



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

**Processo n°** 13502.001153/2007-40  
**Recurso n°** 509.452 Voluntário  
**Acórdão n°** **1302-00.404 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de novembro de 2010  
**Matéria** IRPJ - SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO E MULTA ISOLDA  
**Recorrente** PROQUIGEL QUÍMICA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005, 2006, 2007

Ementa:

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. AUSÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.

Se o contribuinte alega que os incentivos fiscais concedidos pelo Poder Público são, caracterizadamente, subvenções para investimentos, a ele incumbe aportar aos autos comprovação de que, uma vez contabilizados em conta representativa de reserva de capital, os recursos auferidos foram integralmente destinados à execução do projeto habilitado.

LEI DECLARADA INCONSTITUCIONAL. DECISÃO PROLATADA EM ÂMBITO INCIDENTAL. AFASTAMENTO POR ÓRGÃO JULGADOR ADMINISTRATIVO. CONDIÇÕES - A partir da publicação da Medida Provisória n° 449, em 04 de dezembro de 2008, os órgãos de julgamento estão autorizados, no âmbito do processo administrativo fiscal, a afastar aplicação de lei que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

Não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas. Inexistente, também, fator temporal limitador de sua aplicação e sendo prevista a sua exigência mesmo na situação em que as bases de cálculo das exações são negativas, há de se manter os lançamentos tributários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Daniel Salgueiro da Silva e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junior, em relação a aplicação da multa isolada e vencidos os Conselheiros Daniel Salgueiro da Silva, Eduardo de Andrade e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junior em relação a dedutibilidade das subvenções.

Marcos Rodrigues de Mello- Presidente.

Wilson Fernandes Guimarães- Relator.

EDITADO EM:

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Rodrigues de Mello, Wilson Fernandes Guimarães, Daniel Salgueiro da Silva, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junior.

## Relatório

PROQUIGEL QUÍMICA S/A, já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, Bahia, que manteve, na íntegra, os lançamentos tributários efetivados, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS) e MULTA ISOLADA, relativas aos anos-calendário de 2004 a 2006, formalizadas a partir da imputação das seguintes infrações:

a) falta de oferecimento à tributação de recursos auferidos a título de subvenções correntes para custeio;

b) falta de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas).

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação ao feito fiscal (fls. 302/373), por meio da qual ofereceu, em síntese, os seguintes argumentos:

- que os valores exigidos decorreriam da interpretação fiscal de que o incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia no âmbito do Programa de Desenvolvimento Industrial e Integração Econômica do Estado da Bahia — Desenvolve, de que é beneficiária, caracterizar-se-ia como "subvenção para custeio" e, portanto, deveria integrar a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS";

- que tais incentivos fiscais caracterizar-se-iam como "subvenção para investimento" e, portanto, não integrariam a base de cálculo das exações;

- que os incentivos fiscais e financeiros concedidos pelo Poder Público, de acordo com as disposições do Decreto-Lei nº. 1.598/77, têm natureza de subvenções para investimento, pelo que deveriam ser contabilizados (creditados) diretamente no patrimônio líquido, sem trânsito por conta de resultados, não se sujeitando, portanto, aos tributos incidentes sobre a renda/lucro (IRPJ/CSLL) ou receita (PIS/COFINS);

- que toda e qualquer subvenção econômica concedida pelo poder público, seja em espécie, bens, isenção ou redução de tributos, concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, deveria ser contabilizada (creditada) diretamente em Reserva de Capital;

- que, no caso concreto, importaria ter-se presente que a não tributação das subvenções para investimentos decorreria do cumprimento das condições impostas na lei, quais sejam: (i) constituição de reserva de capital específica no Patrimônio Líquido; (ii) sua utilização unicamente para absorção de prejuízos contábeis ou capitalização (o que eliminaria a hipótese de utilização em caso de distribuição de resultados aos acionistas);

- que, cumpridos os requisitos impostos na lei, a isenção tributária restaria assegurada;

- que o fundamento utilizado pela Fiscalização seria que a legislação do Estado da Bahia que concede o benefício não vincula a utilização da renúncia fiscal à aplicação no próprio empreendimento, mas que, tendo em vista que tais valores foram contabilizados em conta de reserva no patrimônio líquido, o fundamento da Fiscalização se mostraria inaplicável, já que restaria demonstrado que os valores não foram aplicados no giro do negócio, mas foram reservados para reinvestimento no próprio empreendimento econômico incentivado;

- que os benefícios fiscais concedidos no âmbito do programa Desenvolve não poderiam se enquadrar no conceito de receita, já que não foram auferidos em razão da atividade da pessoa jurídica, mas lhe foram concedidos pelo Poder Público, não podendo sofrer, assim, a incidência do PIS e da COFINS;

- que apurou o Imposto sobre a Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro com base no lucro real anual, motivo pelo qual, encerrado o exercício, não mais poderia ser exigida qualquer multa ainda que isolada, conforme jurisprudência mansa e pacífica do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda;

- que a aplicação da multa isolada seria improcedente por ter sido efetuada em momento posterior àquele em que foi dado conhecimento ao Fisco do valor apurado a título de IRPJ;

- que a multa isolada seria inaplicável no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa;

- que aplicar a multa de ofício de 75% sobre o valor do tributo apurado e multa isolada pela falta de estimativa implicaria em dupla aplicação de penalidade sobre um mesmo fato, o que seria vedado no ordenamento jurídico.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, analisando os feitos fiscais e a peça de defesa, decidiu, por meio do Acórdão nº. 15-18.942, de 16 de abril de 2009, pela procedência dos lançamentos, conforme ementa que ora transcrevemos.

**SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. FALTA DE RECONHECIMENTO DA RECEITA.**

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

**ALEGAÇÕES. ÔNUS DA PROVA.**

*Consideram-se sem efeito as alegações contestando a existência de crédito tributário regularmente constituído, se desacompanhadas de prova, eis que o ônus da prova compete ou cabe a quem alega o fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito.*

*REGIME DE ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO.  
MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO.*

*Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pela pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal, após o término do ano-calendário, é cabível a aplicação da multa isolada de 50% sobre os valores devidos e não recolhidos, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, por expressa determinação normativa.*

*LANÇAMENTOS DECORRENTES. IRPJ. MATÉRIA FÁTICA  
IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.*

*Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à Contribuição para o PIS, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e à COFINS, em razão da relação de causa e efeito.*

Diante de tal decisão, a contribuinte apresentou o recurso de folhas 399/418, por meio do qual, renovando a argumentação expendida na peça impugnatória, adita:

- que a decisão recorrida traz decisão em processo de consulta, proferida pela SRRF da 5ª RF, DISIT nº 2/2004, como um dos fundamentos para a sua decisão, cabendo destacar, em relação a isso, que a resposta à consulta parcialmente transcrita pela DRJ não foi proferida em processo de seu interesse e não vincula o julgador administrativo, especialmente o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que tem que julgar com base na Lei e no Direito e não em conformidade irrestrita com o entendimento da Administração;

- que os benefícios fiscais concedidos no âmbito do Programa DESENVOLVE, não podendo se enquadrar no conceito de receita, já que não foram auferidos em razão da atividade da pessoa jurídica, mas lhe foram concedidos pelo Poder Público, não pode sofrer a incidência do PIS e da Cofins.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata a lide de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), reflexos e MULTA ISOLADA, relativas aos anos-calendário de 2004 a 2006, formalizadas a partir da imputação das seguintes infrações: a) falta de oferecimento à tributação de recursos auferidos a título de subvenções correntes para custeio; b) falta de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas).

Diante da manutenção das exigências por decisão exarada em primeira instância, a contribuinte, em sede de recurso voluntário, alega que os recursos auferidos no âmbito do Programa de Desenvolvimento Industrial e Integração Econômica do Estado da Bahia (Desenvolve) representaram subvenção para investimento e, portanto, não integram a base de cálculo das exações. Diz que os benefícios fiscais concedidos pelo referido Programa não poderiam se enquadrar no conceito de receita, já que não foram auferidos em razão da atividade da pessoa jurídica, mas lhe foram concedidos pelo Poder Público, não podendo sofrer, assim, a incidência do PIS e da COFINS. Quanto à multa isolada, sustenta que ela não poderia ser aplicada após o encerramento do período de apuração. Afirma, ainda, que referida penalidade é inaplicável no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa, e que sua aplicação conjunta com a multa de ofício de 75% implicaria em dupla aplicação de penalidade sobre um mesmo fato, o que seria vedado no ordenamento jurídico.

Passo, pois, à apreciação de tais argumentos.

### SUBVENÇÃO

De acordo com descrição feita pela Fiscalização (Termo de Verificação Fiscal – fls. 08), os valores foram auferidos pela Recorrente da seguinte forma: após apurar o ICMS devido no período e deduzir a parcela não abrigada pelo incentivo, retirou a parcela incentivada (80% em um primeiro momento e 90% depois), recolhendo a parcela restante, juntamente com a parcela não incentivada. O desconto auferido em razão do incentivo foi contabilizado a débito de ICMS A RECOLHER e a crédito de INCENTIVOS FISCAIS – ESTADUAL (conta de patrimônio líquido).

Intimada a esclarecer porque contabilizou o desconto acima descrito em conta patrimonial, isto é, sem transitar pelo resultado, a contribuinte informou que tal procedimento foi adotado por entender que os referidos valores representaram subvenção para investimento.

Creio que o enfrentamento da presente matéria passa, primeiramente, pela análise da legislação do imposto de renda acerca do tratamento tributário que deve ser dispensado às subvenções.

Nesse sentido, dispõem os artigos 392 e 443 do Regulamento de 1999 (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.*

Vê-se, pois, que, se estamos diante de subvenções para custeio, a conclusão não pode ser outra senão a de que os benefícios pecuniários concedidos pelo Poder Público devem ser oferecidos à tributação.

Tratando-se de subvenções para investimento, o Parecer Normativo CST nº 112/78, aprofundando a análise, esclarece que elas também são tributáveis, e que, para que isso não ocorra, devem ser submetidas a um tratamento especial, qual seja, registro como reserva de capital, sem possibilidade de distribuição.

Adiante, o Parecer em referência assinala:

...

*2.11 Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o parecer normativo CST nº 2/78 (D.O. U. de 16.01.78). No item 5.1 do parecer encontramos, por exemplo, menção de que subvenção para investimento seria destinada a aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subtede-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 específica. Já o parecer Normativo CST número 143/73 (D.O.U. de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que a subvenção para investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas 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 investimento.*

...

*2.14 - Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados 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.*

Esclarece, ainda, o referido ato normativo, que outra característica da subvenção para investimento, associada diretamente à ausência de tributação para fins de legislação do imposto de renda, é a de que seu beneficiário seja pessoa jurídica titular do empreendimento econômico condicionante do favor fiscal.

No caso vertente, a autoridade fiscal assinalou no Termo de Verificação Fiscal (fls. 07/11) que a Recorrente:

1. foi beneficiária de subvenção fiscal concedida pelo governo da Bahia, sob a forma de redução do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);
2. foi habilitada no programa por meio de Resolução;
3. escriturou o valor da redução diretamente em conta de patrimônio líquido;
4. intimada, esclareceu que os valores foram contabilizados diretamente na conta de patrimônio líquido, sem trânsito pela conta de resultado, por terem natureza de subvenção para investimento.

A referida autoridade, a partir de tais constatações, consignou:

...

*11. O entendimento do contribuinte vai de encontro à definição de subvenção para investimento determinada pela Receita Federal. Com efeito, o Parecer Normativo CST n° 112/78 traz o conceito do que seja esta subvenção, explicado nos itens 2.11 e*

*2.12, copiados abaixo:*

...

13 - Como se pode verificar, os dispositivos da legislação tributária acima referidos exigem que as subvenções, para se caracterizarem como de investimento, precisam apresentar características bem marcantes. A primeira, é que haja a clara manifestação do subvencionador de que os recursos relativos à subvenção sejam aplicados em investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado; a segunda característica é que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, segundo a manifestada intenção do subvencionador, nos mencionados investimentos.

14 - O benefício concedido pelo Estado da Bahia não obriga a vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Com efeito, o auxílio obtido com o desconto evidencia um não desembolso financeiro o qual passa a integrar o giro do negócio, podendo ser utilizado pela empresa como bem lhe convier. Analisando a Lei que criou o incentivo, observamos que existem algumas exigências, porém nenhuma delas cria a vinculação entre o valor subvencionado e a aplicação específica do recurso. Destacamos alguns pontos da Lei n.º 7.980/2001:

14.1 O artigo 3º diz que o incentivo tem a finalidade de estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos em processos já existentes. Observa-se, da leitura deste artigo, que o incentivo foge ao conceito de subvenção para investimento, ao colocar como uma de suas finalidades a redução de custos de produtos ou processos já existentes, ou seja, admite a fruição ao benefício por empresa que já esteja devidamente instalada e em funcionamento, com o objetivo de reduzir os seus custos de produção. Neste aspecto, assume claramente a característica de subvenção para custeio.

14.2 Já o artigo 8º enumera alguns indicadores necessários para o enquadramento no programa e fruição dos benefícios, dentre os quais: I. Geração de empregos; II. Desconcentração espacial dos adensamentos industriais; IV. Vocação regional e sub regional; VI. Responsabilidade social; VII. Impacto ambiental.

15 - Em nenhum momento a lei, e também o decreto regulador, estipula a vinculação do incentivo com a aplicação em implantação ou expansão. Também não existe a obrigatoriedade de que tais recursos sejam escriturados em conta de Patrimônio Líquido, nem disciplina a forma de utilização dos valores.

16 - Pelo exposto, fica claro que tal benefício se enquadra no conceito de subvenção para custeio ou operação não de subvenção para investimento. O artigo 392 do decreto n.º 3.000/99 (RIR/99) dispõe que serão computadas na determinação do lucro operacional as subvenções correntes

*para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.*

*17 - A Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 5ª Região já teve a oportunidade de se manifestar a respeito deste benefício fiscal concedido pelo estado da Bahia, através da Solução de Consulta SRRF/5ª RF/DISIT nº 02/2004, onde conclui que o benefício não se enquadra como subvenção para investimento, devendo ser computado na determinação do lucro real. O subsídio para a decisão foi o Parecer Normativo CST nº 112/78.*

A autoridade julgadora de primeira instância, por sua vez, escudando-se no fato de estar vinculada às leis e às normas complementares explicitadas pelo art. 100 do Código Tributário Nacional e na ausência de mecanismo, na lei que concedeu o benefício, vinculando os valores auferidos a título de incentivo com a aplicação em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico, decidiu pela manutenção do lançamento.

Restou assinalado ainda no voto condutor da decisão exarada em primeiro grau que a contribuinte, apesar de ter afirmado em sua peça impugnatória que iria demonstrar que os incentivos fiscais em comento representaram subvenção para investimento, nada trouxe nesse sentido.

Em sede de recurso, a contribuinte basicamente repisa os argumentos expendidos na impugnação, e, mais uma vez, apesar de assegurar que demonstrou na referida peça de defesa que os incentivos recebidos tem natureza de subvenção para investimento, afirmando inclusive que demonstrou à Fiscalização os investimentos realizados na unidade fabril beneficiária do incentivo, não colaciona aos autos qualquer comprovação a esse respeito.

No que tange ao acima esposado, não encontro nem mesmo qualquer referência da Recorrente aos elementos utilizados por ela para DEMONSTRAR que os incentivos fiscais em comento tem natureza de subvenção e de que os investimentos realizados na unidade fabril beneficiária só foram viabilizados em razão da subvenção governamental.

Diante da linha de defesa esposada pela Recorrente, me parece fora de dúvida de que ela não discorda do assentado no Parecer CST nº. 112/78, isto é, de que a subvenção para investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos, sendo necessário, nesse caso, não o simples *animus* de subvencionar para investimento, mas, sim, *a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.*

Entendo como correta a interpretação estampada no parecer em referência e, a meu ver, ela explica as condições estabelecidas no inciso I do art. 443 do RIR/99, quais sejam: a de que os valores resultantes do benefício fiscal sejam registrados como reserva de capital e que a sua utilização fique restrita à absorção de prejuízos ou à incorporação ao capital.

Nesse diapasão, ainda que se possa enxergar na lei concessiva do benefício que ora se aprecia a intenção de *estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes* (art. 3º da Lei nº. 7.980), o que, de fato,

caracteriza canalização de recursos para investimentos, nos termos da legislação do imposto de renda seria necessário que a contribuinte tivesse aportado aos autos comprovação que, uma vez contabilizados em conta representativa de reserva de capital, os recursos advindos foram integralmente destinados à execução do projeto (ou projetos) habilitado.

A simples afirmativa de *que resta demonstrado que os valores não foram aplicados no giro do negócio, mas foram reservados para reinvestimento no próprio empreendimento econômico incentivado*, desacompanhada de documentação de suporte, não constitui meio hábil para que se possa aferir se os requisitos estampados no art. 443 do RIR/99 foram efetivamente observados. Tal assertiva revela-se ainda mais significativa quando a contribuinte, adiante, incorrendo em aparente contradição, assinala:

*Importante notar que a Recorrente demonstrou à fiscalização os investimentos realizados na unidade fabril beneficiária do incentivo, que só foi viabilizado em razão da subvenção governamental concedida.*

Afinal, os recursos ficaram reservados para reinvestimento no próprio empreendimento econômico incentivado ou foram utilizados na citada unidade fabril?

Destaco que a questão acerca da ausência de comprovação documental e contábil das alegações trazidas pela Recorrente já havia sido referenciada pela autoridade julgadora de primeiro grau, não tendo a contribuinte, em sede de recurso, a ela se reportado.

Entendo, assim, que, relativamente ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, os lançamentos tributários devem ser mantidos.

No que diz respeito às contribuições para o PIS e à COFINS, entretanto, acolho a tese expendida pela Recorrente de que os benefícios fiscais em discussão não podem ser considerados nas bases de cálculo dessas exações.

Observo que, independentemente da concepção que se tenha acerca da natureza dos ingressos advindos de benefícios fiscais, os lançamentos em questão só podem subsistir se considerarmos válido o conceito de FATURAMENTO estampado pelo parágrafo primeiro do art. 3º da Lei nº. 9.718/98, considerado o referido artigo em sua redação original, isto é, antes da alteração promovida pela Lei nº. 11.941, de 2009.

Ocorre que a mesma Lei nº. 11.941 (Medida Provisória nº. 449, em 04 de dezembro de 2008) alterou o Decreto nº. 70.235, de 1972, de modo que restou estabelecido:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

...

**§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:**

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;*

O art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, na mesma linha do acima disposto, veda expressamente aos membros das turmas de julgamento afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, esclarecendo, contudo, por meio do seu parágrafo único, que tal vedação não se aplica aos casos de lei que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.

O citado parágrafo primeiro do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, tido aqui, nesse específico caso, como único fundamento capaz de dar respaldo aos lançamentos tributários relativos ao PIS e à COFINS, já foi objeto de decisão do plenário do STF nos julgamentos dos Recursos Extraordinários nºs 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084, restando ali decretada a sua inconstitucionalidade.

Corroborando o que aqui se afirma, releva reproduzir excerto do pronunciamento da Ministra Cármen Lúcia, ao apreciar Agravo de Instrumento impetrado pela União.

*DECISÃO AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. ARTS. 3º, § 1º, E 8º DA LEI N. 9.718/98. AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO: IMPOSSIBILIDADE. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA: CONSTITUCIONALIDADE. RECONSIDERAÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA. ANÁLISE, DESDE LOGO, DO AGRAVO DE INSTRUMENTO. AGRAVO PROVIDO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.*

...

*11. Em 5 de agosto de 2009, no julgamento do Recurso Extraordinário 527.602, de relatoria do Ministro Eros Grau, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reafirmou a jurisprudência no sentido da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/98 e da constitucionalidade do art. 8º da mencionada lei, apreciada nos Recursos Extraordinários ns. 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJ 15.8.2006. 12. Manteve-se o entendimento de que a noção de faturamento contida no art. 195, inc. I, da Constituição da República (norma anterior à Emenda Constitucional n. 20/98) não autoriza a incidência tributária sobre a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, não sendo possível a convalidação dessa imposição, mesmo com o advento de norma constitucional derivada (Emenda Constitucional n. 20/98). 13. Além disso, o Supremo Tribunal rejeitou a alegação de inconstitucionalidade do art. 8º da Lei 9.718/98 (majoração da alíquota da contribuição de 2% para 3%) e descartou a argumentação de que haveria necessidade de lei complementar para esse fim. Também estabeleceu que a Lei n. 9.718/98 passou a produzir efeitos válidos a partir de 1º.2.1999, em atendimento à exigência do decurso do prazo nonagesimal, prevista no art. 195, § 6º, da Constituição da República. 14. Ao julgar inconstitucional a majoração da alíquota da contribuição de 2% para 3% da Cofins, promovida pelo art. 8º da Lei n. 9.718/98, o Tribunal a quo divergiu da orientação fixada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. 15. Pelo exposto, dou provimento a este agravo, na forma do art. 544, §§ 3º e 4º, do Código de Processo Civil, e, desde logo, parcial provimento ao recurso extraordinário, nos termos do art. 557, § 1º-A, do mesmo*

*diploma legal, para reformar o acórdão recorrido no ponto que julgou ilegítima a majoração da alíquota da contribuição de 2% para 3%, promovida pelo art. 8º da Lei n. 9.718/98. Considerando-se a Súmula 512 do Supremo Tribunal Federal, deixo de condenar ao pagamento de honorários advocatícios de sucumbência. Publique-se. Brasília, 19 de novembro de 2009. Ministra CÁRMEN LÚCIA Relatora*

Amparado em tais argumentos, acolho o argumento da Recorrente de que os ingressos aqui tratados, não tendo sido auferidos em razão da sua atividade, não podem compor as bases de cálculo do PIS e da COFINS.

### MULTA ISOLADA

No que diz respeito à alegação da Recorrente de que a multa isolada em razão da falta de recolhimento das antecipações obrigatórias (estimativas) não poderia ser aplicada após o encerramento do período de apuração, entendo que o argumento não encontra respaldo na legislação de regência, eis que tal fator limitador não foi expressado pela norma sancionatória, e, a meu ver, não pode ser trazido por meio de exercício interpretativo, sob pena de violação ao disposto no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Filio-me, ainda, ao entendimento esposado na decisão recorrida no sentido de que inexistente duplicidade de incidência sobre um mesmo fato, pois, na situação sob análise, estamos diante de duas infrações distintas, quais sejam: a) falta de recolhimento do imposto em razão de declaração inexata prestada à Receita Federal; e b) falta de recolhimento das antecipações obrigatórias (estimativas).

Na mesma linha, acompanho o entendimento de que não existe óbice à aplicação da multa em questão na situação em que o contribuinte apura prejuízo fiscal no encerramento do período de apuração. Ao contrário, como bem ressaltou a autoridade julgadora de primeira instância, a própria lei que comina a penalidade estabelece a possibilidade de aplicação, senão vejamos:

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

...

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

...

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

(GRIFEI)

Sou, pois, pela manutenção da multa isolada aplicada.

Assim, considerado tudo que do processo consta, conduzo meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL o recurso para considerar insubsistentes os lançamentos tributários relativos ao PIS e à COFINS.

Wilson Fernandes Guimarães - Relator