



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

Processo nº 13116.722236/2014-59
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-002.804 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2018
Matéria SUBVENÇÃO. INVESTIMENTO. PROGRAMA PRODUZIR. ESTADO DE GOIÁS. MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO
Recorrentes CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

IPI COMPLEMENTAR. NOTAS FISCAIS DE REVENDA DE MERCADORIAS IMPORTADAS COM ÔNUS DO ADQUIRENTE. CARACTERIZAÇÃO DE RECEITA

Com o trânsito em julgado da decisão judicial que desobrigou o contribuinte do recolhimento do IPI no momento da saída dos veículos importados de seu estabelecimento, os valores do denominado "IPI complementar" destacados nas notas fiscais de revenda das mercadorias importadas, com ônus do adquirente, e não recolhidos pela empresa autuada, se revestem da natureza de receitas e, por conseguinte, caracterizam renda, por implicar ganho ou acréscimo ao patrimônio da empresa autuada.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PREVISÃO LEGAL. INCENTIVOS FISCAIS. CRÉDITO OUTORGADO DE ICMS.

Os valores correspondentes ao benefício fiscal do Crédito Outorgado de ICMS que possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos que caracterizem subvenção para investimentos, não são computados na determinação do lucro real.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período.

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.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto a tributação do IPI complementar como omissão de receitas, tendo os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Gustavo Guimarães Fonseca votado pelas conclusões, sendo vencido o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias; por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso quanto ao IRPJ, CSLL e Multa isolada de estimativas sobre receitas de subvenção para investimentos do Programa Produzir e por maioria manter a multa isolada de estimativas decorrentes das demais infrações, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias e, ainda, por unanimidade em negar provimento ao recurso quanto à incidência de juros sobre a multa. E, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Angelo Abrantes Nunes (suplente convocado), Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flavio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente justificadamente o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto face ao Acórdão nº 03-69.733, de 07/12/2015, da 2ª Turma da DRJ de Brasília (DF) que, (1) por maioria de votos, julgou **procedente em parte a** Impugnação, mantendo em parte o crédito tributário e (2) por unanimidade de votos, julgar **procedentes** as impugnações apresentadas pelos administradores Carlos Alberto de Oliveira Andrade e Emanuelle Carmesette do O Andrade, excluindo-os da condição de responsáveis solidários, registrando-se a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2011

DECISÃO JUDICIAL QUE DESOBRIGOU O CONTRIBUINTE DO RECOLHIMENTO DO IPI NO MOMENTO DA SAÍDA DOS VEÍCULOS IMPORTADOS DE SEU ESTABELECIMENTO. TRÂNSITO EM JULGADO. RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

Com o trânsito em julgado da decisão judicial que desobrigou o contribuinte do recolhimento do IPI no momento da saída dos veículos importados de seu estabelecimento, os valores do denominado "IPI complementar" destacados nas notas fiscais de revenda das mercadorias importadas, com ônus do adquirente, e não recolhidos pela empresa autuada, se revestem da natureza de receitas e, por conseguinte, caracterizam renda, por implicar ganho ou acréscimo ao patrimônio da empresa autuada.

Os recolhimentos a título de "IPI complementar" que a pessoa jurídica alega ter efetuado, uma vez confirmados, devem ser considerados pagamentos indevidos e, ser for o caso, ser objeto de pedido de restituição ou compensação.

LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA MATERIAL. ALTERAÇÃO DO ESTADO DE FATO OU DE DIREITO. INOCORRÊNCIA.

Muito embora não se possa considerar eternos os efeitos da decisão judicial proferida pelo TRF/1ª Região, que afastou a incidência do IPI "complementar" nas operações de saída/revenda de veículos importados, não há que se falar em alteração do estado de direito, pois as alterações regulamentares posteriores (Decreto nº 4.544, de 2002 e Decreto nº 7.212, de 2010) em nada modificaram os aspectos pertinentes à hipótese de incidência do mencionado tributo.

RENÚNCIA A PROVIMENTO JURISDICIONAL FAVORÁVEL. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não constitui documento hábil a configurar renúncia a provimento jurisdicional favorável o "Termo de Ratificação de Renúncia", firmado pela pessoa jurídica em Cartório de Registro, no ano seguinte ao fiscalizado.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. DESCARACTERIZAÇÃO. INCENTIVOS FISCAIS. CRÉDITO OUTORGADO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os valores correspondentes ao benefício fiscal do Crédito Outorgado 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 investimentos, 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, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. DESCARACTERIZAÇÃO. INCENTIVOS FISCAIS. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

O crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.826, de 1999, não configura subvenção para investimento, uma vez que não há compromisso de que a subvenção seja aplicada em algum investimento para implantação ou expansão de empreendimento econômico, pois o subvencionador não exige isso e o beneficiário também não está obrigado a fazê-lo.

DESPESAS COM PAGAMENTOS DE BÔNUS SOBRE VENDAS. GLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

Presentes os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, as despesas com pagamento de bônus sobre vendas são consideradas operacionais e podem ser deduzidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período.

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.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Por se tratar de exigências reflexas realizadas com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão dos lançamentos decorrentes relativos à CSLL, à Cofins e à contribuição para o PIS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM PAGAMENTOS DE BÔNUS SOBRE VENDAS.

O pagamento de bônus sobre vendas, como o próprio nome sugere, representa um prêmio, uma vantagem, uma bonificação para quem o recebe e um encargo, uma despesa, para quem o paga.

Para a pessoa jurídica fiscalizada, a citada despesa não configura desconto concedido, razão pela qual o valor pago a título de bônus sobre vendas não afeta a base de cálculo da Cofins, que tem como ponto de partida a receita

auferida pela pessoa jurídica, sendo certo também que não há previsão legal para a sua exclusão da referida base de cálculo.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO A CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

Para fins de apuração de créditos de Cofins, consideram-se insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, bem como os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS o decidido em relação à Cofins exigida de ofício a partir da mesma matéria fática.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. AUSÊNCIA DE PROVA.

Inexistindo prova de que os administradores do contribuinte pessoa jurídica tenham agido com excesso de poderes, ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não há falar-se na responsabilidade tributária solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN.

Ademais, o caso retrata situação típica que comporta debate de teses jurídicas, passível de serem suscitadas divergentes interpretações da lei tributária, o que afasta, per si, a acusação de existência de conduta dolosa, ou mesmo culposa por partes dos administradores da pessoa jurídica, sob pena de se admitir que, doravante, todo e qualquer auto de infração lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em face de contribuinte pessoa jurídica deve contemplar pluralidade de sujeitos passivos, a saber: a pessoa jurídica na condição de contribuinte e os sócios ou administradores na condição de responsáveis solidários.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em virtude da exoneração de crédito tributário em montante superior a R\$2.500.000,00 (Portaria MF. nº 63, de 09/02/2017), a DRJ interpôs **Recurso de Ofício**, em cumprimento às disposições do art. 34, inc. I, Dec. nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97.

