



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720153/2023-25
ACÓRDÃO	1401-007.299 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA E FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIRO-FISCAIS RELATIVOS AO IPI. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir da Lei Complementar nº 160/2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais considerados subvenções para investimento poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Dentre esses requisitos, destaca-se a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL. NATUREZA CONTÁBIL. RECEITA.

A subvenção governamental concedida à entidade deve ser reconhecida como receita, conforme o item 12 do Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1), e, como tal, deve necessariamente transitar por conta de resultado.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

MULTA FOR ERRO OU INCORREÇÃO DA ECF. INAPLICABILIDADE.

A divergência de interpretação da legislação tributária não é apta a ensejar a multa por informação incorreta na ECF.

Outrossim, muito embora a DRJ tenha reconhecido que os alegados erros ocorridos nos anos de 2011 a 2017 estivessem fulminados pela decadência, os valores controlados nos respectivos anos acabam por compor o saldo inicial e final relativo ao AC 2018. Em outras palavras, valores controlados em anos calendários cuja aplicação da penalidade estaria decaída acabaram sendo usados como base de cálculo para lançamento da referida penalidade, isto porque a autoridade fiscal partiu do saldo inicial de 2018 que vem a ser exatamente o saldo final de 2017.

E pior, a autoridade fiscal “escolheu” um ano para exigir a multa, senão vejamos: *“O erro persiste nos anos seguintes, mas não foram lavrados autos de ECFs por entender que o erro é o mesmo e acaba influenciando nos anos seguintes. Optou-se por lavrar o AI no ano de 2018 porque tem menor base de cálculo em relação aos posteriores.”*

Ao assim fazer acabou por assumir no lançamento impacto relativo a anos calendários já decaídos, fulminando-o integralmente de vício que enseja nulidade por incerteza e insegurança da base de cálculo.

RECURSO DE OFÍCIO. FOLHA DE PAGAMENTO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O fato de a despesa incorrida corresponder a pagamentos de engenheiros e auxiliares, constante de folha de pagamento, por si só, não caracteriza tal despesa como subvenção de custeio.

RECURSO DE OFÍCIO. PIS. COFINS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E NO CÁLCULO DO MONTANTE DEVIDO. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

A base de cálculo e o cálculo do montante devido constituem elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A adoção de métodos que resultem em base de cálculo incerta e duvidosa constitui ofensa aos elementos substanciais do lançamento, motivo pelo qual deve ser reconhecida sua total nulidade, por vício material.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede

de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário tão somente para cancelar a multa por erros na ECF no montante de R\$ 54.072.869,92; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Andressa Paula Senna Lísias que davam provimento em maior extensão, cancelando também a multa isolada incidente sobre as estimativas pagas a menor; vencido, também, o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, que negava provimento *in totum* ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Sala de Sessões, em 10 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias e Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela 5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 02, que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra Auto de Infração, lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário de 2018 a 2021, assim como de multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor histórico de R\$ 991.539.884,64.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1.566/1.599), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que a adição de R\$ 7.795.087.849,00 na apuração do lucro real é considerada improcedente por ser ilegal a exigência da aplicação da totalidade dos recursos subvencionados na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Essa exigência é trazida pelo § 7º do art. 198 da IN RFB nº 1.700/2017;
- b) Que a adição foi realizada em período e valores equivocados, demonstrando um evidente erro na quantificação da matéria tributável e no cálculo dos tributos devidos;
- c) Que a Lei nº 9.440/1997, nos §§ 4º dos arts. 11-A e 11-B, estabelece que o benefício fiscal fica condicionado à realização de investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica, inclusive na área de engenharia automotiva;
- d) Que o valor pago mensalmente a engenheiros e auxiliares varia mês a mês. Por isso, a autoridade fiscal teria o dever de apurar o valor pago em cada mês, para então efetuar o lançamento de ofício de PIS e COFINS sobre a receita de subvenção utilizada nos pagamentos desses profissionais em cada competência;
- e) Que a multa isolada em referência somente teria cabimento caso fosse aplicada dentro do próprio ano-calendário a que se refere a estimativa. Encerrado o exercício e recolhido o imposto devido, não há o que se falar em multa até sobre valores que, caso tivessem sido adiantados pelo contribuinte, poderiam constituir saldo negativo, após a entrega da ECF;
- f) Que a informação incorreta teria ocorrido, de fato, no preenchimento da ECF referente ao ano-calendário de 2015. Portanto, a multa deveria ter sido aplicada em relação à ECF do ano-calendário de 2015 e/ou dos anos anteriores, e não na ECF de 2018.

Posteriormente, a 5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 02, proferiu o Acórdão n.º 102-004.386 (fls. 1.629/1.654) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Período de Apuração: 01/01/2018 a 31/12/2021

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIRO-FISCAIS RELATIVOS AO IPI. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir da Lei Complementar nº 160/2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais considerados subvenções para investimento poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Dentre esses requisitos, destaca-se a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

FOLHA DE PAGAMENTO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O fato de a despesa incorrida corresponder a pagamentos de engenheiros e auxiliares, constante de folha de pagamento, por si só, não caracteriza tal despesa como subvenção de custeio.

ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E NO CÁLCULO DO MONTANTE DEVIDO. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

A base de cálculo e o cálculo do montante devido constituem elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A adoção de métodos que resultem em base de cálculo incerta e duvidosa constitui ofensa aos elementos substanciais do lançamento, motivo pelo qual deve ser reconhecida sua total nulidade, por vício material.

MULTA ISOLADA POR AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixou de ser recolhido (mesmo após o encerramento do exercício e ainda que seja apurada base de cálculo negativa no ano-calendário) concomitantemente com a multa de ofício de 75% incidente sobre o tributo apurado com base nos parâmetros anuais e que deixou de ser recolhido ou confessado. Trata-se de infrações distintas e autônomas, razão pela qual ambas as sanções são passíveis de coexistência.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL. NATUREZA CONTÁBIL. RECEITA.

A subvenção governamental concedida à entidade deve ser reconhecida como receita, conforme o item 12 do Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1), e, como tal, deve necessariamente transitar por conta de resultado.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Inicialmente, a DRJ se debruçou sobre a adição dos valores relativos à subvenção para investimento à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, esclarecendo que apesar de o legislador não ter estabelecido um prazo para que os recursos auferidos a título de subvenção para investimentos sejam efetivamente investidos, a legislação estabelece que tais valores não podem ser excluídos da apuração do lucro real, quando não há obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão do empreendimento econômico.

Sustenta que o encerramento das atividades da Impugnante no Brasil motivou a adição dos valores que deixaram de ser investidos na apuração do lucro real, conforme disciplina o art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, bem como afirma que esse procedimento independe do cumprimento das exigências previstas na Lei n.º 7.440/97, que são atinentes apenas ao benefício do crédito presumido do IPI, inexistindo previsão legal que afaste a aplicação do disposto na Lei n.º 12.973/2014 para empresas beneficiárias da subvenção para investimento concedida por meio da Lei n.º 9.440/1997.

Que a Impugnante não dispõe de condições para proceder à aplicação dos recursos oriundos da subvenção para investimentos sob nenhuma forma, desde janeiro de 2021, quando encerrou suas atividades no Brasil, de modo que os valores excluídos na Parte A do LALUR e controlados na parte B devem ser adicionados ao lucro líquido do período de encerramento das atividades, para fins de tributação.

Salientou que o disposto no § 7º do art. 198 da Instrução Normativa RFB n.º 1.700/2017 apenas regulamentou o disposto no art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, apresentado como fundamento legal do lançamento tributário, e que não há previsão legal de prazo para que os recursos controlados na parte B influenciem nos exercícios futuros, não se aplicando o disposto no §4º do art. 150 do CTN.

Ainda com relação a esse ponto, observou que a a Autoridade Fiscal não questionou ou reviu os valores excluídos na Parte A do LALUR, mas adotou os valores informados pela própria impugnante, e tão somente adicionou o valor acumulado controlado na Parte B do LALUR, ao Lucro Líquido.

No tocante à exclusão das despesas com pagamento de engenheiros e auxiliares, a DRJ deu razão à Impugnante no que toca a considerar os gastos com folha de pagamento de engenheiros e auxiliares como subvenção de investimento e não como subvenções de custeio, como fez o Autuante, tendo em vista que a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos está vinculada à realização de investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica, e que pela descrição e título dos projetos realizados pela Impugnante pode-

se admitir, salvo prova em contrário, que as atividades neles descritas estão de acordo com as exigências definidas nas Leis n. 9.440/1997 e 12.973/2014 e que, portanto, os profissionais relacionados foram remunerados pelo trabalho em pesquisa e desenvolvimento, de acordo com o previsto no § 4º dos arts. 11-A e 11-B da Lei n.º 9.440/1997.

Salientou ainda, que para considerar que tais valores constituíram subvenção para custeio e não para investimento, caberia uma análise mais detalhada da folha de pagamento e dos investimentos realizados pela impugnante, com o objetivo de identificar quais gastos, embora constantes da folha de pagamento, poderiam ser, efetivamente, admitidos como investimentos para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e/ou investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica.

Também deu razão à Impugnante, no que se refere à forma de apuração dos valores objeto do lançamento, relativo às exclusões indevidas do Lucro Líquido tanto para fins de lançamento de IRPJ e CSLL, quanto de PIS e COFINS, na medida em que a Fiscalização teria se utilizado do valor total anual e dividido por 12, lançando-os mês a mês, quando a Fiscalização deveria ter realizado a apuração mês a mês, considerando a folha de pagamento, em cumprimento do disposto no art. 142 do CTN.

Concluiu que da forma como efetuado o lançamento, os valores cuja exclusão foi revertida e adotados como fato gerador de PIS e COFINS foram apenas estimados, devendo ser afastadas as infrações “Exclusões / Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real”, no Auto de Infração de IRPJ, e “Exclusões Indevidas da Base de Cálculo Ajustada da CSLL”, no Auto de Infração de CSLL”, bem como anulados os lançamentos relativos aos tributos PIS e COFINS.

No tocante à multa isolada por falta de recolhimento de estimativa, manteve o lançamento, sob o fundamento de que a alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, prevê de forma clara que deve haver o lançamento da multa ainda que se tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, bem como porque a multa isolada possui base de incidência distinta da multa de ofício por falta de recolhimento do imposto.

Além disso, manteve o valor da adição na base de cálculo da estimativa, por entender que o Pronunciamento Técnico CPC n.º 07 conceitua a subvenção governamental como receita, e como tal, deve transitar por conta de resultado.

Por fim, manteve a multa por informação incorreta na ECF, por entender que a Impugnante errou ao não realizar o controle dos valores excluídos na Parte A do Lalur na parte B dos anos-calendário 2011 a 2016, em razão da previsão normativa da IN SRF n. 28/1978 e na IN RFB n. 1.515/2014.

Além disso, verificou que a partir do momento em que começou a realizar o controle dos valores relativos às subvenções para investimentos, excluídos na Parte A do LALUR, na Parte B, a impugnante cometeu outro erro, ao informar valores inferiores ao efetivamente devidos, já que o saldo inicial e final informados na parte B do Lalur para o ano de 2017 estavam errados, fazendo com que os saldos dos períodos posteriores padecessem do mesmo erro.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.682/1.720), em que basicamente reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- a) Alega que a premissa de que a exigência do § 7º do art. 198 da IN RFB nº 1.700/2017 apenas regulamenta o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 não corresponde à realidade, pois estabelece requisitos adicionais que não estão presentes na lei original, bem como que o encerramento das atividades não é fato que implica em descumprimento de quaisquer dos requisitos do art. 30 da Lei n.12.973/2014;
- b) Que em nenhum momento a Lei n.12.973/2014 exige, tal como faz o § 7º do art. 198 da IN RFB 1700/2017, que a totalidade dos valores de subvenção tem que ser aplicada na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, bem como que se deve aplicar integralmente os recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico;
- c) Que a limitação do § 7º do art. 198 da IN RFB 1700/2017 vai tão além do texto legal que inclusive delimita que as subvenções para investimento têm de ser aplicadas apenas na aquisição bens ou direitos, excluindo, por exemplo despesas com pesquisa, desenvolvimento e serviços para inovação tecnológica;
- d) Que a melhor jurisprudência da CSRF entende que a vinculação entre a subvenção e o valor investido deve ser proporcional ao compromisso firmado, e não que a totalidade do valor da subvenção tem que ser necessariamente aplicada na aquisição de ativos;
- e) Que a sincronia entre a aplicação dos valores escriturados na parte B do LALUR e do LACS e o investimento realizado no empreendimento econômico não é exigência legal e consta apenas no § 7º do art. 198 da IN RFB n. 1.700/2017, e que tal exigência infralegal não tem o condão de suportar a exigência fiscal, inclusive porque o objetivo da regra do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 é impedir que os sócios da pessoa jurídica distribuam lucros decorrentes de subvenções para investimento não tributáveis;
- f) Que a adição considerando todo o saldo da parte B do LALUR e do LACS, sem respeitar o período em que as exclusões na parte A ocorreram, além de não encontrar amparo legal é completamente desproporcional e viola flagrantemente o prazo decadencial e a forma como deve ser apurado o crédito tributário, a ainda que fosse considerada legal a exigência trazida apenas no texto infralegal (§ 7º do art. 198 da IN RFB nº 1.700/2017), a referida adição foi realizada em período e valores equivocados, revelando-se evidente erro na

quantificação da matéria tributável e do cálculo dos tributos devidos a ensejar a declaração da nulidade da autuação;

- g) Que em respeito ao prazo decadencial para revisitar a base de cálculo de IRPJ e CSLL, a autoridade fiscal, ao considerar tais subvenções como de custeio ou por considerar que os valores tiveram destinação diversa do determinado pelo art. 30 da Lei nº 12.973, deveria verificar apenas as exclusões realizadas de 2018 a 2020, mas nunca, como o fez, as de anos-calendários anteriores, em razão da decadência;
- h) Que o § 5º do art. 198 da IN RFB 1.700/2017 que diz que “o valor que constituir exclusão na parte A do e-LALUR e do e-LACS, em decorrência do disposto no caput, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo” não prevê que todo o saldo acumulado na parte B (inclusive considerando períodos decaídos) deve ser adicionado se descumpridas as condições estabelecidas;
- i) Que as subvenções adicionadas de ofício no presente caso tratam de crédito presumido de IPI, que não é receita tributável, mas redução de custo;
- j) No tocante à multa sobre informação incorreta na ECF, sustenta que em nenhum momento a fiscalização alegou que o controle realizado na parte B do LALUR e do LACS relativamente aos anos-calendário de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020 estava equivocado. Inclusive, sustenta que tais valores foram utilizados, sem qualquer reparo pelo Fisco, na adição realizada via lançamento de ofício, de modo que os valores registrados em cada um desses anos estavam corretos;
- k) Por fim, que a multa pretendida deveria ter sido aplicada em relação à ECF do ano-calendário de 2015 e/ou dos anos anteriores, já que a informação incorreta no preenchimento da ECF teria se dado, de fato, no preenchimento das ECFs referentes aos anos-calendário de 2015 e anteriores segundo a fiscalização.

Intimada acerca do Recurso Voluntário, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 1.723/1.765) assim como teceu suas razões com relação ao Recurso de Ofício, o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que o §7º do art. 198 da IN RFB 1.700/2017 nada mais faz do que traduzir obrigação ínsita a esse tipo de benefício fiscal, a qual, em verdade, se encontra veiculada nas próprias disposições do art. 30 da Lei 12.973/2014;
- b) Que ao conceder o crédito presumido da Lei 9.440/1997, a União conferiu tratamento diferenciado a empresas instaladas ou que viessem a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, não havendo a menor razoabilidade no

raciocínio de que o contribuinte estaria desobrigado parcialmente de investir a subvenção recebida, sem que disso decorresse qualquer consequência jurídica, em especial na apuração do lucro real;

- c) Que não se faz necessário grande esforço interpretativo para perceber que o art. 30, §2º, da Lei 12.973/2014 determina seja incluída no lucro real a diferença entre o total recebido da subvenção ora controvertida e a parcela efetivamente destinada aos investimentos;
- d) Que ao anunciar a paralisação definitiva de seu empreendimento econômico na região Nordeste, a FORD manifestou que o crédito presumido da Lei 9.440/1997, remanescente no registro de reserva de lucros, não mais teria a destinação prevista no caput do art. 30 da Lei 12.973/2014, sendo óbvio, que aquele que encerra um empreendimento não continuará a investir na expansão deste mesmo negócio;
- e) Que é irrelevante para a resolução do presente litígio perquirir sobre a legalidade da exigência feita pelo §7º do art. 198 da IN RFB 1.700/2017 de aplicação dos recursos subvencionados em aquisições de bens e direitos, e ademais, a leitura do Relatório Fiscal revela que, em momento algum, a Autoridade Fazendária se valeu desse requisito contestado pela recorrente;
- f) Que o CARF possui sólida jurisprudência no mesmo sentido da autuação e da decisão recorrida;
- g) Que o Auto de infração considerou, corretamente, a data do fato gerador em 31/12/2021 (regime anual de apuração), por se tratar do ano-calendário de incidência da condição prevista no §2º do art. 30 da Lei 12.973/2014, bem como salientou que nos termos do art. 310, §2º, da IN RFB 1.700/2017 c/c Art. 6º, §4º, do Decreto-Lei 1.598/1977, a parte B do e-Lalur e do e-Lacs se destina a registros de valores que devem influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros;
- h) Que as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, são multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram bis in idem, como defendido pelo contribuinte, bem como o fato de estar sendo exigida a multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo não elide a incidência da multa prevista no art. 44, inciso II, alínea 'b', uma vez que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos;
- i) Que os créditos presumidos de IPI apurados constituem receita oriunda da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, porquanto têm origem no "montante das contribuições devidas, em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno..." (art. 11-A) e "o valor das vendas no mercado interno, em cada mês, dos produtos constantes dos projetos..." (art. 11-B, §2º);

- j) Que a multa sobre informação inexata na ECF deve ser mantida pelas razões tecidas na decisão;
- k) No tocante ao recurso de ofício, entende que a decisão recorrida merece reforma, no que concerne ao capítulo decisório que afastou o lançamento relativo ao reconhecimento de que houve exclusão indevida do lucro real dos valores destinados à folha de pagamento de engenheiros e auxiliares;
- l) Sustenta que em regra, despesas com folha de pagamento estão associadas à manutenção da atividade produtiva, conforme se depreende do conceito de despesas operacionais, e que a noção de investimento, por outro lado, está normalmente relacionada à aquisição de bens e direitos voltados à implantação ou expansão da atividade produtiva;
- m) Por fim, que a Jurisprudência administrativa já teve a oportunidade de reconhecer a natureza de subvenção para custeio de recursos destinados ao custeio de folha de pagamentos, e que caberia ao contribuinte comprovar que a remuneração dos engenheiros e auxiliares se justificava como investimentos necessários à expansão do empreendimento econômico na região incentivada.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Os Recursos apresentados são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade por isso deles conheço.

Inicialmente passo à análise do Recurso Voluntário.

Mas, antes disso, entendo necessário delimitar bem a questão.

A Recorrente foi beneficiária de inúmeros benefícios, entre eles subvenções dadas pelo poder público. No caso dos autos, o incentivo fiscal previsto nos artigos 11-A e 11-B da Lei nº 9.440/1997 que assim dispõe:

Art. 1º Poderá ser concedida, nas condições fixadas em regulamento, com vigência até 31 de dezembro de 1999:

IX - crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, **como ressarcimento das contribuições** de que tratam as Leis Complementares nºs 7, 8 e 70, de 7 de setembro de 1970, 3 de dezembro de 1970 e 30 de dezembro de 1991, respectivamente, no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o faturamento das empresas referidas no § 1º deste artigo.

§ 1º O disposto no **caput** aplica-se exclusivamente às empresas instaladas ou que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e que sejam montadoras e fabricantes de:

- a) veículos automotores terrestres de passageiros e de uso misto de duas rodas ou mais e jipes;
- b) caminhonetas, furgões, **pick-ups** e veículos automotores, de quatro rodas ou mais, para transporte de mercadorias de capacidade máxima de carga não superior a quatro toneladas;
- c) veículos automotores terrestres de transporte de mercadorias de capacidade de carga igual ou superior a quatro toneladas, veículos terrestres para transporte de dez pessoas ou mais e caminhões-tratores;
- d) tratores agrícolas e colheitadeiras;
- e) tratores, máquinas rodoviárias e de escavação e empilhadeiras;
- f) carroçarias para veículos automotores em geral;
- g) reboques e semi-reboques utilizados para o transporte de mercadorias;
- h) partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos - acabados e semi-acabados - e pneumáticos, destinados aos produtos relacionados nesta e nas alíneas anteriores.

(...)

Art. 11-A. As empresas referidas no § 1º do art. 1º, entre 1º de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2015, **poderão apurar crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento das contribuições** de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, no montante do valor das contribuições devidas, em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno, multiplicado por:

(...)

§ 4º O benefício de que trata este artigo fica condicionado à realização de investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica na região, inclusive na área de engenharia automotiva, correspondentes a, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor do crédito presumido apurado.

Da análise do referido benefício, em que pese fosse possível questionar a sua natureza de subvenção como de investimento ou custeio, o fato é que tanto a autoridade fiscal quanto o contribuinte a classificaram e entenderam tratar-se de subvenção para investimento.

Faço essa ressalva porque, pessoalmente, teria conclusão distinta acerca da natureza do referido incentivo.

Ademais, mesmo que a autoridade fiscal concluísse tratar de subvenção para custeio a necessidade de tributação seria a mesma, em que pese outros critérios pudessem ser discutidos.

Entretanto, entendo que tal matéria é de mérito, e não tendo sido objeto de questionamento nem da autoridade fiscal e, tampouco da Recorrente que defende tratar-se de subvenção para investimento e deu a ela esse tratamento contábil, esse é o limite da lide em questão, que deve ser analisada a partir da premissa de tratar-se de subvenção para investimento.

Outro ponto que merece ressalva é que a autoridade fiscal, por vezes, utiliza termos irônicos e absolutamente inadequados ao tentar desacreditar tanto o legislador quanto o contribuinte. Esse tipo de postura em nada agrega ao procedimento fiscal, pelo contrário, poderia ter o condão de enfraquecê-lo e de demonstrar eventual parcialidade no procedimento investigatório.

São posturas que devem ser evitadas pela autoridade fiscal e, também, pela contribuinte, que ao tentar devolver as aparentes “provocações na mesma moeda”, também perde razão e se afasta do debate técnico necessário para a análise da questão.

Além disso, chama atenção que em sede de sustentação oral e por meio de memoriais a Recorrente inova completamente em sua linha argumentativa, passando a defender que os investimentos seguiram mesmo após o encerramento das atividades, e que por isso a autoridade autuante teria realizado lançamento por presunção. Tratando-se de matéria nova e não alegada no curso do processo administrativo fiscal, a mesma não será conhecida ou analisada por este Relator, posto que preclusa.

Feitos tais esclarecimentos, no que se refere à preliminar de nulidade arguida pela Recorrente no meio de suas razões de mérito, entendo que ela não merece acolhida.

Não houve erro na quantificação da matéria tributável, mas sim uma quantificação da mesma a partir da interpretação que a autoridade fiscal fez dos fatos e da legislação tributária. Se ela está correta ou não seria matéria de mérito e, mesmo que houvesse algum erro, não necessariamente importaria em nulidade do lançamento uma vez que seria possível ajustar os valores que a Recorrente defende que deveriam ser adicionados a outros anos calendários.

No mais, as suas razões em muito se confundem com as razões de mérito. Assim, não acolho a preliminar de nulidade arguida.

Da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*.

Cumpra ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Especialmente no que se refere ao ponto de mérito relativo à adição dos valores relativos à subvenção para investimento na base de cálculo do IRPJ e CSLL, concordo integralmente com a decisão recorrida. Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida neste ponto, pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

DA ADIÇÃO DOS VALORES RELATIVOS À SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

A fiscalizada é beneficiária de uma série de benefícios fiscais, entre eles subvenções dadas pelo poder público classificadas pela fiscalizada como subvenções para investimentos. O auto de infração ora lavrado refere-se ao incentivo fiscal previsto nos artigos 11-A e 11-B da Lei nº 9.440/1997.

A referida subvenção para investimento consiste em crédito presumido de IPI, tendo como contrapartida a aplicação de, pelo menos, 10% do valor da subvenção de investimento em investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica nas regiões, Norte, Nordeste e Centro-Oeste, inclusive na área de engenharia automotiva, em valor superior a R\$ 2,5 bilhões.

A totalidade dos valores auferidos pela fiscalizada a título dessas subvenções é excluída da Parte A do LALUR quando da apuração do lucro real e deveria ser controlada na Parte B, nos termos do § 5º do art. 198 da IN RFB nº 1.700/2017.

Em 11 de janeiro de 2021, a Ford anunciou o encerramento da produção de veículos no Brasil.

Assim, embora o legislador não tenha estabelecido um prazo para que os recursos auferidos (subvenções para investimentos) sejam efetivamente investidos, a subvenção recebida da União, em função dos créditos presumidos de IPI contabilizados pela FORD, não pode ser excluída da apuração do lucro real, quando não há obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, conforme o art. 198, § 7º, IN RFB nº 1.700/2017.

Portanto, face o encerramento da produção de veículos no Brasil, foi feita a adição dos valores que deixaram de ser investidos, ou seja, a diferença do auferido e o efetivamente aplicado na ampliação e criação de empreendimentos econômicos, conforme disciplina o art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

No período de 2014 a 2020, foram excluídos do LALUR (parte A), a título de subvenção para investimentos relativas ao crédito presumido de IPI, os seguintes valores:

ano	exclusão LALUR-A
2014	1.409.295.106,27
2015	1.347.658.907,45
2016	1.067.204.545,71
2017	1.363.705.748,05
2018	1.723.470.203,22
2019	1.860.427.356,51
2020	1.117.909.818,84
total	8.480.376.579,78

Com base no descumprimento do art. 30, caput e § 2º, da Lei n.º 12.973/2014, e conforme o entendimento da SC Cosit no. 108, de 2021, da SC Cosit n.º 145, de 2020, e do PN CST n.º 112, de 1978, foi constituído em 31/12/2021 (apuração anual do lucro real) o valor de R\$ 7.795.087.849, em virtude da falta de adição ao Lucro Real e CSLL, apurado conforme planilha abaixo:

ano	exclusão IPI -PARTE A	pesq e desenv.(empresa)	compra ativo fixo	controle (PARTE B)	valor acumulado (PARTE B)
2011	909.473.644	113.300.000	297.036.824	499.136.820	499.136.820
2012	797.452.730	35.280.000	461.189.740	300.982.991	800.119.811
2013	1.192.477.255	109.065.000	610.867.418	472.544.837	1.272.664.648
2014	1.409.295.106	144.580.000	540.660.193	724.074.914	1.996.739.561
2015	1.347.658.907	159.377.856	134.052.852	1.054.228.199	3.050.967.761
2016	1.067.204.546	188.797.821	297.446.879	580.959.845	3.631.927.606
2017	1.363.705.748	395.701.442	366.592.620	601.411.666	4.233.339.291
2018	1.723.470.203,22	303.987.412,83	267.569.089,10	1.151.913.701	5.385.252.993
2019	1.860.427.356,51	180.418.213,93	80.294.482,40	1.599.714.660	6.984.967.653
2020	1.117.909.818,84	181.375.136,79	126.414.486,34	810.120.196	7.795.087.849
total	12.789.075.315	1.811.862.883	3.182.124.584	7.795.087.849	

A impugnante alega que atendeu plenamente a todos os requisitos exigidos para usufruir os benefícios fiscais da Lei n.º 9.440/1997 e que os mecanismos de controle do órgão responsável pela fiscalização do benefício não foram questionados pela fiscalização.

Cabe razão parcial à impugnante nas alegações acima: ela cumpriu as exigências da Lei n.º 9.440/1997 para usufruir os benefícios da própria lei, ou seja, fazer jus a crédito presumido de IPI, para compensar com o mesmo tributo ou demais tributos federais.

Entretanto, cabe razão à Autoridade Fiscal quando afirma que o cumprimento das exigências previstas na Lei n.º 9.440/1997 não se aplica ao tratamento a ser dado às subvenções para investimento para fins de apuração do IRPJ e à CSLL, objeto do art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

Assim, cabe razão à Autoridade Fiscal quando afirma que são questões diversas.

A impugnante contesta o lançamento por meio de uma tentativa de confundir as exigências prescritas na Lei n.º 9.440/1997 com as prescritas no art. 30 da Lei n.º 12.973/2014:

Portanto, a subvenção para investimento introduzida pela Lei n.º 9.440/1997 cumpre os requisitos do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 e a Impugnante, por sua vez, cumpriu todas as contrapartidas estabelecidas na lei do incentivo, investindo muito mais do que os 10% do valor do crédito presumido de IPI, e utilizando os valores excedentes na absorção de sucessivos prejuízos - o que resultou no atual patrimônio líquido negativo da Impugnante (conforme informado no TVF) - durante toda a operação na região Nordeste, razão pela qual não há qualquer motivo para a adição efetuada pela autoridade lançadora. (fls. 1.478).

Entretanto, vejamos:

O § 4º do art. 11-A e o § 4º do art. 11-B da Lei n.º 9.440/1997 condicionam o benefício de que tratam os artigos 11-A e 11-B à realização de investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica, inclusive na área de

engenharia automotiva, correspondente a, no mínimo, 10% do valor do crédito presumido apurado.

E os artigos 11-A e 11-B se referem especificamente ao benefício de crédito presumido de IPI:

Art. 11-A. As empresas referidas no § 1º do art. 1º, entre 1º de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2015, poderão apurar crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, no montante do valor das contribuições devidas, em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno, multiplicado por: (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010) (Regulamento) (Vide Decreto nº 7.633, de 2011)(Vide Lei nº 13.043, de 2014)

(...)

§ 4º O benefício de que trata este artigo fica condicionado à realização de investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica na região, inclusive na área de engenharia automotiva, correspondentes a, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor do crédito presumido apurado. (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010)

Art. 11-B. As empresas referidas no § 1º do art. 1º, habilitadas nos termos do art. 12, farão jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, desde que apresentem projetos que contemplem novos investimentos e a pesquisa para o desenvolvimento de novos produtos ou novos modelos de produtos já existentes. (Incluído pela Lei nº 12.407, de 2011) (Regulamento) (Vide Decreto nº 7.633, de 2011) (Vide Lei nº 13.043, de 2014)

(...)

§ 4º O benefício de que trata este artigo fica condicionado à realização de investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica na região, inclusive na área de engenharia automotiva, correspondentes a, no mínimo, dez por cento do valor do crédito presumido apurado. (Incluído pela Lei nº 12.407, de 2011)

Do acima transcrito resta evidente que a aplicação de, no mínimo, 10% do crédito presumido em investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica está vinculada ao benefício do próprio crédito presumido de IPI.

Como o benefício de crédito presumido de IPI constitui uma subvenção para investimentos, o tratamento a ser aplicado, no que se refere à apuração do IRPJ e da CSLL, está disposto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014:

Art. 30. **As subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de**

empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público **não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros** a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º **ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput**, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos; II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5

(cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 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. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

Assim, nos termos do caput e do § 2º do art. 30, as subvenções para investimento, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que registradas em reserva de lucros (o que não se aplica à impugnante face a

apuração de prejuízos fiscais) ou caso seja dada destinação diversa da prevista no caput (implantação ou expansão de empreendimentos econômicos).

Destaque-se que, aqui, não há a limitação, prevista no § 4º. dos arts. 11-A e 11-B, de aplicação de, no mínimo, 10% do crédito presumido apurado, em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

O disposto no caput e no § 2º. do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 aplica-se a qualquer benefício a ser classificado como subvenção para investimento, no que se refere à incidência ou não de IRPJ e CSLL, enquanto o disposto no § 4º dos arts. 11-A e 11-B da Lei nº 9.440/1997 é específico do benefício de crédito presumido de IPI concedida a montadoras de veículos a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

E inexistente previsão legal que afaste a aplicação do disposto na Lei n. 12.973/2014 para empresas beneficiárias da subvenção para investimento concedida por meio da Lei no. 9.440/1997.

Assim, não procede o entendimento da impugnante de que, face ter investido recursos muito superiores ao mínimo de 10% e aos R\$ 2,5 bilhões, na região Nordeste, teria cumprido com as exigências, de forma a afastar a autuação sofrida.

Isto porque a impugnante, de fato, cumpriu com os requisitos para usufruto do benefício concedido pela Lei n. 9.440/1997, ou seja, o crédito presumido de IPI, os quais não se aplicam, entretanto, aos tributos IRPJ e CSLL.

Como beneficiária de uma subvenção para investimentos, a impugnante submeteu-se, também, às exigências dispostas no art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

E como explicitado acima, as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real desde que registradas em reserva de lucro, mas serão tributadas caso seja a elas dada destinação diversa da prevista no caput, ou seja, implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

E como exposto no Termo de Verificação Fiscal, a impugnante não mais dispõe de condições para proceder à aplicação de tais recursos oriundos da subvenção em implantação ou expansão de empreendimentos econômicos no País, face ter encerrado suas atividades de montagens de veículos no Brasil, a partir de janeiro de 2021.

Assim, os valores correspondentes às subvenções para investimento, excluídos na Parte A do LALUR, para fins de apuração do Lucro Real, e controlados na parte B do LALUR, devem, portanto, ser adicionados ao lucro líquido do período de encerramento das atividades de impugnante, para fins de tributação.

A impugnante argui pela ilegalidade da exigência do § 7º. do art. 198 da IN RFB no. 1.700/2017, por entender que o art. 30 da Lei no. 12.973/2014 não exige que a totalidade dos valores de subvenção seja aplicada na implantação ou expansão

de empreendimentos econômicos, e que esta exigência seria, portanto, uma exigência infralegal, extrapolando o papel regulamentador da Instrução Normativa.

Comparemos as duas previsões legais:

Art. 30, caput e § 2º, da Lei nº 12.973/2014:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)

(...)

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

§ 7º do art. 198 da Instrução Normativa RFB Nº 1.700/2017:

§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

Assim, de acordo com o art. 30, caput e § 2º, da Lei nº 12.973/2014, as subvenções para investimento, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista no caput.

Enquanto isso, o § 7º do art. 198 da IN RFB nº 1.700/2017, c/c com o caput, dispõe que as subvenções para investimento, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não poderão ser excluídas da apuração do lucro real e do resultado ajustado quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Constata-se que a presença da expressão “totalidade” no texto do § 7º do art. 198 da IN em nada alterou ou ampliou o previsto no art. 30, caput e § 2º, no qual está subentendido que todo o valor referente à subvenção para investimento ao qual for dada destinação diversa da prevista no caput, terá que ser tributado.

Acresça-se que não foi fundamento do lançamento se a aplicação dos valores referentes à subvenção estaria limitado à aquisição de bens ou direitos ou a despesas gerais com pesquisa, desenvolvimento e serviços para inovação

tecnológica, mas tão somente o fato de que, após encerradas suas atividades de montagem de veículos automotores no Brasil, a impugnante não teria como realizar tais aplicações na implantação ou expansão de empreendimento econômico, sob nenhuma forma.

Assim, resta evidente que a norma que determinou a inclusão das subvenções para investimento na apuração do Lucro Real e do resultado ajustado, caso os valores correspondentes não fossem aplicados na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, foi a Lei n. 12.973/2014 e não a IN RFB n. 1.700/2017.

Afastada, portanto, a alegação de que a adição do valor de R\$ 7.795.087.849,00 ao lucro líquido teria se dado tendo como fundamento apenas o disposto no § 7º. do art. 198 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017, o qual apenas regulamentou o disposto no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, apresentado como fundamento legal do lançamento tributário, às fls. 1.468 dos autos, item 5.

Cabe destacar que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pela Resolução CFC no. 1.055/05, aprovou em 05/11/2010 e divulgou em 02/12/2010, o Pronunciamento Técnico CPC no. 07 (R1), que, por sua vez, preceitua:

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

Por fim, cabe ressaltar que subvenções sem obrigação de contrapartida por parte do beneficiário são consideradas como subvenções para custeio ou operação, as quais são tributadas normalmente.

A impugnante também alega, com base em decisões do CARF e do CSRF de que não seria necessária uma vinculação direta e específica entre o valor total da subvenção recebida e o valor total do investimento realizado.

O argumento não se aplica ao presente caso, face a motivação do lançamento: a total impossibilidade de futura aplicação dos valores referentes à subvenção para investimentos na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, em

virtude do encerramento da produção de carros pela impugnante em solo brasileiro.

Assim, não está em discussão o montante dos valores referentes à subvenção a ser aplicado na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, mas sim que nenhum montante poderá ser, a partir de janeiro de 2021, aplicado neste objeto, pois as atividades da impugnante nas quais seria possível fazê-lo não serão mais desenvolvidas no Brasil.

A impugnante alega que a adição do valor de R\$ 7.795.087.849,00 o lucro líquido, para apuração do Lucro Real, foi realizada em período e valores equivocados.

Afirma que a fiscalização verificou o valor das exclusões realizadas na parte A do LALUR e do LACS, nos anos de 2011 a 2020, de mais de R\$ 12 bilhões, subtraiu o valor de aproximadamente R\$ 4,99 bilhões utilizado em pesquisa/desenvolvimento e na aquisição de ativos, e adicionou o resultado na competência de janeiro de 2021, mês em que houve o anúncio do encerramento da produção de veículos, revertendo as exclusões que ocorreram "indevidamente" da parte A do LALUR e do LACS de 2011 a 2020.

Entende, portanto, que a Autoridade Fiscal procedeu de maneira equivocada ao considerar o momento do fato gerador em janeiro de 2021, bem como adicionando todo o valor indevidamente excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de 2011 a 2020.

O argumento não procede.

A sistemática adotada ao tratamento das subvenções para investimento é: exclusão do Lucro Líquido, para apuração do Lucro Real, na Parte A do LALUR, e controle dos valores excluídos na Parte B do LALUR, tendo em vista que estes recursos podem influenciar a determinação do lucro real de exercícios futuros.

Não há, entretanto, previsão legal de prazo para que tais recursos influenciem nos exercícios futuros.

Ou seja, os valores excluídos do Lucro Líquido, na Parte A do LALUR, para fins de apuração do Lucro Real, devem ser controlados na Parte B do LALUR, indefinidamente, até que ocorra um fato que influencie os exercícios futuros.

No presente caso, tal fato seria uma situação que caracterizasse a aplicação dos recursos em destinação diversa da implantação ou expansão de empreendimentos econômicos ou, ainda, uma situação que impossibilite a aplicação dos recursos da maneira acima descrita, como o encerramento, no País, da atividade de produção de veículos automotores, por parte da impugnante.

Pode-se estabelecer um paralelo com o aproveitamento dos prejuízos fiscais, ou quais estão limitados apenas ao percentual de 30% do Lucro Líquido, mas sem prazo para que tal aproveitamento ocorra.

Assim, a sistemática do controle das subvenções para investimento implica o controle dos valores de forma cumulativa, ano a ano, sem prazo para que estes

valores influenciem os resultados futuros, não se aplicando, portanto, o prazo decadencial disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Cabe esclarecer que se trata de uma situação diversa daquela em que a Autoridade Fiscal procede à glosa de custos e despesas não comprovadas e/ou indevidas, as quais, pelo Regime de Competência aplicado no Lucro Real, estão atreladas ao ano-calendário analisado e não poderão influenciar em exercícios futuros.

Situação diversa também é quando o Fisco retroage para questionar o prejuízo fiscal apurado: nesse caso está limitado ao prazo decadencial e somente pode rever o prejuízo fiscal dentro deste prazo, mas, novamente, não existe limitação de prazo para aproveitamento do prejuízo fiscal apurado em exercícios pretéritos, ainda que a apuração tenha ocorrido há mais de 5 anos.

Destaque-se que, no presente caso, a Autoridade Fiscal não questionou ou reviu os valores excluídos na Parte A do LALUR, mas adotou os valores informados pela própria impugnante, e tão somente adicionou o valor acumulado controlado na Parte B do LALUR, ao Lucro Líquido.

A impugnante também considera que houve erro na adoção de janeiro de 2021 como data do fato gerador, mas não apresentou qualquer argumento para defender tal entendimento.

Cabe destacar, entretanto, que a data da ocorrência do fato gerador considerada no Auto de Infração não foi janeiro de 2021, mas, sim, 31/12/2021, considerando a opção da impugnante pela tributação do IRPJ e da CSLL pelo regime do Lucro Real Anual:

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO		
INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL		
Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2021	7.799.087.849,00	75,00

Argui, ainda, que (fls. 1.479):

Se os valores tratam de subvenção de custeio, conforme alega a autoridade fiscal, as exclusões devem ser revertidas mediante adições nos respectivos períodos. Isso, inclusive, é o que a fiscalização fez com relação às receitas de subvenção que foram aplicadas no pagamento de engenheiros - que serão objeto de análise mais adiante - quando efetuou o lançamento de ofício apenas em relação aos anos-calendário de 2018 a 2020, pois sabe que não pode retroagir a períodos alcançados pela decadência.

Mais uma vez, a impugnante tenta gerar confusão entre situações diversas:

1. A infração “Ajustes do Lucro Líquido do Exercício” trata, exclusivamente, das subvenções para investimentos (fato gerador considerado: 31/12/2021); e 2. Nas situações em que a Autoridade Fiscal entendeu que os valores excluídos da base

de cálculo do IRPJ e da CSLL teriam natureza de subvenção para custeio e não para investimento (infrações “Exclusões / Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real”, no Auto de Infração de IRPJ, e “Exclusões Indevidas da Base de Cálculo Ajustada da CSLL”, no Auto de Infração de CSLL” e “Incidência Não-Cumulativa Padrão”, nos Autos de Infração de COFINS e PIS), a apuração / lançamento foi efetuado mês a mês.

Não procede o entendimento da impugnante de que a reversão das exclusões realizadas de 2011 a 2021 deveriam respeitar o período em que foram realizadas, face, mais uma vez, à motivação do lançamento (encerramento das atividades de montagem de veículos no Brasil), a qual somente foi anunciada em janeiro de 2021.

Assim, até o encerramento das atividades de montagem de veículos no Brasil, havia a possibilidade de aplicação dos valores referentes às subvenções nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a qual foi extinta com a decisão da impugnante de encerrar tais atividades no país.

Diante do exposto, a infração “Adições Não Computadas na Apuração do Lucro Real” deve ser mantida.

Da análise da decisão recorrida, com a qual concordo nesse ponto, entendo que a DRJ conseguiu de maneira exitosa enfrentar e desconstruir todos os argumentos defensivos da contribuinte.

Ressalto que, em sede de Recurso a contribuinte insiste na mesma tese defensiva sem sequer enfrentar ponto argumentativo que constitui a essência da decisão recorrida, qual seja, que o cumprimento dos requisitos previstos no §4º dos arts. 11-A e 11-B da Lei n. 9.440/1997 não afastam a aplicação do §2º. do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 a qual trata, especificamente, das subvenções de investimento.

Não estamos diante de um benefício estadual e debates relativos a eventual aplicação da LC 160/2017 ou da decisão do STJ no EREsp 1.517.492/PR. Isto porque, não estamos diante de argumentos relativos à autonomia dos entes tributantes.

No presente caso, estamos tratando de incentivo fiscal concedido pela própria União, cujas regras de tributação também são por ela definidas.

Assim, não há como se defender o afastamento da aplicação do disposto no §2º. do art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

A concessão de um incentivo fiscal condicionado, gerador de crédito presumido de IPI, como ressarcimento aos seus custos de investimento, não afastam o tratamento tributário a ser dado pela própria União com base em outra legislação federal que deve ser interpretada e aplicada de forma integrada.

Outrossim, cumpre ressaltar também o equívoco na interpretação da Recorrente, no que tange às condições para fruição do benefício x sua caracterização como subvenção para investimentos.

Isto porque, a redação dada pelo §4º dos arts. 11-a e 11-B não condiciona a caracterização do benefício como subvenção para investimento ao se investir 10% em pesquisa e inovação tecnológica.

O que o legislador quis, claramente, foi estabelecer um patamar mínimo de investimentos em pesquisa e inovação, garantindo um legado permanente para as regiões Norte e Nordeste. Isto porque, se a condição para fruição e caracterização como subvenção para investimento fosse, tão somente, a aplicação de 10%, o texto legal não precisaria estabelecer tal percentual **como patamar mínimo**.

Ora, bastaria o legislador condicionar ao investimento de 10% e pronto! E qual o motivo do texto legal estabelecer um investimento de, no mínimo, 10% em determinada área? A primeira conclusão que chego é que tratando-se de subvenção para investimento e nos termos do que dispõe o art. 30 da Lei n. 12.973/2014, a subvenção para investimento jamais se limitaria a apenas um percentual do valor subvencionado, mas sim toda a aplicação para investimento. Por sua vez, a segunda conclusão a que chego é que o legislador quis que do retorno total dos investimentos um percentual de, no mínimo, 10% fossem destinados para a finalidade indicada.

Essa é a conclusão lógica e sistemática dos dispositivos legais.

Não vejo como se sustentar a interpretação simplista da Recorrente no sentido de que, a caracterização do incentivo como subvenção para investimento estaria limitado, tão somente, à condicionante estabelecida no §4º sem a necessidade de se cumprirem os demais requisitos previstos no art. 30 da Lei n. 12.973/2014. Por sua vez, o §2º do art. 30 sempre estabeleceu que, para fins de IRPJ e CSLL as subvenções para investimentos seriam tributadas caso fossem dada destinação diversa da sua finalidade, exatamente o que ocorreu no presente caso.

Ademais, salta aos olhos o fato de que a autoridade fiscal de forma muito perspicaz, chamou atenção ao fato de que a Recorrente quanto às subvenções e incentivos estaduais, reconheceu que ao encerrar as suas atividades não retornou os incentivos como investimentos e fez uma acordo com o Estado da Bahia restituindo bilhões de reais. Entretanto, para o Governo Federal insiste em postura absolutamente antagônica.

De fato, a Recorrente comprovou o investimento de mais de R\$ 2,5 bilhões em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica na região, mas isso não chega nem perto de todo o montante subvencionado para investimento. A lógica de não se tributar a subvenção para investimento é exatamente estimular o próprio investimento e, por consequência, políticas de desenvolvimento. Não é um recurso “dado” ao particular como ocorre na subvenção para custeio.

Ainda, no que se referem aos precedentes do CARF citados pela Recorrente, o que se verifica é que ela tenta confundir os julgadores. Não se discute sincronismo dos investimentos.

Isso há muito foi superado. Veja que nem mesmo a autoridade fiscal se funda nisso, pelo contrário, ela entendeu que poderia a Recorrente reinvestir o valor subvencionado, devidamente controlado, a qualquer tempo, e isso apenas restou impossibilitado no momento do encerramento das atividades.

E essa foi a lógica que levou a autoridade fiscal a configurar a infração no momento do encerramento das atividades. Veja que não se exigiu sincronismo, mas apenas o efetivo investimento a qualquer tempo. Por sua vez, tendo em vista o encerramento das atividades, a consequência lógica é que a partir deste momento não há mais a possibilidade de investimentos e, portanto, deveria a recorrente ter adicionado o saldo de subvenções ao resultado tributável.

A matéria foi bem detalhada e enfrentada pela DRJ ao afastar os argumentos recursais relativos à necessidade de respeito ao regime de competência. Veja que o regime de competência seria aplicável caso se trata-se de subvenção para custeio ou se exigisse o sincronismo. E como defende a própria Recorrente, não seria nenhuma dessas hipóteses.

Outrossim, os argumentos repetidos em recurso relativos à eventual ilegalidade do §7º do art. 198 da IN 1.700/2017 trata-se de verdadeira cortina de fumaça. Primeiro porque ele não foi fundamento expresso do TVF. Segundo porque a previsão de tributação no caso de descumprimento da finalidade de investimento está previsto na lei.

Assim, neste ponto de mérito nego provimento ao Recurso Voluntário.

Entretanto, no que se referem aos argumentos de mérito relativos à impossibilidade de concomitância da multa isolada e a de ofício penso assistir razão à Recorrente.

Como bem delimitado em relatório, remanesce em litígio, tão somente, a alegação de impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e isolada e penso que assiste razão ao Recorrente.

Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Tratando-se, portanto, de aplicação de penalidade, o *ius puniendi* está sujeito a mecanismos e princípios de controle do Poder punitivo do Estado razão pela qual, um único ilícito tributário não pode acarretar em duas punições sob pena de *bis in idem*.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Diga-se ainda, que a questão é objeto de Súmula do CARF nº 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 in verbis:

Súmula CARF nº 105 : 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.

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária e também, mais recentemente através de precedente da CSRF de 01/09/2020 através do Acórdão 9101-005.080:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Quanto ao precedente acima citado, peço vênia para reproduzir a brilhante declaração de voto proferida pela Conselheira Livia de Carli Germano, que já compôs esta TO, e que enfrenta de forma direta e exaustiva o argumento relativo à inaplicabilidade da referida Súmula 105:

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia, divergi da i. Relatora com relação às exigências das multas isoladas lançadas para o ano calendário de 2007.

Em síntese, tenho orientado meus votos no sentido de que o racional da Súmula CARF n. 105 permanece aplicável mesmo após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007, eis que, compreendo, esta modificou apenas o texto normativo, em nada alterando quanto à norma jurídica subjacente.

A redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 era a seguinte (grifamos):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

O caput do artigo 44 traz a base de cálculo das multas em questão, fazendo menção à “totalidade de tributo ou contribuição”.

A uma primeira vista, tal referência parece mesmo se reportar ao valor devido no ajuste anual, inclusive em razão do emprego do termo “totalidade” – de fato, a princípio, parece não fazer sentido pensar que a norma fala em “totalidade de tributo” querendo se referir ao valor da estimativa mensal, eis que não se “totaliza” o valor de um pagamento que é único a cada mês.

A questão é: nesses termos, como compatibilizar o caput do dispositivo com os incisos de seu parágrafo primeiro?

Explica-se. O caput do artigo 44 prevê que a base de cálculo da multa será “a totalidade do tributo ou contribuição”. Se isso significa o valor devido no ajuste anual, qual seria o conteúdo do inciso IV do parágrafo primeiro (acima grifado), em especial considerando: (i) a possibilidade (remota, mas existente) de verificação da ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário (quando ainda não há ajuste anual apurado), e (ii) a previsão de que a multa isolada pode ser exigida “ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”?

Em ambas as hipóteses acima, teríamos um problema quanto à base de cálculo para a multa isolada a ser aplicada, eis que, (i) no caso de verificação, ainda no curso do ano calendário, de ausência de recolhimento da estimativa mensal, a base de cálculo da multa isolada seria inexistente, e (ii) no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa no ajuste anual, a base de cálculo da multa isolada seria zero.

É dizer, nessas situações, (i) a multa isolada não poderia (impossibilidade prática) ser aplicada antes da entrega da declaração, por ausência de base de cálculo, e (ii) o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º traria uma afirmação em si mesma contraditória, eis que ele estaria dizendo que a multa isolada poderia ser exigida ainda que sua base de cálculo fosse zero.

A MP 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu eficácia em 27 de outubro daquele ano, e MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488/2007, alterou o texto legal de maneira que o caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996

deixou de indicar a base de cálculo das multas, sendo certo que a base de cálculo da multa isolada atualmente é, nos termos do inciso II, o valor do pagamento mensal devido. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

A legislação foi alterada sem qualquer previsão expressa de ter sido interpretativa (art. 106 do CTN), o que leva à conclusão de que a alteração, por si só, não teria influência na interpretação a ser dada à legislação vigente anteriormente.

Por oportuno, observo que a circunstância de um texto legal (palavras/literalidade) ter sido alterado nada diz sobre se, de fato, houve alteração da norma jurídica subjacente (isto é, do significado formado a partir da interpretação de tal texto). Isso porque a alteração de um texto normativo pode ser realizada tanto para trazer novo sentido à norma como meramente para fazer com que a literalidade reflita o sentido lógico já contido na norma anterior (neste último caso se compreende a alteração como tendo natureza interpretativa).

No caso, para períodos anteriores a 2007, temos o seguinte dilema: ou (a) se considera que o caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando menciona “totalidade de tributo ou contribuição”, está se referindo ao ajuste anual -- hipótese em que (i) não se aplica a multa isolada se verificada no curso do ano calendário, em virtude da ausência de base de cálculo, e (ii) deve ser ignorado o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º (“ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”), porque contraditório com o caput, ou (b) se confere ao caput do artigo 44 um sentido diverso, compreendendo-se o significado de “totalidade de tributo ou contribuição” como sendo, genericamente, o valor devido que deixou de ser recolhido, e integrando-o de acordo com a hipótese prevista em cada um dos incisos do parágrafo primeiro em questão – assim, para os incisos I e II ele significaria o ajuste anual, enquanto que, para os incisos III e IV, seria o valor do recolhimento mensal devido.

Muitos sustentam que não se pode interpretar que a legislação esteja mencionando “tributo” querendo se referir às estimativas já que, tecnicamente, estas não são tributo, mas mera antecipação. Sem embargo, não vejo problemas em tal raciocínio já que, na qualidade de antecipação de uma prestação potencialmente devida, a estimativa tem, em sua origem, a qualidade e a natureza do que busca antecipar.

Portanto, considerando o arrazoado acima, compreendo que a única forma de compatibilizar o trecho final do caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996, em sua redação original, com o trecho final do inciso IV do seu parágrafo 1º, é considerar que a menção do caput à “totalidade de tributo ou contribuição” deva ser compreendida de forma integrada com os incisos do parágrafo primeiro, sem negar eficácia a nenhuma de suas disposições.

Deste modo, muito embora tal termo se identifique com o valor devido no ajuste anual nos incisos I e II do parágrafo 1º (o que, inclusive, justificaria a menção ao vocábulo “totalidade”), no caso de ausência de recolhimentos mensais (incisos III e IV do parágrafo 1º), a base de cálculo da multa necessariamente é o valor do recolhimento mensal devido.

Não se nega que o caput orienta a matéria a ser tratada na norma, nem o fato de os parágrafos serem dedicados a expressar “os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida” (Lei Complementar 95/98, art. 11, III, “c”), não obstante também se deve ter em mente a máxima de hermenêutica segundo a qual a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectu sunt accipienda* – i.e., as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia). Assim, compreendo não ser adequado, especialmente quando possível uma interpretação que pressuponha a coerência do texto normativo, optar por uma interpretação que resulte em se considerar como não escrita a integralidade do trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996.

Tal interpretação revela-se, ainda, coerente com o princípio geral de que, em se tratando de penalidade, a graduação deve levar em conta a gravidade da falta, sendo assim adequado o entendimento de que a multa tenha por base de cálculo o valor da estimativa mensal devida e não recolhida.

Além disso, em se estabelecendo a base de cálculo da penalidade como sendo o valor do recolhimento mensal devido e não realizado, a interpretação se coaduna com a faculdade que se confere ao sujeito passivo de interromper os pagamentos por antecipação quando apure, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (parágrafo 2º do artigo 39 da Lei 8.383/1991).

É dizer, a multa isolada não poderá ser aplicada na hipótese em que o recolhimento mensal não seja devido -- em razão do levantamento de balancetes de suspensão – e proporcionalmente, em caso de balanços de redução. E isso,

ressalte-se, independentemente de transcrição e tais balancetes no Diário, como enuncia a Súmula CARF 93: “A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa”. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das premissas de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a conclusão a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece -- e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena

por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.**

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado

nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 105: 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.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Com a devida vênias, afastar a aplicação das razões de decidir da referida Súmula uma vez que esta foi editada antes da alteração da redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 promovida pela Lei nº 11.488/2007, como se tal alteração legislativa fulminasse de morte toda a lógica e racionalidade da referida Súmula me parece postura muito perigosa para fins da segurança jurídica.

Nesse ponto, e para entender e compreender as razões de decidir necessário se faz analisar os precedentes que justificaram a produção da referida Súmula, e a conclusão que posso chegar é a de que os fundamentos da *ratio decidendi* permanece intacta e inalterada mesmo com a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Entendo ainda que, a lógica é a mesma no que se refere à aplicação da Súmula Vinculante CARF n. 22 mesmo para exclusões realizadas no âmbito do SIMPLES NACIONAL, muito embora ela se refira ao SIMPLES FEDERAL.

Veja que, neste caso específico, o que ocorreu foi sim, de fato, uma mudança completa no regime do Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/1996, substituído pela LC 123/2006.

O que ocorreu neste exemplo, foi uma completa mudança no regime de tributação diferenciado para os micro e pequenos empresários e, mesmo assim, não são poucos os precedentes deste CARF - e desta mesma TO- que aplicam a mesma *ratio decidendi* da referida Súmula para anular atos de exclusão realizados já no âmbito do novo regime. Para mim deve ser aplicada a mesma lógica.

Diante do exposto, entendo assistir razão ao Recorrente neste ponto razão pela qual voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a aplicação da multa isolada.

Por último, o Recurso Voluntário questiona a exigência da multa por erros na ECF. Neste ponto também entendo assistir razão a Recorrente.

A referida penalidade foi fundamentada no art. 8º-A, inc. II do Decreto-Lei n. 1.598/1977 e a DRJ manteve o lançamento com o argumento de que o saldo inicial e final informado na Parte B do Lalur, para o AC 2017 estava errado e, portanto, gerou-se um efeito em cadeia para todos os demais anos calendários, afastando-se os anos de 2011 a 2017 pela decadência.

Entretanto, o primeiro ponto que chama atenção é que os próprios valores informados e controlados na parte B do Lalur foram usados de base para o lançamento principal, então fica difícil defender eventual erro de lançamento.

Ademais, também salta aos olhos o fato de que, muito embora a DRJ tenha reconhecido que os alegados erros ocorridos nos anos de 2011 a 2017 estivessem fulminados pela decadência, os valores controlados nos respectivos anos acabam por compor o saldo inicial e final relativo ao AC 2018. Em outras palavras, valores controlados em anos calendários cuja aplicação da penalidade estaria decaída acabaram sendo usados como base de cálculo para lançamento da referida penalidade, isto porque a autoridade fiscal partiu do saldo inicial de 2018 que vem a ser exatamente o saldo final de 2017. Deveria, no mínimo, considerar tão somente os valores eventualmente adicionados incorretamente durante o ano calendário, o que não ocorreu.

E pior, a autoridade fiscal “escolheu” um ano para exigir a multa, senão vejamos: *“O erro persiste nos anos seguintes, mas não foram lavrados autos de ECFs por entender que o erro é o mesmo e acaba influenciando nos anos seguintes. Optou-se por lavrar o AI no ano de 2018 porque tem menor base de cálculo em relação aos posteriores.”*

Ora, além de não ter nenhum respaldo legal para tal escolha, o argumento apenas reforça o fato de que a base por ele utilizada leva em consideração valores controlados referentes a anos calendários alcançados pela decadência.

A recorrente, neste ponto, se defendeu muito bem:

Ocorre que, em nenhum momento, a fiscalização alegou que o controle realizado na parte B do LALUR e do LACS relativamente aos anos-calendário de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020 estava equivocado. Inclusive tais valores foram utilizados, sem

qualquer reparo pelo Fisco, na adição realizada via lançamento de ofício. Portanto, os valores registrados em cada um desses anos estavam corretos. O que a fiscalização apurou foi que o controle dos lançamentos na parte B do LALUR e do LACS nos anos anteriores a 2015 estava errado, o que refletiu no montante do saldo a acumulado informado ano a ano.

Assim, a informação incorreta no preenchimento da ECF teria se dado, de fato, no preenchimento das ECFs referentes aos anos-calendário de 2015 e anteriores segundo a fiscalização. Ou seja, a multa pretendida deveria ter sido aplicada em relação à ECF do ano-calendário de 2015 e/ou dos anos anteriores. A incorreção no preenchimento teria se dado nesses momentos, mas certamente não na ECF 2018.

Aliás, é de se ressaltar que no curso do mandado de procedimento fiscal a Recorrente informou que a obrigação de informar o saldo acumulado apenas veio a constar na legislação para o período após ano-calendário 2015, interpretação, esta, questionada pela autoridade fiscal.

Ocorre que divergência de interpretação da legislação tributária não é apta a ensejar a multa por informação incorreta na ECF. Esse é o recente entendimento do CARF, como se observa do julgado, cuja ementa possui a seguinte redação:

PREJUDICIAL DE MÉRITO. ANÁLISE DA PENALIDADE DE ACORDO COM OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE. Nos termos da súmula CARF nº 02, é vedado ao Tribunal Administrativo, afastar a aplicação de dispositivo legal válido e vigente no ordenamento jurídico pátrio, mesmo que este dispositivo afronte, flagrantemente, os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

MULTA PREVISTA NO ARTIGO 8º-A, INCISO II, DO DECRETO-LEI 1.598 DE 26/12/1977. ECF. Não pode ser considerada como incorreção, para fins de aplicação da penalidade prevista no Artigo 8º-A, inciso II do Decreto nº 1.598/77, a divergência entre o contribuinte e a fiscalização, na interpretação da legislação tributária. A penalidade não pode ser utilizada como forma de impor ao contribuinte o entendimento do agente autuante sobre a forma de quitação das estimativas mensais devidas durante o ano-calendário. (Acórdão nº 1302-006.413, de 15/03/2023)

Ainda que se considerasse que na ECF do ano-calendário de 2017 fosse inserida a informação “incorreta” do saldo inicial acumulado igual ao saldo final de 2016, a multa deveria ter sido aplicada em relação à informação do saldo inicial de 2017.

Assim, embora a falta de informação do saldo controlado na parte B do LALUR se refira aos valores de 2016 e anos anteriores, até poderia ser discutível que o saldo inicial de 2017 estivesse errado tendo em vista que seria informado o mesmo valor do final de 2016.

No entanto, a autoridade fiscal jamais poderia ter “escolhido” como informação incorreta o valor do saldo inicial informado na ECF do ano-calendário de 2018. A

autoridade fiscal justifica sua “escolha” pela aplicação da multa em relação à ECF do ano-calendário de 2018, da seguinte forma: “O erro persiste nos anos seguintes, mas não foram lavrados autos de ECFs por entender que o erro é o mesmo e acaba influenciando nos anos seguintes. Optou-se por lavrar o AI no ano de 2018 porque tem menor base de cálculo em relação aos posteriores.” Ou seja, o suposto erro referente ao ano de 2015 e anteriores teria persistido em 2016, 2017, 2018, 2018, 2019 e 2020. Não foi aplicada multa isolada em relação a cada ano, em virtude de a fiscalização entender que é um erro só que acaba influenciando nos anos seguintes.

Sim, seria um erro só e tal erro poderia influenciar os anos seguintes. No entanto o erro é referente a 2015 e anos anteriores. O erro no preenchimento da ECF tem que ser verificado na ECF do ano em que ocorreu o erro e não em algum dos anos seguintes que sofreram a influência do erro.

Ressalte-se, inclusive, que o suposto erro em nada prejudicou o fisco, na medida em que os valores escriturados na parte B do LALUR e do LACS serviram de base para a autoridade fiscal realizar a adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A razão da escolha pela ECF do ano-calendário de 2018 parece ter sido o fato de que a aplicação da multa em relação a 2016 ou a 2017 já estava alcançada pela decadência.

A atividade da administração tributária é plenamente vinculada, não conferindo ao auditor fiscal discricionariedade para “optar” por aplicar multa em relação ao ano-calendário que bem entender. Conforme já alegado anteriormente, a fiscalização não pode revisar períodos alcançados pela decadência para efetuar lançamento referente a período posterior do impacto nos saldos futuros influenciados por fatos pretéritos. Afinal, isso seria um cheque em branco para a fiscalização sempre revisar a seu bel prazer quaisquer períodos já alcançados pela decadência, o que não se pode admitir.

De fato, concordo integralmente com a Recorrente neste ponto. Esta TO também tem firmado entendimento de que erros interpretativos não podem ensejar a aplicação indiscriminada de tal penalidade acessória.

E pelas razões acima expostas entendo que deva ser dado provimento para declarar a nulidade do lançamento relativo à multa por erros na ECF face a absoluta insegurança e incerteza da base de cálculo.

Assim, face a tudo o quanto exposto, no que se refere ao Recurso Voluntário, voto por dar parcial provimento ao Recurso para cancelar a multa isolada de 50% em razão da concomitância com a multa de ofício e por declarar a nulidade da multa de 3% por erros na ECF.

No que se refere ao Recurso de Ofício entendo que a DRJ agiu bem e desde já nego provimento pelos seus próprios fundamentos. Entendo por bem reproduzir excerto da decisão recorrida que é cirúrgico na análise:

Pela descrição e pelos títulos dos projetos relacionados, pode-se admitir, salvo prova em contrário, que as atividades neles descritas estão de acordo com as exigências definidas nas Leis 9.440/1997 e 12.973/2014 e que, portanto, os profissionais relacionados foram remunerados pelo trabalho em pesquisa e desenvolvimento, de acordo com o previsto no § 4º dos arts. 11-A e 11-B da Lei n. 9.440/1997.

E cabe razão à impugnante ao afirmar que a mão de obra dos profissionais de engenharia (e auxiliares) é imprescindível à consecução dos projetos de pesquisa e desenvolvimento, descritos nos memoriais.

Entendo que, para considerar que os valores referentes aos Recursos Humanos nos quadros acima, constituíram subvenção para custeio e não para investimento, caberia uma análise mais detalhada da folha de pagamento e dos investimentos realizados pela impugnante, nos termos do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 e dos arts. 11-A e 11-B da Lei n. 9.440/1997, com o objetivo de identificar quais gastos, embora constantes da folha de pagamento, poderiam ser, efetivamente, admitidos como investimentos para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e/ou investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica.

Assim, o fato de constar da folha de pagamentos valores destinados à remuneração desses engenheiros e auxiliares não afasta, por si só, a possibilidade de que estes pagamentos possam ser classificados como subvenções para investimento, destinadas à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e/ou investimento em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica, nos moldes das Leis nºs 12.973/2014 e 9.440/1997.

No caso específico, em que pese normalmente um custeio como esse se enquadrasse como subvenção para custeio, tendo em vista a condicionante específica, no que se refere à pesquisa e inovação, concordo plenamente com a conclusão a que chegou a DRJ no sentido que a mão de obra especializada e específica é imprescindível para tal finalidade.

Outrossim, também correta a DRJ ao cancelar os lançamentos de PIS e COFINS:

Cabe razão à impugnante, ainda, no que se refere à forma de apuração dos valores objeto do lançamento, relativo às exclusões indevidas do Lucro Líquido tanto para fins de lançamento de IRPJ e CSLL, quanto de PIS e COFINS.

Como já narrado, os valores anuais foram extraídos, pela Autoridade Fiscal, dos memoriais acima citados.

Em seguida, foram divididos por 12 e lançados mês a mês, de janeiro de 2018 a dezembro de 2020.

Ocorre que, considerando tratar-se de valores que, segundo a própria Autoridade Fiscal, constariam da folha de pagamento, sua apuração, tanto para fins de adição do lucro líquido, quanto para fins de incidência dos tributos PIS e COFINS, deveriam ter sido realizada mensalmente, em cumprimento ao disposto no art. 142 do CTN, no que se refere à determinação da matéria tributável.

De forma como efetuado o lançamento, tem-se que os valores cuja exclusão foi revertida e adotados como fato gerador de PIS e COFINS foram apenas estimados, partindo-se do valor anual informado nos relatórios encaminhados ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação – MCTI, mas não efetivamente apurados, conforme disposto no art. 142 do CTN. Face o acima exposto, devem ser afastadas as infrações “Exclusões / Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real”, no Auto de Infração de IRPJ, e “Exclusões Indevidas da Base de Cálculo Ajustada da CSLL”, no Auto de Infração de CSLL”, bem como anulados os lançamentos relativos aos tributos PIS e COFINS.

Assim, adotando os fundamentos da decisão recorrida, nego provimento ao Recurso de Ofício.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto parcialmente a decisão da DRJ como razão de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário tão somente para cancelar a multa isolada no valor de R\$ 199.232.898,71 em razão da concomitância com a multa de ofício, e afastar a multa por erros na ECF no montante de R\$ 54.072.869,92.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Redator Designado

Em que pesem as sempre judiciosas palavras proferidas pelo Relator, o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, tenho opinião absolutamente divergente em relação à questão da multa isolada incidente sobre a falta e/ou insuficiência do pagamento de estimativas do IRPJ/CSLL.

Neste tema, me coaduno com as razões adotadas pela decisão recorrida, pois penso estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

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

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.

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, **e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas**, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a **“obrigação de dar”** (pagar) o tributo devido, ou seja, é o **“dever fundamental, consistente em**

*prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*¹, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “acessórias ao principal”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”².

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, **a ser apurado como devido, ou não**, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual**.

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Assim, é forçoso negar-se provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas nos períodos base de 2018 a 2021.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves