a autoridade tributária, mudando de opinião, entende que a situação é de “perdão de dívida”, no qual a receita deveria ser considerada operacional.

De qualquer forma, o presente lançamento representa mudança de critério jurídico, o que contraria o preceptivo gravado no art. 146 do CTN. Ocorre que a imodificabilidade do critério jurídico na atividade de lançamento vem preservar a segurança jurídica, para preservar o sujeito passivo de surpresas e garantir o equilíbrio nas relações entre fisco e contribuinte. Abalizada doutrina predica que, caso a Fazenda Pública pudesse modificar critérios jurídicos a seu favor, a atividade de lançamento passaria a ser discricionária e não vinculada. Súmula do extinto Tribunal Federal de Recursos no verbete nº 227, indica que “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”. Jurisprudência do STJ (Resp 1112702/SP) corrobora tal entendimento, razão pela qual o presente lançamento deve ser declarado nulo.

Breves Considerações sobre a Sistemática do Benefício Fiscal Concedido pelo Estado de Goiás. O incentivo do FOMENTAR somente era atrativo em época de inflação alta, já que o valor do financiamento não sofria nenhuma atualização monetária. Contudo, com a estabilidade econômica, e diante da necessidade de incrementar a industrialização do Estado, o Governo de Goiás, por meio da Lei nº 13.436, de 1998, ampliou o incentivo fiscal, mediante a concessão de desconto em torno de 88% da dívida contraída, sob condição de o beneficiário aplicar esse valor na expansão ou implantação de novo empreendimento no prazo de até 20 anos. Ou seja, o valor do desconto obtido não representa ressarcimento de custos ou mera liberalidade do ente subvencionador, mas um incentivo de interesse do Estado de Goiás, voltado para alavancar a atividade industrial, mediante atendimento de condições.

Da Não Incidência dos Tributos e Contribuições Sobre as Subvenções para Investimento. São dois os motivos pelos quais a autoridade tributária entende que o benefício concedido pelo Estado de Goiás não pode ser considerado como subvenção para investimento: falta de sincronismo entre a intenção de subvencionar e a ação do subvencionado, e o fato de a lei conferir o prazo de 20 anos para que o contribuinte destine os recursos.

A primeira premissa cai por terra, na medida que a intenção de subvencionar do Estado é de clareza hialina, pois tanto o financiamento a longo prazo do imposto estadual (ICMS) quanto o desconto do saldo devedor são vinculados ao investimento no setor industrial, sob a forma de expansão ou implantação de novo empreendimento.

Na redação das Leis Estaduais nº 9.489, de 1984, e 11.180, de 1990, verifica-se que o incentivo foi inicialmente estruturado sob a forma de alongamento do prazo para pagamento de 70% do saldo devedor do ICMS, com remuneração subsidiada, isto é, sem cobrança de atualização monetária em uma época em que a inflação era uma das mais elevadas do continente.

Com a estabilização da moeda, o programa FOMENTAR deixou de ser atrativo, o que levou o governo a adequá-lo à nova realidade econômica do país, no sentido de conceder desconto do valor financiado do ICMS e, em contrapartida, exigir que o valor da renúncia fosse aplicado na ampliação e/ou modernização do seu parque industrial, dentro do prazo de 20 anos contados a partir da data de realização do leilão, nos termos da Lei Estadual nº 13.436, de 1998.

Sendo incentivo concedido pelo agente estatal, vinculado à expansão do empreendimento, tem a natureza de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, cuja contabilização, a partir do ano-calendário de 2008, passou a submeter-se às regras do Regime Tributário de Transição (RTT) de que cuida a Lei nº 11.941, de 2009.

Vale lembrar que, antes da vigência da mencionada lei, a contabilização da subvenção para investimento dava-se diretamente em conta de patrimônio líquido, em reservas de capital, nos termos do art. 443 do RIR/99. Entretanto, a partir do RTT, a contabilização do valor da subvenção passou a ser em conta do resultado pelo regime de competência, para em seguida ser excluída do LALUR para fins de determinação do lucro real, e a manutenção do valor em reservas de incentivos fiscais.

Os valores subvencionados pelo Estado referem-se aos anos de 2006, 2008, 2009 e 2010, ou seja, dentro do prazo imposto pelo ente estatal para a expansão ou modernização do empreendimento. Ainda, registre-se que a empresa dispõe do prazo de 20 anos para expandir ou implantar nova unidade, o que demonstra o sincronismo entre a intenção do subvencionador em alavancar a industrialização do Estado e a do subvencionado em aplicar os recursos em investimentos. Prova disso é a contabilização dos valores em reservas de incentivos fiscais, por exigência legal.

No caso concreto, o fiscal cometeu equívocos ao interpretar as normas em questão. Basta observar o teor da Decisão Cosit nº 04, de 1999, para certificar-se que se trata de situação diversa da matéria em análise, vez que trata de dedução, a título de despesa financeira, da diferença entre o valor dos encargos de juros cobrados no contrato de financiamento e o praticado no mercado. Ademais, os requisitos para enquadramento como subvenção para investimento contidos na mencionada decisão encontram-se atendidos no caso em tela, quais sejam, aplicação dos recursos na implantação ou expansão do empreendimento e sincronismo entre a intenção do subvencionador com ação do subvencionado, o que, in casu, evidencia-se pela exigência legal que condiciona a renúncia à aplicação do desconto obtido na ampliação e/ou modernização do seu parque industrial.

O relatório fiscal também incorre em equívoco ao entender que, para a habilitação ao benefício fiscal, seria necessária a aplicação dos recursos em ativos. Ora, os recursos já se encontram investidos na empresa, destacados no patrimônio líquido, conforme exigência da Lei nº 1.941, de 2009. Além disso, o agente fiscal não logrou comprovar a ausência de aquisição de ativos, mormente porque os recursos encontram-se contabilizados em reserva de incentivos fiscais, o que comprova a não distribuição aos sócios. Se os recursos não foram objeto de distribuição, por certo estão representados na empresa por ativos diversos. O dinheiro é um bem fungível, e nessa condição, é inviável identificar se esse ou aquele bem fora comprado com recursos "A" ou "B". Por essa razão é que o legislador condicionou apenas que os recursos sejam levados à reserva de incentivos fiscais e que não sejam distribuídos aos sócios.

Ademais, o prazo de 20 não milita a favor da impugnante, pois enquanto não expirar esse lapso temporal, jamais poderá o fisco glosar o benefício por ausência de investimento.

Quanto à natureza do investimento, ainda que in casu fosse aplicado apenas como reforço de capital, as decisões no âmbito do contencioso administrativo têm demonstrando que isso não tem nenhuma relevância, que para a caracterização da subvenção para investimento basta a prova do interesse do subvencionador e a manutenção dos recursos na empresa, e que, mantido o valor em conta de reserva especial do patrimônio líquido, o montante subvencionado está representado em contas de ativo (Acórdãos 101-93.716/2002, 9101-00.566, 107-09492/2008 e 108-09767). Tal entendimento pode ser observado também em jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais (TRF4, AC 2008.72.00.013197-5 e TRF5, REOAC 00662793.1990.4.05.0000).

Por fim, sobre a natureza do desconto obtido, cumpre esclarecer que o § 2º, do art. 1º, da Lei instituidora do benefício (Lei nº 13.436/1998) é de hialina clareza ao dispor que:

Art. 1º. Omissis:

§2º. - O montante a que se refere o § 1o é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do incentivo ali mencionado ou mantido em . conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.

Por todo o exposto, constata-se que os valores apurados pela autoridade fiscal como receita operacional não podem ser assim considerados, vez que, como predica a própria norma, trata-se de subvenção para investimento, o que não representa fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Pelo princípio da tributação reflexa, o decidido em relação ao lançamento matriz deve ser estendido aos reflexos.

Por fim, ainda que o desconto concedido em decorrência da liquidação antecipada do financiamento seja considerado como receita financeira, como tem entendido essa DRJ, mesmo nessa hipotética situação os lançamentos relativos ao PIS e Cofins não poderiam subsistir, haja vista o disposto no Decreto nº 5.422, de 2005, que conferiu a aplicação da alíquota zero sobre as receitas financeiras a partir de 02 de agosto de 2004. Inclusive em recente decisão essa DRJ decidiu pela improcedência do lançamento do PIS e da Cofins nos termos do Acórdão nº 03-30.124, e também no Acórdão nº 03-44.099, no qual a presente autuada era também o sujeito passivo.

Da Vedação à Interferência da União em Matéria Privativa dos Estados. *Investidas descabidas e ao arrepio da lei promovidas pela União, por meio de tributação, limitam a eficácia do incentivo concedido pelo ente estadual, o que caracteriza uma afronta ao princípio constitucional do pacto federativo. Trata-se de entendimento já manifestado em jurisprudência do Tribunal*

Regional da 4ª Região (TRF4, APELAÇÃO CÍVEL Nº 00099128820094047200 e TRF4, AC 2009.72.08.001330-0).

Das Multas Isoladas (Decadência e Improcedência do Lançamento). *A multa isolada amolda-se perfeitamente à sistemática do lançamento denominado “por homologação” nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. A regra decadencial aplicável à multa isolada é análoga à aplicável ao tributo e ela vinculado, não havendo que se falar na regra geral gravada no art. 173, inc. I do CTN. Nesse sentido, resta claro que as multas aplicadas referentes aos períodos de janeiro a setembro de 2006 encontram-se fulminadas pela decadência, já que a impugnante teve ciência do lançamento em 14/10/2011.*

Por sua vez, analisando o mérito dos lançamentos, a multa isolada não poderia ter sido lançada, pois uma vez encerrado o período de apuração do IRPJ e da CSLL, a exigência de recolhimento por estimativa perde sua eficácia, já que o que prevalece é a exigência dos tributos efetivamente devidos, apurados ao final do ano-calendário correspondente. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Acórdãos nº 1202-00.464, 103-21302, 101-94416, 103-19903, 103-21030, 103-21192, 103-21253, 103-20572) e o Tribunal Regional da 4ª Região (TRF 4ª Região. 1ª Turma. Relator Dr. Marcos Roberto Araújo dos Santos. Agravo Legal em Apelação Cível/Reexame Necessário. Processo nº 2001.72.00.003860-9/SC. D.E de 03/02/2010) já se pronunciaram nesse sentido.

Ainda há que se observar que houve cobrança de multa isolada e de multa de ofício sobre bases de cálculo sobrepostas, situação considerada como indevida na jurisprudência administrativa de segunda instância (Acórdãos nº 106-12776, 104-18702, 101-94416 e CSRF/01-04.987).

No caso vertente, ainda que houvesse omissão de receita, a falta de pagamento do tributo estimado seria meio preparatório para a supressão do tributo apurado no final do exercício. Nesse caso, em face do princípio da consunção, oriundo do direito penal, segundo o qual a penalidade maior absorve a menor o primeiro estaria absorvido pelo segundo.

Dos Pedidos. *Ante todo o exposto, requer: (I) seja recebida e conhecida a, presente impugnação, por atender os pressupostos legais; (II) pelas razões esposadas nas preliminares, sejam julgados nulos os lançamentos relativos ao ano-calendário de 2006, em razão tanto da inexistência da necessária e indispensável ordem de reexame prevista no art. 906 do RIR/1999, quanto da mudança de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do CTN, ou, se não, que seja reconhecida a decadência com relação à multa isolada, relativamente ao período de janeiro a setembro daquele período-base; (III) pelo mérito, que seja julgado improcedente os autos de infração ora guerreados, em sua totalidade, haja vista a não incidência dos tributos em questão sobre subvenções para investimentos; e, (IV) caso, porém, não acatado o pedido contido no item anterior, que sejam*

afastadas as exigências relativas ao PIS, à COFINS e à multa isolada.

A 2ª Turma da DRJ Brasília, por unanimidade, deu provimento parcial à impugnação, por meio de Acórdão assim ementado, fls. 2647-2649

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2008, 2009, 2010

PRELIMINAR DE NULIDADE. VÍCIO FORMAL. INOCORRÊNCIA. MPF. ORDEM ESCRITA PARA SEGUNDO EXAME.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) expedido regularmente por autoridade competente para a prática do ato supre a exigência disposta no art. 906 do RIR/99, qual seja, a necessidade de ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal para um segundo exame em relação ao mesmo exercício fiscalizado.

VÍCIO MATERIAL. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. ANO-CALENDÁRIO DE 2006.

Mudança de interpretação da autoridade fiscal, que em autuação pretérita considerou o suporte fático analisado como subvenção para investimento resultando na ausência de lançamentos de IRPJ e CSLL, e em procedimento fiscal posterior, relativo ao mesmo ano-calendário e contribuinte, considerou o mesmo suporte fático como subvenção para custeio ou operação, caracteriza a modificação de critério jurídico e esbarra nos limites impostos para a alterabilidade do lançamento previstos no art. 146 do CTN, ensejando nulidade dos lançamentos em decorrência de vício material.

INCENTIVOS FISCAIS. NATUREZAS DIVERSAS.

O gênero incentivos fiscais pode admitir como espécies, dentre outras, subvenções correntes para custeio ou operação, subvenções para investimento, reduções de custo de bens decorrentes de isenções de impostos ou de dispensa de encargos, como juros e atualização monetária, ou, ainda, a disponibilização por parte do ente público de recursos mediante atendimento de condições pela beneficiária, por meio de financiamentos, liquidação antecipada de débitos com abatimento ou mesmo perdão de dívida.

PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. NATUREZA DOS RECURSOS. INOCORRÊNCIA DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Ausência de sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, e da ocorrência da "efetiva e específica"

aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, descaracteriza a natureza de subvenção para investimento dos recursos oriundos do abatimento do valor principal de dívida decorrentes da liquidação antecipada do contrato de financiamento com o ente público.

PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. PERDÃO. REMISSÃO DE DÍVIDA. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS.

I - São formas de geração de receita, dentre outras, a venda de mercadorias e prestação de serviços da entidade, e a extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como o perdão de dívida ou da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor.

II - Situação na qual o ente público, na condição de credor, ao levar em consideração circunstâncias novas decorrentes de mudança profunda no cenário macroeconômico, que esvaziaram o objeto do negócio jurídico original, qual seja, o de promover condições propícias para investimentos na modernização e ampliação do empreendimento industrial, e além disso, poderiam levar o devedor a uma situação de inadimplência, renegocia a dívida no sentido de conceder um substancial abatimento do valor original mediante pagamento antecipado de empréstimo, caracteriza um perdão.

III - Valor decorrente de redução de dívida mediante remissão tem natureza de outras receitas operacionais.

ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS. INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. FALTA DE COMPETÊNCIA.

Não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar a constitucionalidade de lançamento fiscal cujos fundamentos encontram-se amparados em lei.

MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para o lançamento de ofício da multa exigida isoladamente quando a pessoa jurídica não antecipa o pagamento do IRPJ ou da CSLL estimados é de cinco anos contados na forma do art. 173, I, do CTN.

MULTA ISOLADA. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO.

Não tendo o contribuinte efetuado os recolhimentos mensais a que estão obrigadas as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro real anual, cabível a aplicação da multa isolada, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado prejuízo fiscal.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA DIVERSA.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS COM BASE NO MESMO FATO E MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

O decidido em relação ao IRPJ estende-se aos lançamentos de CSLL, PIS e Cofins, vez que formalizado com base nos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Nos termos da legislação de regência, houve apresentação de recurso de ofício, dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Cientificada do Acórdão em 21/06/2012 (fls. 2695), a contribuinte interpôs em 03/07/2012 o recurso voluntário de fls. 2696-2743, reiterando os argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

Os recursos atendem aos requisitos legais, razão pela qual devem ser conhecidos.

Recurso de ofício

A decisão de piso cancelou o lançamento de IRPJ e CSLL referente ao ano-calendário de 2006, por considerar que houve mudança de critério jurídico, em afronta ao disposto no art. 146 do CTN:

Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Tal entendimento foi assim justificado pelo colegiado julgador de 1ª instância, fls. 2663-2665:

Na primeira autuação, formalizada nos autos do processo nº 13116.000753/2009-14, a Fiscalização ao analisar os valores decorrentes da liquidação antecipada do FOMENTAR, dispôs o seguinte no Termo de Verificação Fiscal do Auto de Infração original, como se pode observar às fls. 2533:

A discussão sobre a natureza da receita obtida com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR faz-se necessária para exigência o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, haja vista a não inclusão das subvenções para investimento definidas no art. 443, do RIR/99, na base de cálculo destes tributos. Do ponto de vista da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, resta irrelevante a classificação da receita obtida (...)

Desta forma, no “Demonstrativo de Apuração COFINS Não-Cumulativa Lei 10.865 – 30/04/2004”, referente ao mês de junho/2006, foi incluído no item Demais Receitas – Subvenções para Investimentos, a receita obtida em virtude da redução do saldo devedor de ICMS, em 26/06/2006, com a liquidação antecipada do contrato de financiamento com recursos do FOMENTAR, no valor de R\$20.556.980,91.

Diante da análise do ano-calendário de 2006, naquela ocasião a autoridade fiscal decidiu não efetuar lançamentos de IRPJ e

CSLL, tendo efetuado apenas os lançamentos de PIS e Cofins, cujas exigências foram afastadas por esta DRJ/Brasília no Acórdão 03-44.099 da sessão de julgamento em 25 de julho de 2011. Fundamentou-se a decisão no fato de que a liquidação antecipada dos empréstimos de financiamento do FOMENTAR tinham natureza de receita financeira, submetida à alíquota zero para o PIS e a Cofins.

Por sua vez, a presente autuação tratou de examinar, novamente, a mesma situação fática, qual seja, os ingressos decorrentes da liquidação antecipada dos empréstimos de financiamento do FOMENTAR, para o mesmo ano-calendário de 2006. Vale observar o item 33 do Termo de Verificação Fiscal da presente autuação:

*33. Depois de demonstrarmos que o benefício em análise **não é uma subvenção para investimento**, precisamos definir em que tipo de receita ele se encaixa. Não resta dúvida de que **ocorre uma subvenção para custeio ou operação** (receita operacional), e de que esta receita causará impacto no lucro da empresa, sobre o qual incidem o IRPJ e a CSLL. (grifos originais)*

Nesse contexto, no segundo exame a autoridade fiscal decidiu efetuar os lançamentos de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2006.

Vale observar que não foram efetuados novos lançamentos de PIS e Cofins relativos ao ano-calendário de 2006 por ocasião do segundo exame da Fiscalização. Nesse caso, percebe-se que a Fiscalização, diante dos lançamentos pretéritos da primeira autuação, entendeu que um novo lançamento das mencionadas contribuições sociais caracterizaria uma mudança de critério jurídico não autorizada no art. 146 do CTN.

Por outro lado, como não foram efetuados lançamentos de IRPJ e CSLL para o ano-calendário de 2006 na primeira autuação fiscal, entendeu a Fiscalização que poderia efetuar os lançamentos de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2006 por ocasião do segundo exame ora analisado nos presentes autos.

[...]

No caso em tela, fica plenamente demonstrado que a autoridade fiscal, no primeiro exame, decidiu por não efetuar os lançamentos de IRPJ e CSLL porque entendeu que a situação fática caracterizava uma subvenção para investimento, excluída da base de cálculo dos imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. Por isso, efetuou apenas os lançamentos fiscais de PIS e Cofins.

*Assim, não há como considerar como pressuposto apenas a ocorrência de um lançamento fiscal, mas sim, a existência de um exame anterior. No caso concreto, tal exame efetivamente **ocorreu, como já demonstrado.***

Tendo ocorrido um exame pretérito, a presente autuação encontra limites no art. 146 do CTN. Nesse contexto, a mudança de interpretação da autoridade fiscal, que na primeira autuação considerou o suporte fático como subvenção para investimento resultando na ausência de lançamentos de IRPJ e CSLL, e na segunda autuação do mesmo ano-calendário considerou o mesmo suporte fático como subvenção para custeio ou operação, caracteriza a modificação de critério jurídico e esbarra nos limites impostos para a alterabilidade do lançamento.

Trata-se de vício de natureza material, razão pela qual os lançamentos de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2006, devem ser afastados por nulidade absoluta.

De fato, é inquestionável que a o Fisco promoveu duas fiscalizações sucessivas relativas ao ano-calendário de 2006. Na primeira delas, que culminou com o lançamento apenas de PIS e Cofins, o Fisco considerou que a situação fática caracterizava uma subvenção para investimento.

Na segunda fiscalização, contudo, o Fisco pretendeu modificar o critério jurídico adotado na primeira oportunidade, considerando que o mesmo suporte fático caracterizava-se como subvenção para custeio, o que permitiria que se constituísse lançamentos referentes ao IRPJ e CSLL.

Esta pretensão do Fisco não pode prosperar, uma vez que a mudança de critério jurídico, referente ao mesmo ano-calendário, é claramente vedada pelo art. 146 do CTN.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao presente recurso de ofício.

Recurso voluntário

Argüição de mudança de critério jurídico - extensão do decidido com relação ao ano-calendário de 2006 para os demais anos-calendário (2008, 2009 e 2010)

Conforme visto na análise do recurso de ofício, o colegiado julgador de 1ª instância afastou o lançamento do IRPJ e da CSLL, relativamente ao ano-calendário de 2006, porque verificaram que, de fato, houve mudança de critério jurídico em relação ao período em questão.

Em sede recursal, a contribuinte pleiteou a extensão deste entendimento para os demais anos-calendário (2008, 2009 e 2010).

A pretensão da recorrente foi assim fundamentada, fls. 2703-2708:

*2.1.4. De fato, consoante se constata do processo administrativo 13116.000753/2009-14, resultante da primeira ação fiscal relativa ao ano-calendário de 2006, **lavrado em abril de 2009**, o autuante não efetuou o lançamento referente ao IRPJ e à CSLL por entender, naquela ocasião (**abril de 2009**), que o benefício concedido pelo Estado de Goiás tratava-se de “**subvenção para***

investimento” e, como tal, não poderia compor a base de cálculo dos aludidos tributos, por força da orientação contida no art. 443 do RIR/1999.

2.1.5. *Realmente, naquele outro processo, ao tratar sobre a falta de recolhimento das contribuições para o PIS e para a COFINS, o nobre fiscal denominou expressamente as receitas de “**Demais Receitas – Subvenções para Investimento**”, conforme se aduz da fl. 22 do “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL”, parte integrante daquele auto de infração.*

2.1.6. *Reiterando o seu entendimento quanto à natureza das receitas, à fl. 24 do precitado “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL”, o atuante assim se pronunciou naqueles autos:*

A discussão sobre a natureza da receita obtida com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR faz-se necessária para exigência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, haja vista a não inclusão das subvenções para investimento definidas no art. 443, do RIR/99, na base de cálculo destes tributos. Do ponto de vista da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS), resta irrelevante a classificação da receita obtida, segundo dispõe o art. 1º da Lei nº 10.637/02:

[...]

2.1.7. *Assim, resta clara, pois, a razão pela qual a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Anápolis não ter lançado o IRPJ e a CSLL na primeira ação fiscal, o que só veio a fazer neste procedimento, levado a efeito em **outubro de 2011**, quando então, deu uma interpretação totalmente distinta à anteriormente dada à mesma matéria, alegando, agora, que “o benefício em análise **não é uma subvenção para investimento**” (item 33 do Termo de Verificação Fiscal), mas sim **receita operacional**.*

2.1.8. *O que a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Anápolis (GO) fez, por meio da fiscalização realizada **em abril de 2009**, foi, na verdade, dizer ao contribuinte, mediante documento escrito, que o desconto por ele obtido com a liquidação antecipada do financiamento oferecido pelo FOMENTAR era uma subvenção para investimento, não sujeita, portanto, à incidência do IRPJ e da CSLL.*

2.1.9. *Desta feita, para os fatos geradores ocorridos anteriormente àquela data, e mesmo para os posteriores, até a data em que a Administração Tributária deu novo entendimento à matéria (outubro de 2011), o critério jurídico que prevaleceu foi o de que os descontos obtidos pela Recorrente tratavam-se de subvenção para investimento.*

2.1.10. *Em síntese, até outubro de 2011, quando foi introduzido novo critério jurídico para a situação em tela, é de se entender*

que prevaleceu aquele critério anteriormente adotado pelo Recorrente, por ser considerado como subvenção para investimento até então, não incidiria IRPJ e CSLL.

2.1.11. Nesse contexto, é de se concluir que não somente é nulo o lançamento relativo ao ano-calendário de 2006, mas todos aqueles cujos fatos geradores dos tributos tenham ocorrido anteriormente à introdução do novo critério jurídico, que ocorreu, reprise-se, em outubro de 2011.

2.1.12. Isto, aliás, é o que dispõe expressamente o art. 146 do CTN, cujo teor se transcreve, com destaques:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação ao mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Importante destacar que a tese defendida pela Recorrente encontra amparo na doutrina, conforme bem evidenciou a peça recursal, ao transcrever excertos dos ensinamentos de Hugo de Brito Machado e de Luciano Amaro, a seguir reproduzidos (grifados):

O art. 146 do Código Tributário Nacional não se ocupa de revisão do lançamento. Refere-se, isto sim, a situações de fato que estão consumadas, proibindo a aplicação retroativa de novo critério jurídico. Aplicação retroativa, mesmo a lançamentos originários. E com mais razão, obviamente, a revisão de lançamentos já realizados. (MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol. III. São Paulo: Atlas, 2005, p. 132).

O que o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera revisão de lançamento com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido já objeto de lançamento). Se, e quando o fato gerador de ontem, a autoridade não pode, hoje, aplicar novo critério jurídico (diferente do que, no passado, tenha aplicado em relação a outros fatos geradores atinentes ao mesmo sujeito passivo), a questão não se refere (ou não se resume) à revisão do lançamento (velho), mas abarca a consecução de lançamento (novo). É claro que, não podendo o novo critério ser aplicado ao lançamento novo com base em fato gerador ocorrido antes da introdução do critério, com maior razão este também não poderá ser aplicado para rever lançamento velho. Todavia, o que o preceito resguardaria contra a mudança critério não serem apenas lançamentos anteriores, mas fatos geradores passados. (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 341).

Cumprido mencionar que a Recorrente mencionou precedente deste CARF, corroborando a tese defendida pela Recorrente:

ATO DE LANÇAMENTO, MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. FATOS GERADORES PRETÉRITOS. INAPLICABILIDADE.

A modificação introduzida, de ofício, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, em relação a um mesmo sujeito passivo, somente será aplicada em relação aos fatos geradores futuros (art. 146 do CTN). (Acórdão nº 3102-00.684 – 1ª Câmara – 2ª Turma Ordinária).

Sobre o tema, acrescento a abalizada opinião de Roque Antonio Carraza (in *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. rev. amp. e atual. até a EC n.º 052/2006 – São Paulo : Malheiros Editores, 2006. pp. 423-425) :

O princípio constitucional da segurança jurídica exige, ainda, que os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus direitos e deveres tributários, que, por isto mesmo, só podem surgir de lei, igual para todos, irretroativa e votada pela pessoa política competente.

[...]

Não podemos deixar de mencionar, ainda, o princípio da boa-fé, que impera também no direito tributário. De fato, ele irradia efeitos tanto sobre o fisco quanto sobre o contribuinte, exigindo que ambos respeitem as conveniências e interesses do outro e não incorram em contradição com sua própria conduta, na qual confia a outra parte (proibição de venire contra factum próprio).

[...]

Portanto, o atraso desleal do fisco em tomar uma decisão a seu cargo ou em rever uma conduta que, por largo tempo, adotou, levando o contribuinte a, confiantemente, realizar atos de disposição, não pode prejudicá-lo nem, muito menos, acarretar-lhe sanções. Esse é o espírito, diga-se de passagem, do art. 146 do CTN, que estabelece que 'a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução'.

Nesta senda, entendo que, se fosse possível alterar posicionamento sobre situação jurídica antes deferida, a Fazenda Pública estaria impondo total insegurança jurídica aos contribuintes, os quais se encontram sob o constante risco de no transcorrer de sua vida ou no desenvolvimento de sua atividade serem surpreendidos por um novo entendimento do Órgão Fiscal, imputando-lhe obrigações tributárias mesmo após ter acolhido posicionamento em sentido contrário, expresso por ato administrativo editado pela própria Fazenda Pública. Ante tal atuação, restaria totalmente rompida a boa-fé que deve prevalecer na relação entre contribuinte e Fisco.

Diante do exposto, considero que os lançamentos de IRPJ e CSLL, referentes aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, também deveriam ser afastados por nulidade absoluta.

Análise do mérito

Não obstante meu entendimento, expresso no item antecedente, tendo em vista que, pelo voto de qualidade, restei vencido em relação à preliminar de mudança de critério jurídico, torna-se necessário analisar o mérito dos lançamentos de IRPJ e CSLL.

Em relação a este tema, adoto e transcrevo parcialmente as razões de decidir constantes do acórdão recorrido, fls. 2675-2677:

Resta, portanto, verificar se os recursos tratados no caso em tela, correspondente à fase final, no montante de R\$67.691.841,56, poderiam ser classificados. Relevante constatar que, se enquadrados como subvenção para investimento, não caberia tributação de IRPJ e CSLL. Por sua vez, caso se entendesse que ocorreu uma redução de custo, nos termos dos Acórdãos anteriormente mencionados, não haveria que se falar ingresso de receitas e por consequência em incidência de PIS e Cofins. Por outro lado, se os ingressos em análise foram compreendidos como (i) subvenções correntes para custeio ou operação ou (ii) receitas de natureza operacional, o desdobramento para ambos os casos será o mesmo, ensejando a tributação do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

De plano, mostra-se pertinente apreciar o que dispõe o PN CST nº 112, de 1978, ao discorrer sobre as subvenções para investimento:

2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 [...] No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 [...], sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não em suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

2.12- Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se,

também, a "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS.

Analisando o caso concreto, constata-se que os recursos oriundos da liquidação antecipada, ainda que estejam com sua utilização submetida a um encargo, **não atendem** aos requisitos necessários para serem considerados como subvenções para investimento.

Merece destaque o item 2.12 do Parecer Normativo CST nº 112/1978, ao dispor sobre a necessidade de que na subvenção para investimento ocorra uma **perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado**, e que reste demonstrada a "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Ao contrário do que aduz o impugnante, não basta que a lei estadual ou os correspondentes atos regulamentares demonstrem a intenção de subvencionar do Estado.

Mera menção nos atos normativos estaduais de que o desconto do saldo devedor estaria vinculado ao investimento no setor industrial sob forma de expansão ou implantação de novo empreendimento, por si só, não caracteriza a subvenção para investimento. Busca o impugnante situação bastante cômoda, ao entender que poderia dispor do prazo de vinte anos para prestar satisfações sobre a destinação dos recursos obtidos pela liquidação antecipada do financiamento.

Em nenhum momento restou demonstrado nos autos a efetiva aplicação dos recursos para atender às condições estabelecidas em lei. Vale reforçar: o fato de dispor de vinte anos para aplicação dos ingressos não implica que terá que prestar contas apenas ao final do prazo, até mesmo porque se exige um sincronismo entre o recebimento e a aplicação dos recursos. Ademais, não há qualquer razoabilidade em negócio jurídico firmado no sentido de que, não obstante a disponibilização dos recursos ser imediata, a prestação de contas seria efetuada apenas ao final de vinte anos, sem nenhum acompanhamento ou ponto de controle da execução das obrigações contraídas.

Ainda que os recursos estivessem representados na empresa por ativos diversos, como quer fazer crer o impugnante às fls. 2487 da peça de defesa, poderiam os registros contábeis trazer as informações necessárias que tornariam possível identificar a aplicação dos ingressos no ativo imobilizado da empresa. **Ocorre que o impugnante restringiu-se a meras alegações, sem trazer nenhum documento que comprovasse, concretamente, a**

aplicação dos recursos obtidos por meio da liquidação antecipada do empréstimo contraído junto ao governo do Estado de Goiás.

Forte nestes argumentos, voto pela manutenção dos lançamentos referentes ao IRPJ e CSLL.

Multa isolada

Em sede de preliminar, a recorrente argumentou que a contagem do prazo decadencial aplicável à multa isolada deve obedecer a mesma regra aplicável ao tributo a ela vinculado.

Sobre o tema, existe farta jurisprudência no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, reconhecendo a procedência da alegação da recorrente. A título meramente ilustrativo, menciono os seguintes julgados, todos referidos pela recorrente (fls. 2712-2713):

DECADÊNCIA – MULTA ISOLADA – O prazo decadencial para o lançamento da multa isolada pelo não recolhimento, ou recolhimento a menor, do IRPJ ou CSLL por estimativa é contado a partir do mês da ocorrência dos fatos geradores (Acórdão 105-15035).

NORMAS GERAIS – DECADÊNCIA – MULTA ISOLADA – A regra decadencial para o lançamento da multa isolada é idêntica à aplicável ao tributo, de forma que o fisco tem o prazo de cinco anos para efetuar o lançamento correspondente (Acórdão nº 108-08484)

IRPJ – DECADÊNCIA – Ao tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação [...] aplica-se a regra especial de decadência insculpida no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, refugindo à aplicação do disposto no art. 173 do mesmo Código. Nesse caso, o lapso temporal de cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Aplica-se à multa isolada a regra de decadência relativa ao tributo à ela vinculado (Acórdão nº 108-08509).

Assim sendo, considero que os lançamentos de multa isolada de IRPJ e CSLL, referentes aos fatos geradores ocorridos em junho de 2006, merecem ser cancelados, posto que já havia se exaurido o prazo decadencial por ocasião da formalização do presente lançamento (14/10/2011).

No tocante aos demais fatos geradores, ocorridos nos anos de 2008 e 2010, a recorrente alegou que a multa isolada não poderia ter sido lançada, já que uma vez encerrado o período de apuração do IRPJ e da CSLL a exigência do recolhimento por estimativa perderia a sua eficácia. Alegou, outrossim, que teria havido cobrança de multa isolada e de multa de ofício sobre bases de cálculo sobrepostas, procedimento condenado pela jurisprudência administrativa de segunda instância.

Em relação a estes temas, considero que não assiste razão à recorrente.

Em relação a tais temas, adoto e transcrevo as razões de decidir constantes do voto condutor do acórdão de piso, fls. 2682-2684, *verbis*:

A princípio, cabe esclarecer que a Lei nº. 9.430, de 1996, em sua redação original, deixa claro, na dicção de seu art. 44, § 1º, inciso II, in fine, que a multa aplicada em razão do não recolhimento do tributo apurado no regime de estimativa, deve ser exigida isoladamente, mesmo no caso em que a pessoa jurídica, no ano-calendário correspondente, tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Por sua vez, a Lei nº. 11.488, de 2007, que alterou a redação do precitado art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, não modificou esta condição. Nesse sentido, observe-se que resta plenamente vinculada a autoridade fiscal, caso verifique divergências de apuração de impostos e contribuições submetidos ao lucro real anual sob o regime de estimativa, devendo aplicar a multa isolada nos termos do comando legal.

Registre-se ainda que a apuração do resultado positivo ou negativo da pessoa jurídica, no regime de tributação do lucro real anual, somente é possível após o encerramento do ano-calendário correspondente, a não ser na hipótese do levantamento dos balanços mensais que demonstrem estar o contribuinte a salvo do recolhimento mensal obrigatório das antecipações, por força de sucessivos resultados negativos. Na esteira deste raciocínio, conclui-se, por óbvio, ser cabível a aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-calendário, a não ser, repita-se, que os balanços mensais de redução/suspensão comprovem resultados negativos ao longo de todo o ano-calendário.

Tampouco assiste razão ao protestar sobre suposta cobrança em duplicidade da multa isolada e de ofício.

Antes mesmo das modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007, a redação pretérita do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, já trazia previsão da multa isolada incidente sobre a falta de recolhimento da estimativa, sem prejuízo da multa de ofício, [...]

[...]

Nesse sentido, verifica-se que não há ocorrência de concomitância entre a multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais obrigatórias e a multa proporcional, conforme aduz a impugnante, haja vista que se tratam de penalidades distintas, incidentes sobre bases de cálculo igualmente diversas: uma é exigida sobre o tributo ou contribuição apurados ao fim do ano-calendário, juntamente com o principal devido; outra incide isoladamente sobre o recolhimento por estimativa que deixou de ser efetuado.

Assim, considerando a natureza diversa entre as duas espécies de multa, mostram-se cabíveis as imputações da multa de ofício, sobre o valor principal do imposto, e da multa isolada, aplicada aos valores apurados pelo regime de estimativa cujos pagamentos mensais não foram efetuados.

Assim sendo, em relação à multa isolada, dou provimento parcial ao recurso voluntário, tão somente para acolher a decadência referente à multa isolada de junho de 2006.

PIS e Cofins

A recorrente defendeu a aplicação do disposto no art. 1º do Decreto nº 5.442/2005, que reduziu a zero as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das aludidas contribuições.

Em relação a esta alegação, considero que não assiste razão à recorrente.

Indiscutivelmente, os recursos oriundos de abatimento de valor principal de dívida, mediante operação de quitação antecipada, revestem-se da natureza de **receita**. Tais receitas, contudo, possuem **natureza diversa da receita financeira**, conforme já restou decidido pela Solução de Consulta nº 17/2010 – SRRF/1ª RF/DISIT, verbis:

SC Nº 17/2010 - SRRF/1ª RF/DISIT

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

REMISSÃO DE DÍVIDA. INCIDÊNCIA DE IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E COFINS.

A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponível se concretiza no momento do ato remitente.

Dispositivos Legais: art.9º, § 3º, II da Resolução CFC nº 750, de 1993; PARECER CT/CFC Nº 11, de 2004; art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976; arts. 373 e 374 do RIR, de 1999; art.3º da Lei nº 9.718, de 1998; art. 1º, § 3º, V, "b " da Lei nº 10.833, de 2003; , art. 1º, § 3º, V, "b ", da Lei nº 10.637/2002; art.53 da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 2º e 3º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2003; art. 111, II do CTN.

(...) Ante todo o exposto, conclui-se que a remissão de dívida, por representar um acréscimo patrimonial para o devedor remitido, é tributável tanto pelo IRPJ, quanto pela CSLL, pela Cofins e pelo PIS, uma vez que o lançamento contábil dá-se forçosamente mediante crédito de receita operacional (distinta da receita financeira). Para que não fosse tributável haveria a necessidade de norma isentiva, a qual deve ser interpretada literalmente, segundo o art. 111, II, do CTN. (grifei)

Assim sendo, considero que devem ser mantidos os lançamentos relativos ao PIS e à Cofins, uma vez que as receitas de que trata o presente processo possuem natureza distinta da receita financeira, razão pela qual se revela inaplicável ao presente caso o Decreto nº 5.442/2005, que foi invocado pela Recorrente.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de: a) negar provimento ao recurso de ofício; b) dar parcial provimento ao recurso voluntário, para acolher a decadência referente à multa isolada de junho de 2006 e para cancelar os lançamentos de IRPJ e CSLL, referentes aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, por nulidade absoluta.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Antônio Bezerra Neto, Redator Ad Hoc Designado

Inicialmente, é de se ressaltar, que em face da necessidade da formalização da decisão proferida nos presentes autos, de competência da 1ª Turma Ordinária/4ª Câmara da Primeira Seção e, tendo em vista que o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, redator designado para o voto vencedor, não mais faz parte de nenhum dos colegiados que integram o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o Presidente da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF determinou designar este Conselheiro como Redator Ad Hoc, para formalizar o acórdão já proferido, nos termos do item III do art. 17 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF).

A Turma Julgadora entendeu, pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de alteração do critério jurídico e por maioria de votos, por cancelar o lançamento da multa isolada concomitante com a multa de ofício, pelo que peço vênua ao douto Conselheiro Relator para proferir as razões de voto vencedor.

PRELIMINAR. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

A Recorrente argui preliminar de alteração do critério jurídico da Fiscalização uma vez que, quando fiscalizada no ano de 2009, não sofreu autuação fiscal pelo registro das entradas como subvenção de investimento, sendo que, em fiscalização ocorrida no ano de 2011, referidas entradas foram reclassificadas como subvenção de custeio.

Permissa venia, não vejo como o fato de a classificação da fiscalização de 2009 possa influir na fiscalização de 2011, quando o objeto da primeira fiscalização não tinha por escopo a matéria especificamente tratada na segunda, instaurada mediante autorização específica da Delegacia da Receita Federal.

Na verdade, o lançamento constitui norma individual e concreta de tributação. A ausência de lançamento em 2009 é a ausência dessa norma individual e concreta, que somente veio a ser editada com o lançamento de 2011.

Nesse sentido, não há vinculação entre um posicionamento tácito de “não lançamento” na primeira fiscalização, com a oposição expressa ocorrida na segunda,

principalmente se considerado, novamente aqui, a autorização expressa e pontual conferida à Autoridade Fiscal para realizar o lançamento de 2011, conforme permissivo do art. 149 do CTN.

Com esses fundamentos, a Turma Julgadora entendeu, pelo voto de qualidade, por rejeitar a preliminar.

MULTA ISOLADA

Verifica-se dos Autos de Infração que, além da multa de ofício, a Autoridade Fiscal aplicou a multa isolada por insuficiência no recolhimento das antecipações de IRPJ e CSLL.

Em síntese, as omissões de receitas resultaram no aumento do lucro real do ano-calendário e, via de consequência, as antecipações ao longo do ano passaram a ser insuficientes, já que houve o aumento da base tributável pelo IRPJ e pela CSLL. Da mesma forma, a multa de ofício que é devida e calculada sobre a diferença do tributo que deixou de ser constituído pela contribuinte, também oriunda das mesmas omissões de receitas. Há, portanto, a cumulação das duas penalidades.

A cumulação entre a multa de ofício isolada aplicada pelo não recolhimento das estimativas mensais no lucro real de apuração anual não é estranho ao conhecimento desta Corte Administrativa. De fato, é entendimento assente na Câmara Superior de Recursos Fiscais que a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas somente é aplicável quando o lançamento se der antes do fechamento do ano-calendário, sendo certo que, após este encerramento, a aplicação da multa de ofício, tomando por base o tributo que deixou de ser recolhido no ano-calendário e a multa isolada, tomando por base o valor das estimativas que deixaram de ser recolhidas no mesmo período, configura dupla penalização do mesmo fato gerador tributário.

Ora, o recolhimento do imposto de renda mensal por estimativa configura antecipação do tributo que será apurado no encerramento do ano-calendário, tanto que o montante eventualmente recolhido a maior no curso do ano deve ser restituído caso o fato gerador tributário, após efetivamente ocorrido ao final do período, alcance tributação inferior àquela recolhida por antecipação. Assim, encerrado o exercício fiscal, faz-se o imposto recolhido no ano calendário consolidar-se face a imposto apurado no exercício em tomo de urna única realidade, qual seja, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda ocorrido em 31 de dezembro de cada ano.

Assim, não entendo seja possível penalizar o contribuinte (i) pelo não recolhimento das estimativas e (ii) pelo não recolhimento do imposto anual, posto que a primeira nada mais é do que antecipação do segundo.

Os Conselheiros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do acórdão nº 9101-00.526, em sessão de 26/01/2010, invocaram os princípios da consunção da conduta-meio pela conduta fim e da não repetição da sanção tributária, para afirmar que *encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa*

deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual, e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada”.

Também no acórdão nº 01-05.843 a Câmara Superior de Recursos Fiscais sustenta ser *“incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é o meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao cumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.”*

Neste sentido, seguem outros precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, valendo ressaltar os seguintes excertos:

Ementa:-APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no dever de recolher o tributo. Recurso especial negado. CSRF/01-05.844

Ementa:-Assunto, Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJExercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003EmentaMULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº9430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo

Processo nº 13116.721486/2011-29
Acórdão n.º **1401-001.041**

S1-C4T1
Fl. 2.778

recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Recurso especial negado. CSRF/01-05 .875

Pelo exposto, a Turma Julgadora, por maioria, deu provimento ao recurso neste particular, para cancelar a aplicação da multa isolada.

Assinado Digitalmente

Antônio Bezerra Neto, Redator Ad Hoc Designado