A ação fiscal visou exigir crédito tributário relacionado a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativos ao ano-base de 2011, cumulado com multa de ofício e multa isolada, além de juros de mora, no montante total de R\$ 1.505.020.175,68.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 4117/4138, registra as seguintes infrações:

- a) omitido e deixado de oferecer à tributação, pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, as receitas relativas ao **"IPI Complementar"** indevidamente destacado nas notas fiscais de revenda de mercadorias importadas, uma vez que a **recorrente não seria contribuinte de tal tributo, nos termos de decisão judicial favorável transitada em julgado** ;
- b) contabilizado indevidamente como **subvenções para investimento** (i) os montantes recebidos, no ano-base de 2011, em razão do **PRODUZIR**, instituído pelo Governo do Estado de **Goiás**, bem como (ii) da Lei nº 9.826/99, que estabeleceu o **crédito presumido de IPI no percentual de 32%** para os **empreendimentos industriais** instalados nas áreas de atuação da **SUDAM**, da **SUDENE** e na **Região do Centro-Oeste**.
- c) deixado de oferecer à tributação, pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, o montante dos **"Bônus Sobre a Venda de Veículos"** concedidos a suas concessionárias, os quais consistiriam "repasse a fundo perdido".

Desistência Parcial. Adesão ao PERT

A recorrente optou (08/2007) por quitar parcialmente os débitos exigidos no presente processo administrativo, por meio da adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Medida Provisória nº 783, de 31/05/2017 e regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.711/2017, **especificamente** quanto às infrações discriminadas a seguir:

- a) com relação ao IRPJ, à CSLL, ao PIS e à COFINS - Contabilização como **subvenções para investimento** dos montantes recebidos a título de **crédito presumido de IPI no percentual de 32%** para os empreendimentos industriais instalados na SUDAM, na SUDENE e na Região do Centro-Oeste e;
- b) com relação ao PIS e à COFINS - Ausência de tributação do montante dos **"Bônus Sobre a Venda de Veículos"** concedidos a suas concessionárias.

Para tanto, a Recorrente desistiu parcialmente, de forma expressa e irrevogável do Recurso Voluntário interposto em 22/01/2016, bem como da interposição de eventuais novos recursos, e renunciou às alegações de direito sobre as quais se fundamentaram as discussões nestes autos, exclusivamente com relação às infrações anteriormente expostas.

Assim, requereu o prosseguimento regular do presente recurso voluntário, com relação aos demais itens autuados (IPI Complementar; Subvenção para investimento - PRODUZIR, instituído pelo Governo do Estado de Goiás; Bônus sobre a Venda de Veículos relativo ao IRPJ e à CSLL, objeto do Recurso de Ofício).

À vista da desistência parcial, determinou-se (Despacho de Desistência, de 31/10/2017, fl. 4590) a baixa dos autos à Unidade Preparadora para o desmembramento dos créditos objeto do pedido de desistência parcial, com a indicação da matéria que permanece em litígio e posterior devolução ao Carf para prosseguimento do julgamento.

Em atendimento, a DRF em Anápolis (GO), Seção de Controle e Acompanhamento Tributário (fls. 4594/4596) adotou as providências designadas e registrou a seguinte Informação Fiscal:

Do Contencioso

Trata o presente processo de Auto de Infração relativo a IRPJ/CSLL/PIS/COFINS decorrente de omissão de receita em razão de contabilização de IPI destacado indevidamente nas notas fiscais de revenda, contabilização indevida como **subvenções para investimento** de valor relativo a crédito presumido de IPI e crédito outorgado de ICMS e não tributação de valores de "bônus sobre vendas", além de multa isolada pela falta de pagamento de estimativa mensal do IRPJ e da CSLL (fls.3264/3357).

O contribuinte impugnou o lançamento, tendo a DRJ julgado a impugnação procedente em parte, decidindo favoravelmente ao contribuinte somente quanto à admissão da dedução de "bônus sobre vendas" para o cálculo de IRPJ e CSLL, exoneração esta, objeto de reexame necessário por parte do CARF (fls.3814/3876).

O contribuinte então apresentou Recurso Voluntário (fls.3902/4043). Enquanto o recurso aguardava julgamento, o contribuinte requereu **desistência parcial** do recurso com o objetivo de inclusão de parte dos débitos no PERT (fls.4479/4486, 4519/4540 e 4559/4560).

A **desistência**, conforme fls.4479/4486, 4519/4540 e 4559/4560, abrange os valores de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS decorrentes da contabilização indevida como **subvenções para investimento de valor relativo a crédito presumido de IPI e decorrentes da não tributação de "bônus sobre vendas"**.

Os cálculos desses valores são detalhados a seguir.

Dos Cálculos IRPJ/CSLL

As duas infrações para as quais o contribuinte apresentou desistência implicaram a seguinte apuração quanto ao IRPJ e à CSLL (colunas Crédito Presumido e Bônus sobre Vendas conforme respectivas infrações descritas no Auto de Infração, fls.3270 e 3280/3282):

Período de Apuração (A)	Crédito Presumido IPI (B)	Bônus sobre Vendas (C)	Infração Total (D=B+C)	IRPJ sobre Infração (E=D*25%)	CSLL sobre Infração (F=D*9%)
01/2011	1.929.648,96		1.929.648,96	482.412,24	173.668,41
02/2011	4.806.250,75		4.806.250,75	1.201.562,69	432.562,57
03/2011	3.961.171,82		3.961.171,82	990.292,96	356.505,46
04/2011	2.622.814,75		2.622.814,75	655.703,69	236.053,33
05/2011	2.934.689,74		2.934.689,74	733.672,44	264.122,08
06/2011	3.917.293,75		3.917.293,75	979.323,44	352.556,44
07/2011	3.091.312,16		3.091.312,16	772.828,04	278.218,09
08/2011	4.100.281,84		4.100.281,84	1.025.070,46	369.025,37
09/2011	5.911.346,61	107.356.207,95	113.267.554,56	28.316.888,64	10.194.079,91
10/2011	3.441.950,77	30.661.675,59	34.103.626,36	8.525.906,59	3.069.326,37
11/2011	3.540.538,23	38.287.522,02	41.828.060,25	10.457.015,06	3.764.525,42
12/2011	4.490.793,61	100.497.375,86	104.988.169,47	26.247.042,37	9.448.935,25
TOTAL	44.748.092,99	276.802.781,42	321.550.874,41	80.387.718,60	28.939.578,70

Assim, do valor total apurado de R\$303.904.674,54 de IRPJ para o ano-calendário de 2011 (fl.3266), o montante de R\$80.387.718,60 decorre das infrações para as quais o contribuinte apresentou desistência e, portanto, esse valor deve ser apartado deste processo.

Quanto à CSLL, do valor total apurado de R\$114.647.669,07 para o ano-calendário de 2011 (fl.3277), o montante de R\$28.939.578,70 decorre das infrações para as quais o contribuinte apresentou desistência e, portanto, esse valor deve ser apartado deste processo.

COFINS/PIS

As duas infrações para as quais o contribuinte apresentou desistência implicaram a seguinte apuração quanto à COFINS e ao PIS (colunas Crédito Presumido e Bônus conforme respectivas infrações descritas no Auto de Infração, fls.3294/3295 e 3308/3309):

Período de Apuração (A)	Crédito Presumido IPI (B)	COFINS sobre Créd. Presumido (C=B*7,6%)	PIS sobre Crédito Presumido (D=B*1,65%)	COFINS sobre Bônus (E)	PIS sobre Bônus (F)	COFINS Total (G=C+E)	PIS Total (H=D+F)
01/2011	1.929.648,96	146.653,32	31.839,21			146.653,32	31.839,21
02/2011	4.806.250,75	365.275,06	79.303,14			365.275,06	79.303,14
03/2011	3.961.171,82	301.049,06	65.359,34			301.049,06	65.359,34
04/2011	2.622.814,75	199.333,92	43.276,44			199.333,92	43.276,44
05/2011	2.934.689,74	223.036,42	48.422,38			223.036,42	48.422,38
06/2011	3.917.293,75	297.714,33	64.635,35			297.714,33	64.635,35
07/2011	3.091.312,16	234.939,72	51.006,65			234.939,72	51.006,65
08/2011	4.100.281,84	311.621,42	67.654,65			311.621,42	67.654,65
09/2011	5.911.346,61	449.262,34	97.537,22	8.159.071,80	1.771.377,43	8.608.334,14	1.868.914,65
10/2011	3.441.950,77	261.588,26	56.792,19	2.330.287,34	505.917,65	2.591.875,60	562.709,84
11/2011	3.540.538,23	269.080,91	58.418,88	2.909.851,67	631.744,11	3.178.932,58	690.162,99
12/2011	4.490.793,61	341.300,31	74.098,09	7.637.800,57	1.658.206,70	7.979.100,88	1.732.304,79

Assim, dos valores totais apurados de COFINS, conforme fl. 3317 do Auto de Infração, os montantes da coluna G do quadro acima decorrem das infrações para as quais o contribuinte apresentou desistência e, portanto, **esses valores devem ser apartados deste processo**. Cabe observar que para o período de apuração de 11/2011, o valor decorrente da desistência é maior que o total apurado, o que acontece porque o crédito em DICON diminuiu o valor devido apurado, devendo ser apartado deste processo o valor total em cobrança de R\$ 1.953.186,73.

Quanto ao PIS, dos valores totais apurados, conforme fl.3304 do Auto de Infração, os montantes da coluna H do quadro acima decorrem das infrações para as quais o contribuinte apresentou desistência e, portanto, esses valores devem ser apartados deste processo. Cabe observar que para o período de apuração de 11/2011, o valor decorrente da desistência é maior que o total apurado, o que acontece porque o crédito em DICON diminuiu o valor devido apurado, devendo ser apartado deste processo o valor total em cobrança de R\$ 350.256,89.

Cumprе ressaltar que os **valores a serem apartados**, quanto ao IRPJ e à CSLL, **abrangem todo o montante desses tributos objeto do reexame necessário [desistência integral do recurso de ofício]**, uma vez que a **decisão recorrida somente foi favorável ao contribuinte para admitir a dedução de "bônus sobre vendas" para o cálculo de IRPJ e CSLL**, matéria essa constante expressamente no pedido de desistência do contribuinte.

Cabe consignar, ainda, que **a desistência ora tratada não abrange a multa isolada [mantido o recurso voluntário neste pronto]** Isso porque embora a multa citada decorra, além de outras, também das matérias para as quais houve desistência - o que poderia implicar desistência da correspondente multa isolada - **não houve pedido expresso quanto a essa infração** e, ademais, no Recurso Voluntário o

contribuinte a impugnou totalmente sob argumentos independentes da desistência procedida.

Assim, o **Recurso de Ofício perdeu seu objeto**, pois abrangia unicamente os valores relativos à não tributação de "Bônus de Vendas", cujos valores foram incluídos no PERT.

Com a identificação dos itens em relação aos quais a recorrente desistiu, requereu-se o prosseguimento no julgamento do Recurso Voluntário, especificamente, quanto as seguintes matérias:

- (i) não tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS de receitas relativas a "IPI Complementar" indevidamente destacado nas notas fiscais de revenda de mercadorias - Recurso Voluntário;
- (ii) suposta contabilização indevida como subvenção para investimento de montantes recebidos, no ano-base de 2011, em razão do PRODUIR, instituído pelo Governo do Estado de Goiás – Recurso Voluntário; e
- (iii) impossibilidade de exigência da multa isolada – Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto o conheço.

Em relação ao recurso de ofício, como visto, sua abrangência estendia-se unicamente à não tributação de "Bônus de Vendas", cujos valores foram incluídos no PERT, mediante expresse e específico pedido de desistência. Assim, cabe não conhecer do recurso de ofício.

Como verificado, a Recorrente manteve suas razões de Recurso Voluntário somente em relação às matérias retro identificadas. Assim, iniciamos pelas questões relativas ao **IPI Complementar**, como segue.

Das razões de decidir da DRJ, transcrevo os seguintes fundamentos:

Asseverou ainda a suplicante que o objeto da matéria discutida nos autos do Mandado de Segurança nº 2004.34.00.011077-2 (2006.35.02.001506-1) foi, expressamente, o afastamento da incidência do **IPI "complementar"** nas operações de saída/revenda de veículos importados, exigido com fundamento no artigo 9º, inciso I, do Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98).

Portanto, nos limites do dispositivo da sentença, teriam sido resguardadas as relações jurídicas realizadas sob a mesma hipótese fática e base legal apreciados

pelo Poder Judiciário somente até 2002, em face da revogação integral do aludido dispositivo pelo Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/02), ocorrida em 26/12/2002.

As alegações da contribuinte não merecem ser acolhidas, seja porque não encontram amparo no Direito, seja porque se afiguram contraditórias.

Com efeito, à época em que a contribuinte impetrou o mandado de segurança (junho/2004) já vigia há muito o RIPI/2002.

Por outro lado, a coisa julgada em matéria fiscal somente deixaria de prevalecer à vista de alterações nos fatos ou nas normas de cuja incidência a relação tributária concernente ao IPI decorre, nos termos do art. 471, I, do Código de Processo Civil, *verbis*:

Art. 471 - Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito (negritei); caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

II - nos demais casos prescritos em lei.

Nesse sentido é a jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE - LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA MATERIAL EM MATÉRIA FISCAL - ALTERAÇÃO DO ESTADO DE DIREITO - ART. 471, I, DO CPC - O alcance dos efeitos da coisa julgada material, quando se trata de fatos geradores de natureza continuada, não se projeta para fatos futuros, a menos que assim expressamente determine em cada caso o Poder Judiciário. A coisa julgada é abalada quando é alterado o estado de fato ou de direito, nos termos do art. 471, I, do CPC. (negritei) A decisão do STF declarando a constitucionalidade da contribuição constitui verdadeira alteração do estado de direito. (Ac. 101.94.529, sessão de 19/03/2004)

No caso presente, muito embora não se possa considerar eternos os efeitos da decisão judicial proferida pelo TRF/1a Região, que afastou a incidência do IPI "complementar" nas operações de saída/revenda de veículos importados, não há que se falar em alteração do estado de direito, pois as alterações regulamentares posteriores (Decreto nº 4.544, de 2002 e Decreto nº 7.212, de 2010) em nada modificaram os aspectos pertinentes à hipótese de incidência do mencionado tributo.

Com efeito, os referidos Decretos nº 4.544, de 2002 e nº 7.212, de 2010, trazem, em artigos de idêntica numeração, o mesmo comando do questionado art. 9º, inciso I, do Decreto nº 2.637, de 1998, *verbis*:

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

(...)

Por outro lado, ressalta-se que a base legal desse dispositivo regulamentar é a mesma, qual seja, a Lei n.º 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I, o que só confirma que não houve a alegada modificação no estado de direito.

Rejeito, pois, as alegações da impugnante neste tema.

Em outra linha de defesa, alegou a suplicante que o agente fiscal, ao promover as exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre a receita omitida, deixou de considerar o IPI Complementar que foi efetivamente recolhido.

Juntou algumas guias de recolhimento (DARF), referentes a alguns meses do ano de 2011, que evidenciam a existência de pagamentos, e elaborou planilhas de cálculo com vista a demonstrar que a CAO A teria recolhido a maior o montante de R\$ 125.528.903,95 a título de IPI, o qual deveria ser compensado com os tributos lançados de ofício.

Não assiste razão à impugnante.

A uma porque os alegados recolhimentos, uma vez confirmados, devem ser considerados pagamentos indevidos e, ser for o caso, ser objeto de pedido de restituição ou compensação.

A duas porque os mencionados pagamentos em nada interferem na apuração dos tributos ora lançados de ofício, cujas bases de cálculo é o resultado do exercício (lucro) ou a receita.

De se rejeitar, portanto, as alegações da contribuinte neste tema, não havendo, pois, que se cogitar que os autos de infração careceriam de liquidez e certeza.

Por fim, alegou a suplicante que o autor do feito não teria percebido que a CAO A, por engano, emitiu notas fiscais com os CFOPs 5403 e 6403, aplicáveis a veículos importados, quando, na verdade, se referem a vendas de veículos nacionais.

Elaborou planilhas para demonstrar que o IPI destacado em tais notas fiscais totalizaria R\$ 255.275,34, que deveria ser desconsiderado como receita e excluído das bases de cálculo dos tributos lançados.

Muito embora se afigure plausível a alegação da contribuinte, o seu pleito não pode ser acolhido por esta Turma de Julgamento, tendo em vistas que as planilhas estão desacompanhadas das notas fiscais de vendas, o que permitiria confirmar o alegado.

Nessa conformidade, e tendo em vista que o art. 57, § 4º, do Decreto nº 7.574, de 2011, estabelece que a prova documental será apresentada na impugnação, rejeito as alegações da impugnante neste tema, não havendo, pois, que se falar em nulidade dos lançamentos.

Assim diante de tais fatos e fundamentos, adoto as razões da DRJ **para negar provimento ao recurso voluntário**, neste ponto.

Subvenção para Investimentos.

Em relação às questões relativas à Subvenção para Investimentos no âmbito do Programa PRODUIR do Estado de Goiás, destacamos os seguintes fundamentos do Acórdão recorrido:

Descaracterização. Incentivos Fiscais. Crédito Outorgado de ICMS. Inexistência de Vinculação. Descaracterização.

Os valores correspondentes ao benefício fiscal do Crédito Outorgado 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 investimentos, 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, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

Esse mesmo entendimento deve ser aplicado ao presente processo, que trata da mesma matéria, relativamente ao ano de 2011.

Com efeito, muito embora, no presente caso, tanto o Fisco quanto o sujeito passivo tenham agregado um ou outro argumento (ou mesmo deixado de repisá-lo), com o intuito de demonstrar que o aludido incentivo fiscal constitui subvenção para custeio, para o primeiro, e subvenção para investimento, para o segundo, o fato é que o benefício fiscal do crédito outorgado de ICMS do Estado de Goiás já foi amplamente examinado por este mesmo Colegiado naquela oportunidade, quando se concluiu tratar-se, efetivamente, de subvenção para custeio, pois, em síntese, não há compromisso de que a subvenção seja aplicada em algum investimento para implantação ou expansão de empreendimento econômico, pois o subvencionador não exige isso e o beneficiário também não está obrigado a fazê-lo.

Nessa conformidade, peço vênha aos meus pares para trazer para o presente caso os fundamentos adotados como razões de decidir no citado Acórdão DRJ/Brasília nº 0351.937, de 26/04/2013, a saber:

"Sobre este item da autuação, a autoridade fiscal apontou como fundamento principal da exação o de que os recursos provenientes do benefício fiscal denominado crédito outorgado de ICMS não se enquadram como subvenção para investimento, pois lhe faltariam dois requisitos necessários para caracterizá-los como tal: (1) a intenção do subvencionador (Poder Público) de destiná-los para investimento, representada pela estrita VINCULAÇÃO e SINCRONIA dos recursos com as aplicações em bens e direitos, AJUSTADAS por meio de instrumento hábil que imponha a necessária obrigatoriedade; e (2) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

A impugnante, por sua vez, centrou a sua defesa em dois pontos principais: (1) a caracterização das subvenções para investimento depende da satisfação de apenas dois requisitos: a) a destinação de recursos, como transferência

de capital, pelo subvencionador, com a intenção de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e b) a manutenção dos valores renunciados pelo subvencionador, em conta de reserva de lucros do subvencionado, com a posterior integralização ao capital social; e (2) as subvenções para investimento foram corretamente contabilizadas em sub-conta "Reserva de Lucros", atendidos os requisitos de não distribuição do valor das subvenções para investimento e não restituição aos acionistas de capital integrado pela incorporação daquelas subvenções.

Ou seja, sustentou a suplicante a desnecessidade de "contrapartida estrita" para fins de subvenção para investimento, sendo suficiente o intuito do subvencionador de transferir capital para fins de desenvolvimento econômico, e sendo a contrapartida do beneficiário unicamente de promovê-lo ("contrapartida ampla").

Pois bem. Examinemos inicialmente o conceito de subvenção.

Conforme já se pronunciou o Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução CFC nº 922, de 13.12.2001, as "subvenções são transferências derivadas da lei orçamentária e concedidas por órgãos do setor público a entidades, públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção ou custeio destas, caracterizadas ou não pela contraprestação de bens e serviços da beneficiária dos recursos. As subvenções subdividem-se em: (a) sociais - aquelas destinadas a entidades, públicas ou privadas, sem finalidade lucrativa, de natureza assistencial, médica, educacional ou cultural, com vista a estimular a prestação de serviços essenciais, em suplementação à iniciativa privada; (b) econômicas - as transferências destinadas a empresas públicas ou privadas, de natureza industrial, comercial, agrícola ou pastoril, inclusive para a cobertura de déficits de manutenção das empresas públicas."

Na órbita tributária, a legislação do imposto de renda faz clara distinção entre subvenções para investimento e para custeio, atribuindo-lhes diferentes regimes e consequências na apuração dos resultados da pessoa jurídica.

Portanto, observadas as normas referentes ao Regime Tributário de Transição -RTT, instituído pelo art. 15 da Lei nº 11.941, de 17/05/2009, releva destacar como a referida legislação trata das duas espécies de subvenção nos arts. 392 e 443 do RIR/99:

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

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

(...)

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.

Da leitura dos dispositivos legais supra, depreende-se facilmente que, enquanto as subvenções correntes para custeio devem ser computadas na determinação do lucro real, as subvenções para investimento não o serão, desde que atendidos os requisitos neles estabelecidos.

A existência desse tratamento diferenciado é explicada claramente por Ricardo Marins de Oliveira, in PIS/COFINS: incidência ou não sobre créditos fiscais (crédito-prêmio e outros e respectivas cessões). 10º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, 2001, p. 45:

"(...) De fato, a distinção implícita feita por esta lei entre subvenções para investimento e subvenções para custeio de operações, no sentido de que apenas as primeiras devem ser levadas à reserva de capital, tem uma razão de ser, e que é a seguinte: as subvenções para investimento não integram a receita porque elas não interferem diretamente com a apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, do qual a receita é parte integrante, eis que se destinam ao fornecimento de fundos para financiar acréscimos ao Ativo Permanente, enquanto que as subvenções para custeio de operações afetam diretamente o lucro líquido, eis que os custos e despesas que elas financiam são debitados ao lucro líquido. (...)"

Em outras palavras, o ingresso proveniente da subvenção para custeio visa ressarcir encargos registrados na contabilidade que contribuem para diminuir o resultado da empresa.

Assim, o registro do ingresso da subvenção em conta de resultado (reduzidora dos custos), cumpre a função de neutralizar a apuração do resultado da pessoa jurídica, com reflexos na tributação do lucro (IRPJ e CSLL), funcionando o registro como indicativo de verdadeiro estorno de custo que a subvenção objetivou ressarcir.

A Administração Tributária, por sua vez, já nos idos de 1978, prestou esclarecimentos sobre a matéria, ao expedir o Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978, de onde se pinçam os seguintes excertos:

"(...) 2.5 - Delineada a espinha dorsal do mandamento legal, fácil fica a tarefa de analisar os complementos qualificativos acrescentados às SUBVENÇÕES pela Lei nº 4.506/64. Esses complementos, para fins de

interpretação, podem ser assim esquematizados: 1º quanto à sua natureza, as subvenções serão CORRENTES; 2º quanto à sua finalidade, as subvenções serão para CUSTEIO ou OPERAÇÃO. Abandonando, por enquanto, o complemento que qualifica a subvenção quanto à sua natureza, vamos tentar estabelecer os contornos da SUBVENÇÃO que se destina ao CUSTEIO OU OPERAÇÃO.

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES.

O CUSTEIO representa, portanto, em termos monetários, o reflexo de operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas.

(...)

2.10 - A segunda consequência é que SUBVENÇÕES, neste caso, já não está sendo empregada de maneira ampla e genérica, tal como o foi no art. 44. da Lei nº 4.506/64. Ao se incluir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção, fica patente a intenção de identificar as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO com recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público.

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.

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 a 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.

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)"

Como bem concluiu a autoridade fiscal, da leitura do ato normativo supra transcrito (Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978), depreende-se que as subvenções para investimento apresentam as seguintes características: (1) a intenção do subvencionador (Poder Público) de destiná-las para investimento, representada pela estrita vinculação e sincronia dos recursos com as aplicações em bens e direitos, ajustadas por meio de instrumento hábil que imponha a necessária obrigatoriedade; (2) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (3) o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Portanto, à luz do Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978, os valores correspondentes ao benefício fiscal do Crédito Outorgado 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 investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real.

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

Nesse ponto, cabe consignar que, na primeira instância de julgamento, o controle de legalidade dos atos administrativos abrange também a observância das normas complementares editadas no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme expressa disposição da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, in verbis:

Art. 7º São deveres do julgador:

(...);

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Assim, tendo em vista a existência de disciplinamento da matéria em ato normativo de observância obrigatória por parte deste Colegiado, é de se concluir que, diferentemente do que sustentou a contribuinte, não são suficientes para caracterizar a subvenção para investimento a presença apenas dos já apontados (por ela) dois requisitos.

Portanto, com a devida vênia, a existência de respeitáveis decisões do C. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que tenham encampado, recentemente, o **entendimento defendido pela suplicante não podem ser adotadas para o presente caso, mormente porque a lei não lhes atribui eficácia normativa.**

Igualmente, **não podem ser acolhidas as alegações da impugnante do tipo:** (1) não há qualquer exigência legal sobre perfeita sincronia cronológica entre a subvenção recebida e seu efetivo investimento; (2) transferência de capital não configura renda ou receita, não havendo como fazer incidir IRPJ ou CSLL; (3) a incorporação do valor renunciado pelo Estado de Goiás à base de cálculo dos tributos federais acarreta um desfalque em seu valor numérico, na medida em que uma parcela das importâncias renunciadas será repassada aos cofres da União Federal; (4) essa interferência, por parte da União, na competência tributária privativa do Estado de Goiás, representa uma afronta à garantia Constitucional do Pacto Federativo, no que tem sido rechaçada pelo Poder Judiciário

Com efeito, a apreciação das autoridades administrativas limita-se às questões de sua competência, qual seja o controle da legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais às normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.

Está fora de seu alcance, portanto, o debate sobre aspectos da constitucionalidade ou da legalidade da legislação, uma vez que o controle da constitucionalidade das normas é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal (art. 102,1, "a", III da CF de 1988).

Ou seja, não lhes compete apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal ou mesmo de outras leis, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Enquanto a norma não é declarada inconstitucional pelos órgãos competentes do Poder Judiciário, e não é expungida do sistema normativo, tem presunção de validade, presunção esta que é vinculante para a administração pública.

Portanto, é defeso aos órgãos administrativos jurisdicionais, de forma original, reconhecer alegação de inconstitucionalidade de disposições que fundamentam o lançamento, ainda que sob o pretexto de deixar de aplicá-la ao caso concreto.

Confirmando este posicionamento, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) editou súmula, dispondo:

Súmula CARF nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Rejeito, pois, as referidas alegações da impugnante e, pelos mesmos fundamentos, as demais alegações correlatas .

A **impugnante, ad argumentandum**, admitindo a necessidade de existência de contrapartida entre a concessão do benefício fiscal e os atos da pessoa jurídica, asseverou também que a **manutenção do benefício previsto no Programa PRODUZIR está, sim, estritamente vinculada ao projeto de investimento, ao cumprimento de seu cronograma físico-financeiro, além de exigências outras como o volume mínimo de produção superior a 30.000 (trinta mil) carros/ano e a geração de mais de 1.000 (mil) empregos diretos, salvaguardando a sua natureza única e indissociável de subvenção para investimento.**

Para corroborar sua assertiva, a suplicante destacou que o § 18 do art. 2º da Lei Estadual nº 13.194/97 vinculou os créditos outorgados do ICMS ao projeto de investimento aprovado pelo Conselho Deliberativo do PRODUZIR e ao cumprimento de condições extras, a saber:

§ 18. Somente pode ser beneficiário dos créditos previstos na alínea 'I' do inciso II do caput deste artigo o industrial que:

I - tiver aprovado seu projeto junto ao Conselho Deliberativo do Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás - CD/PRODUZIR - e que, após o término da fase pré-operacional, fabricar pelo menos 30.000 (trinta mil) veículos por ano e gerar mais de 1000 (mil) empregos diretos ao término da implantação do projeto;

II - celebrar termo de acordo de regime especial com a Secretaria da Fazenda, para tal fim.

Também ressaltou a impugnante que o Termo de Acordo de Regime Especial -TARE nº 162/04 - GSF estabeleceu, em sua cláusula décima quarta, a **vinculação das subvenções à implantação da sua unidade industrial, verbis:**

Cláusula décima quarta. A ACORDANTE se compromete a implantar a unidade industrial especificada no preâmbulo deste regime especial, aplicando na construção, instalação e aquisição de maquinaria e equipamento os recursos advindos da celebração deste termo de acordo, conforme cronograma físico e financeiro constantes dos anexos deste termo de acordo.

Parágrafo único. A utilização do crédito outorgado sem o correspondente cumprimento do cronograma físico e financeiro implica a perda do benefício relativamente ao mês dessa ocorrência e no ressarcimento, imediato, deste valor ao Tesouro Estadual.

Ocorre que a autoridade fiscal, examinando a documentação apresentada pela contribuinte e considerando os esclarecimentos prestados pela própria pessoa jurídica, destacou:

(1) o TARE nº 0126/04-GSF, além do crédito outorgado de ICMS, trata também dos recursos provenientes do PRODUZIR; concernentes ao financiamento previsto no art. 20 da Lei Estadual nº 13.591, de 28 de janeiro de 2000;

(2) em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, a Fiscalizada informou que "não existem cronogramas vinculados aos TARES, os cronogramas encontram-se inseridos nos respectivos projetos do Produzir".

(3) Da análise do projeto original e de sua readequação, observa-se que os recursos provenientes do Programa PRODUZIR serão utilizados como reforço do capital de

giro. Constatase ainda que não existe qualquer referência aos recursos vinculados ao crédito outorgado de ICMS.

Essas constatações do autor do procedimento fiscal não foram contestadas pela impugnante, o que nos leva a concluir que os cronogramas (únicos existentes) integrantes dos projetos vinculados ao Programa PRODUIR em nada vinculam os recursos provenientes do benefício denominado crédito outorgado de ICMS.

Rejeito, pois, as referidas alegações da impugnante e considero prejudicado o exame da procedência da acusação fiscal (subsidiária) de que valor dos investimentos previstos no projeto de readequação seria bem inferior ao valor financiado pelo Programa PRODUIR.

Por fim, cabe consignar que **também não procede a alegação da impugnante de que as condições e prazos da subvenção em tela constituiriam condição suspensiva, o que impediria a incidência do IRPJ e da CSLL.**

Ora, o caso presente, que versa sobre os recursos provenientes do benefício denominado **crédito outorgado de ICMS, em nada se assemelha ao caso examinado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº CSRF/01-04.762, de 01/12/2003, apontado pela impugnante, se não vejamos o seguinte excerto do seu voto condutor:**

"(...)No caso em tela, o lançamento teve como pressuposto o desconto concedido na quitação do financiamento, como receitas decorrentes de subvenção não oferecidas à tributação. (negritei) O momento de obtenção dessas receitas foi tido como aquele da concessão do financiamento, pois entendeu o auditor autuante que o desconto operava-se através de condição resolutive, surtindo efeitos automaticamente.

Com a devida vênia, creio que melhor seria configurar a cláusula de desconto como sujeita à condição suspensiva, pois somente **com a quitação do financiamento absolutamente em dia**, fato que ocorreria 36 meses após a concessão do financiamento, é que o desconto restaria confirmado. Antes disso, a dívida era total, ainda que com previsão de desconto para pagamento no prazo certo.

Não me parece, portanto, que se possa tributar tal parcela no momento da concessão do financiamento.

O erro quanto ao período de apuração é fatal ao lançamento tributário, pois fica caracterizado descompasso entre o momento previsto na norma hipotética para ocorrência do fato gerador e o considerado pelo fisco, sendo simplesmente insanável, determinando o cancelamento da exigência, ainda que por motivação diversa da que se utilizou a colenda Câmara recorrida. (...)”

Rejeito, pois, as alegações da impugnante neste item.

Verifica-se, portanto, que o ponto central reside na caracterização das subvenções como sendo de investimento (as quais se subsumem à regra isentiva descrita no art. 38, § 2º, do Decreto 1.598) ou de custeio (regularmente tributada). E, é neste ponto, que novíça Lei Complementar 160 terá, potencialmente, impacto determinante a conclusão dessa apreciação.

Nesse ponto, adoto as seguintes razões de decidir consignadas pelo Conselheiro Gustavo Guimaraes da Fonseca, no julgamento do Proc. 10280.722443/2011-71, recorrente White Martins Gases Industriais do Norte Ltda., como segue:

Da aplicação dos efeitos do art. 30 da Lei nº 12.973, §§ 4º e 5º, com a redação dada pela LC nº 160/17.

a) Os benefícios em testilha atendem ou não à CF88?

Delimitada a matéria objeto desta contenda, entendo que a parte remanescente, isto é, a exigência do IRPJ e da CSLL sobre as subvenções percebidas pelo recorrente, entendi, num primeiro momento, que a questão estivesse definitivamente superada, notadamente, com o advento da Lei Complementar 160/17.

De fato, a partir do que se deduz do art. 9º da lei geral nacional supra, que deu ao art. 30 da Lei 12.973/2014, todos os benefícios fiscais ou financeiros fiscais (ficando a margem deste preceito, apenas os benefícios de cunho eminentemente financeiros), serão considerados como "*subvenção para investimento*", sendo, inclusive, vedada a exigência de qualquer condicionante adicional; e, diga-se, o citado preceito, tem aplicação imediata, inclusive quanto aos processos administrativos e judiciais em curso. Veja-se, neste particular, o que diz o citado preceptivo legal:

Art. 9º O art. 30 da [Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014](#), passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

"Art. 30.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no [inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal](#), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados".

Ou seja, a citada lei complementar poderia tornar inócuos questionamentos sobre a aplicação das receitas de subvenção aos projetos declinados nas normas estaduais concessivas, tornando, igualmente relevantes, ilações sobre o momento da percepção dos incentivos; todos os incentivos concedidos serão "*considerados subvenções investimento*", proposição, inclusive, aplicada a todos os processos (judiciais ou administrativos) em curso.

Entretanto, a aplicação da interpretação tratada no art. 30 da Lei 12.973, §§ 4º e 5º, se encontra condicionada à observância de dois pressupostos:

a) que eventual incentivo tenha sido autorizado e/ou, quando menos, regulado por Convênio firmado como determina o art. 155, § 2º, XII, "g", da CF/88 e na conformidade dos regramentos insertos na Lei Complementar nº 24;

b) que, caso o incentivo não tenha atendido aos ditames do regramento constitucional tratado em "a", supra (e que, portanto, tenham sido concedidos unilateralmente), que os Estados os ratifiquem na forma do art. 3º, da norma complementar em análise.

Tal conclusão, vejamos bem, é extraída da própria Lei Complementar em estudo, cujo art. 10 assim preconiza:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

Em resumo, se o benefício fiscal estiver, desde a sua concessão, regrado por meio de Convênio (e, portanto, na forma da LC nº 24/75 e do art. 155, XII, "g", da CF/88), a regra interpretativa do art. 30 da Lei nº 12.973 se aplicará irrestrita, imediata e/ou retroativamente, sem que se observe qualquer ato, requisito ou condicionante adicional (como disposto no próprio § 4º do aludido art. 30); lado outro, tendo sido concedido unilateralmente pelo ente federado, e, portanto, apenas por lei estadual (sem o crivo do CONFAZ), os ditames do por vezes mencionado art. 30 somente se aplicarão se e quando cumpridos os requisitos tratados na LC 160/17.

(...)

Realmente, o que restaria, na espécie, discutir, quando muito, é se determinada subvenção seria fiscal ou, exclusivamente, financeira (nesta hipótese, entendem alguns, a regra acima não se aplicaria).

(...)

Neste particular, a despeito dos dados, fatos e documentos trazidos por força das resoluções proferidas neste julgado, o fato é que descabem quaisquer discussões ulteriores; tais benefícios são, por força de lei, subvenção para investimento e, por isso, garantem ao contribuinte o direito de gozar da "isenção" tratada pelo art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77.

Decreto nº 9.193, de 20 de março de 2018 do Estado de Goiás

Para consolidar esse entendimento, o Estado de Goiás, em atenção à disposição constante nº 160/2017, publicou no Diário Oficial do Estado de Goiás, em 22/03/2018, o Decreto nº 9.193, de 20 de março de 2018, por meio do qual "publica relação dos atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos por legislação estadual e vigentes em 8 de agosto de 2017".

Conforme ressaltado pela recorrente, em petição protocolizada em 17/05/2018, o Decreto nº 9.193/2018 indica, nessa relação, a Lei nº 13.591/2000, que instituiu o PRODUIR (íntegra do Anexo VII do Decreto - "Leis Programa Produzir e Alterações", página 21 do Diário Oficial), bem como a Lei nº 16.286/2008, que incluiu a alínea "I", do inciso II, do artigo 2º da Lei nº 13.194/94 (item 14 do Anexo III do Decreto - "Leis Diversas e

Alterações", página 08 do Diário Oficial), que estabeleceu que os créditos outorgados de ICMS, objeto da infração questionada pelos autos de infração, seriam conferidos apenas àquelas empresas participantes do PRODUIR. Dessa forma, enfatiza que, a condição constante do artigo 3º, I, foi cumprida pelo Estado de Goiás.

Ressalta, ainda, que para fins de reconhecimento desses montantes como subvenção para investimentos, a LC nº 160/2017, em seu artigo 10, condiciona o emprego do § 4º e do § 5º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, no que diz respeito aos incentivos instituídos sem a aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária ("Confaz"), ao registro e depósito dos atos concessivos dos benefícios na Secretaria Executiva do Confaz (de acordo com o que estabelece o artigo 3º, inciso II, da LC nº 160/2017).

Conclusão.

Assim, considerando o cumprimento das exigências formais retro expostas e considerando mais a publicação do Decreto nº 9.193, de 20 de março de 2018 do Estado de Goiás, voto **por dar provimento ao recurso voluntário, neste ponto**, a fim de se afastar as exigências concernentes ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre as subvenções tratadas neste feito, relativamente ao Programa PRODUIR.

Multa Isolada. Concomitância

A fiscalização aplicou a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de IRPJ e CSLL com fulcro no art. 44, inciso II, alínea "b", combinado com os artigos 2º e 28, todos da Lei nº 9.430, de 1996.

O Acórdão recorrido registrou as razões de recurso da Recorrente, nos seguintes termos:

5. Da falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ E CSLL

Nesse tema, sustenta a impugnante que a aplicação de multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL, decorrente das citadas infrações apuradas pela Fiscalização, somente poderia ter sido realizada **antes do encerramento do ano-base**.

Para a suplicante, o presente caso trata de **dupla incidência** sobre a mesma materialidade, uma vez que os valores adicionados pela Fiscalização na base mensal estimada dos meses do **ano-base de 2011**, para cálculo da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL, foram os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício sobre os valores não recolhidos desses tributos.

Alega que a impossibilidade da cumulação de multas já é assunto com posicionamento pacífico no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, razão pela qual requer o cancelamento das exigências a título de multas isoladas.

Por fim, requer a suplicante, no caso de serem mantidas as exigências ora contestadas, que os juros calculados com base na taxa SELIC não incidam sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

Como **razões de decidir**, a DRJ registrou o seguinte entendimento:

Não se desconhece o entendimento externado em alguns arestos, especialmente do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de afastar a imposição da multa isolada, conforme sustentado pela suplicante.

Referidos acórdãos efetivamente vão ao encontro das alegações da suplicante de que a multa isolada não pode ser aplicada depois de encerrado o respectivo ano-calendário, ou de que as multas de ofício e isolada não podem coexistir em casos como o dos autos, mormente na **redação original do art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996., não aplicável ao presente caso**, pois os **atos geradores são posteriores** à data da publicação da Lei nº 11.488, de 2007.

Não obstante, essas decisões se aplicam estritamente às demandas em razão das quais foram proferidas, não possuindo eficácia normativa por inexistência de lei que lhes atribua tal efeito, como exige o art. 100, inciso II, *in fine*, do CTN.

Data maxima venia, não comungo desse entendimento.

O referido comando legal, em sua redação original, já autorizava concluir-se pela possibilidade da aplicação de ambas as multas; atualmente, repita-se, não pode restar qualquer dúvida dessa possibilidade, **em face da nova redação promovida pela Lei nº 11.488, de 2007.**

Vejamos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

Ora, a alegada impossibilidade de imposição da multa isolada após o encerramento do ano-calendário **não tem amparo** na norma, pois a Lei nº. 9.430, de 1996, em seu art. 44, não faz qualquer ressalva no sentido de que a penalidade tenha aplicação adstrita ao curso do ano-calendário; ao contrário, admite que a aplicação é **cabível ainda quando se verifique a apuração de prejuízo fiscal ou base negativa da contribuição social**, os quais, por óbvio, só são conhecidos após o encerramento do período.

Assim, **não há concomitância entre a penalidade que incide sobre as estimativas mensais não recolhidas e a multa de ofício que incide sobre a insuficiência de recolhimento de tributos apurados no encerramento do ano-calendário**, pois as causas motivadoras das sanções previstas na legislação são distintas, assim como independentes suas bases de cálculo.

Rejeito, pois, as alegações da impugnante neste item.

(...)

6. Da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Quanto à alegação da impugnante neste item, de que não é cabível a incidência dos juros sobre a multa de ofício, importa registrar que a exigência de acréscimos moratórios sobre a penalidade não é objeto do lançamento ora em litígio, do qual consta a indicação de juros apenas sobre o valor principal.

Os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de principal e multa, serão calculados e atualizados até a data do efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado.

Não obstante, registre-se que a incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, de seguinte teor:

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.

§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.

Ora, a multa de ofício é débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, portanto, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

A jurisprudência administrativa corrobora esse entendimento, conforme os seguintes acórdãos, ainda do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (Acórdão 103-22.290, de 23/02/2006)

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO - TAXA SELIC -A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora

calculados com base na taxa Selic desde o mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional". (Acórdão 105-15.211, de 07/07/2005)

Com efeito, nos termos do art. 113 do CTN:

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

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

Assim, na medida que a penalidade aplicada ao sujeito passivo por inadimplência integra o objeto da relação obrigacional, ou seja, é parte do direito de crédito detido pela Fazenda contra o sujeito passivo, é cristalino que, em contrapartida, integra os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, consoante art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

O vocábulo decorrente inserido no art. 61 tem a conotação de relacionado aos tributos, assim como é a multa decorrente da inadimplência (qualificada ou simples). Não cabe interpretá-lo como significando com a natureza de tributos e contribuições. Nessa segunda interpretação, a própria inserção do vocábulo decorrente no texto legal, seria dispensável.

Nesse sentido, a lei ordinária nada mais fez do que repetir os termos do art. 161 do CTN:

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.

Por conta das definições veiculadas pelo CTN, a penalidade pecuniária decorrente da infração integra a obrigação principal e, por conseguinte, compartilha com o tributo também a natureza do crédito e do débito do sujeito passivo.

Rejeito, pois, as alegações da impugnante neste item.

À vista das razões de recurso e das razões de decidir, verifica-se que a multa isolada em questão, foi aplicada (2011) já na vigência do art. 44 da Lei 9.430/96, com as alterações da Lei nº 11.488/2007.

Em 08/12/2014, foi aprovada a Súmula CARF nº 105, cujo verbete assim dispõe:

“A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº

9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”.

Nesses termos, a multa isolada só pode ser cumulada com a multa de ofício a partir da entrada em vigor da MPV nº 351/2007 (que foi convertida na Lei nº 11.488/2007), a qual alterou o art. 44 da Lei nº 9.430/96, tanto que faz constar expressamente em seu verbete que só era **inaplicável a cumulação de multas**, quando a multa isolada fosse fundamentada no **art. 44, § 1o, IV, da Lei 9430/96**. Assim, como os lançamentos das multas isoladas em tela se fundamentaram no **art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96**, é inaplicável, na espécie, a Súmula CARF nº 105.

Com esses fundamentos, voto por negar provimento ao recurso voluntário, neste ponto, para manter a multa isolada e a respectiva incidência de juros (Selic).

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

O caso em análise chama a atenção, mormente em relação a primeira parte da autuação, concernente à omissão de receitas decorrente do destaque e recolhimento do IPI e sua consequente exclusão da receita bruta da empresa, com espeque nos preceitos do art. 224 do RIR (aprovado pelo Decreto 3.000).

Isto porque o único fundamento adotado pela D. Fiscalização para a imposição em análise é a existência de uma sentença concessiva de segurança proferida em favor do contribuinte, determinando à Receita Federal, na figura de seu delegado, que se abstenha de exigir do recorrente o IPI quando da venda, para o mercado interno, de veículos que tenha sido objeto de importação e que, nesta esteira, já tenha suportado a cobrança do imposto federal retro.

E, aqui, destaque-se, a empresa recorrente abriu mão, num primeiro momento, apenas tacitamente do direito surgido a partir da norma individual concreta estabelecida por meio do provimento jurisdicional, formalizando sua intenção, todavia, já para o período de apuração imediatamente subsequente ao período objeto deste processo.

O fato, todavia, que me levou (e a alguns de meus pares) a divergir do D. Relator quanto a fundamentação do voto (e não quanto as conclusões) é que, tanto pelo entendimento por ele encartado, como aquele assumido pela DRJ e pela Autoridade lançadora,

a empresa, contribuinte, não poderia abrir mão de um direito seu, frise-se, absolutamente disponível (dado que não inserido, por dedução lógica, dentre os direitos fundamentais, insuscetíveis de transação). Por certo, ainda que semelhante direito exsurja de uma relação jurídico processual estável (abarcada pela coisa julgada) o seu uso não é impositivo à quem ele aproveite. Não há, na lei ou na Constituição qualquer vedação à disposição deste direito e, por isso mesmo, caso a parte entenda não lhe socorrer mais, pode, por isso mesmo, dele não se socorrer (ao menos no meu entendimento).

E, neste passo, me parece absolutamente desarrazoada alegação trazida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional de que, caso não queira mais gozar do direito reconhecido por decisão judicial, tenha, o contribuinte, que lançar mão de procedimento judicial para desconstituir a coisa julgada... isto porque inexiste, em nosso ordenamento, previsão quanto a procedimento, ainda que de jurisdição voluntária, que permita ao autor da ação desfazer a coisa julgada.

Mais que isso, vale dizer, no caso em análise o fisco não permite ao contribuinte creditar-se do imposto (IPI) nem tampouco o franqueia excluí-lo da receita bruta (como determina o já mencionado art. 224), exigindo-se, passo seguinte, o imposto federal sobre a renda por pretensa omissão de receita. Passo seguinte, não autorizará a repetição do valor porventura recolhido pelo recorrente a título do IPI que, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo ônus econômico ao consumidor final (art. 166 do CTN), encerrando inegável enriquecimento sem causa em prol da União.

O motivo, contudo, e vejam bem, que me fez concordar apenas com as conclusões do voto vencedor, cinge à observância à segurança jurídica; explicando melhor, ainda que entenda que a parte possa dispor do seu direito (no caso, deixar de se submeter à norma concreta individual formada a partir do trânsito em julgado de decisão judicial), é de relevada pertinência que haja um pronunciamento formal e público do contribuinte que revele, tanto para as partes processualmente vinculadas à predita norma, como à terceiros interessados, a sua intenção de não mais se socorrer daquele direito... deixar, neste passo, ao alvedrio da empresa o uso do direito pontualmente, ensejaria a impensada possibilidade de, num momento não o utilizar e, acionado pelo Fisco Federal, opor-se à pretensão da Autoridade Administrativa Tributária a partir deste mesmo direito (em linhas gerais, ou o contribuinte renuncia ao direito, ou se socorre dele, não podendo invocá-lo, apenas, quando lhe convir).

Assim, era de se esperar que parte tivesse, quando menos, formalmente comunicado a sua intenção ao Fisco Federal, dando a necessária estabilidade a renúncia por ele intentada e evitando-se procedimentos até mesmo fraudulentos para evadir-se da tributação, seja quanto ao IPI, seja quanto ao próprio IRPJ e a CSLL.

Como dito anteriormente, o recorrente somente promoveu semelhante "comunicação" mediante registro de sua renúncia em cartório (que dá ao ato a necessária publicidade)¹ no período imediatamente ulterior ao objeto deste feito e por isso, e somente por isso, entendi pela improcedência da pretensão recursal, ao menos neste ponto.

Em linhas gerais, a mingua de renúncia expressa e formal ao direito reconhecido por meio de provimento jurisdicional, prévio à autuação fiscal, voto por negar provimento ao recurso voluntário especificamente quanto a esta parte do lançamento.

¹ Acho de prudente alvitre, até mesmo, a formalização de tal pretensão nos próprios autos da ação mandamental por ele impetrada e, quiçá, mediante comunicado expresse protocolizado na Unidade da Receita Federal.

Processo nº 13116.722236/2014-59
Acórdão n.º **1302-002.804**

S1-C3T2
Fl. 31

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca