



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

Processo nº 13502.001327/2007-74
Recurso nº 000.001 Voluntário
Resolução nº **1401-000.221 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 09 de abril de 2013
Assunto diligência
Recorrente MONSANTO NORDESTE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 15-17.469, proferido pela Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA, que, por unanimidade de votos, houve por bem decidir o caso da seguinte forma:

PROCEDENTES as parcelas impugnadas dos lançamentos relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ, mantendo o valor de R\$33.968.076,02 (trinta e três milhões, novecentos e sessenta e oito mil, setenta e seis reais e dois centavos); e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL (reflexa), mantendo o valor de R\$12.140.823,96 (doze milhões, cento e quarenta mil, oitocentos e vinte e três reais e noventa e seis centavos); bem como os lançamentos relativos à Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, mantendo o valor de R\$2.209.673,01 (dois milhões, duzentos e nove mil, seiscentos e setenta e três reais e um centavo); à Multa Isolada pela Falta de Recolhimento do IRPJ por Estimativa, mantendo o valor de R\$18.360.239,32 (dezoito milhões, trezentos e sessenta mil, duzentos e trinta e nove reais e trinta e dois centavos); e à Multa Isolada pela Falta de Recolhimento da CSLL por Estimativa, mantendo o valor de R\$6.766.615,99 (seis milhões, setecentos e sessenta e seis mil, seiscentos e quinze reais e noventa e nove centavos); e PARCIALMENTE PROCEDENTES o lançamento relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, mantendo o valor de R\$9.173.843,21 (nove milhões, cento e setenta e três mil, oitocentos e quarenta e três reais e vinte e um centavos); e a parcela impugnada do lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL (não reflexa), mantendo o valor de R\$428.427,92 (quatrocentos e vinte e oito mil, quatrocentos e vinte e sete reais e noventa e dois centavos), todos, com exceção das Multas Isoladas, acrescidos da multa de ofício e dos juros de mora, prosseguindo-se, também, na cobrança das parcelas não impugnadas do crédito tributário, ressalvados os recolhimentos consoante DARF de fls. 03 a 08 do anexo VIII (Auto do IRPJ) e de fls. 379, 380, 382, 383, 384, 385, 387 e 388 (Auto da CSLL não reflexa), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Por descrever os fatos com a riqueza de detalhes necessária para a compreensão da controvérsia, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ:

Trata o processo em questão de Autos de Infração, de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, às fls. 06 a 14 e 48 a 56, relativo aos anos-calendário de 2003 a 2006, no valor de R\$34.861.480,82 (trinta e quatro milhões, oitocentos e sessenta e um mil, quatrocentos e oitenta reais e oitenta e dois centavos), além da Multa Isolada pela falta de recolhimento das estimativas do IRPJ, relativa aos meses de janeiro a março, maio a julho e setembro a novembro de 2003, janeiro a junho, agosto, setembro e novembro de 2004, janeiro, fevereiro, abril a julho e setembro a dezembro de 2005, janeiro a abril e junho a dezembro de 2006, no valor de R\$18.360.239,32 (dezoito milhões, trezentos e sessenta mil, duzentos e trinta e nove reais e trinta e dois centavos); dos lançamentos reflexos: de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, às fls. 57 a 67, relativa aos anos-calendário de 2003 a 2006, no valor de R\$13.410.967,93 (treze milhões, quatrocentos e dez mil, novecentos e sessenta e sete reais e noventa e três centavos); de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às fls. 68 a 81, relativa aos meses de abril a agosto de 2003 (incidência cumulativa),

março a dezembro de 2004 e janeiro a dezembro de 2005 e 2006 (incidência não cumulativa), no valor de R\$9.570.176,86 (nove milhões, quinhentos e setenta mil, cento e setenta e seis reais e oitenta e seis centavos); e de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (incidência não-cumulativa), às fls. 82 a 92, relativa aos meses de abril a agosto de 2003, março a dezembro de 2004 e janeiro a dezembro de 2005 e 2006, no valor de R\$2.209.673,01 (dois milhões, duzentos e nove mil, seiscentos e setenta e três reais e um centavo); e outro, independente, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, às fls. 245 a 250 e 277 a 283, relativa aos anos-calendário de 2002 e 2003, no valor de R\$1.128.860,33 (um milhão, cento e vinte e oito mil, oitocentos e sessenta reais e noventa e três centavos), além da Multa Isolada pela falta de recolhimento das estimativas da CSLL, relativa aos meses de janeiro a março, junho a novembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004, janeiro, abril a julho e setembro a dezembro de 2005, janeiro, março, abril e junho a dezembro de 2006, no valor de R\$6.766.615,99 (seis milhões, setecentos e sessenta e seis mil, seiscentos e quinze reais e noventa e nove centavos), todos, com exceção das multas isoladas, acrescidos da multa de ofício e dos juros de mora.

O Auto de Infração de IRPJ foi proveniente de:

1) encargos financeiros tidos como desnecessários e, portanto, indedutíveis, nos anos-calendário de 2003 e 2004, conforme Termo de Verificação Fiscal — IRPJ e Reflexos, em anexo. O enquadramento legal aponta: arts. 249, 277, inciso I, 251 e parágrafo único, 299, 300, 374 e 377 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999).

2) contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valores relativos a subvenções correntes para custeio ou operação recebidas nos anos-calendário de 2003 e 2006, gerando redução indevida do lucro sujeito à tributação, conforme Termo de Verificação Fiscal - IRPJ e Reflexos, em anexo. O enquadramento legal aponta: arts. 247, 248, 251 e parágrafo único, 277 e 392, inciso I, do RIR1999.

3) multa isolada decorrente de insuficiência de pagamento do imposto de renda por estimativa, relativa aos meses de janeiro a março, maio a julho e setembro a novembro de 2003, janeiro a junho, agosto, setembro e novembro de 2004, janeiro, fevereiro, abril a julho e setembro a dezembro de 2005, janeiro a abril e junho a dezembro de 2006, conforme Termo de Verificação Fiscal - IRPJ e Reflexos, em anexo. O enquadramento legal aponta: arts. 222 e 843 do RIR1999, combinados com o art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351, de 2007, combinados com o art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172, de 1966.

O Auto de Infração de CSLL (não decorrente do IRPJ) foi proveniente de:

1) falta de adição ao lucro líquido, para determinação da base de cálculo da CSLL, da provisão com tributos com exigibilidade suspensa, nos anos-calendário de 2002 e 2003, conforme Termo de Verificação Fiscal - CSLL, em anexo. O enquadramento legal aponta: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 1988; arts. 13, I, e 19 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 1999; e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

2) multa isolada decorrente de insuficiência de pagamento da contribuição social por estimativa, relativa aos meses de janeiro a março, junho a novembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004, janeiro, abril a julho e setembro a dezembro de 2005, janeiro, março, abril e junho a dezembro de 2006, conforme Termo de Verificação Fiscal - CSLL, em anexo. O

enquadramento legal aponta: arts. 222 e 843 do RIR11999, combinados com o art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351, de 2007, combinados com o art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172, de 1966.

Os demais Autos de Infração, relativos à CSLL, à COFINS e ao PIS, decorreram do Auto de Infração do IRPJ. No caso da CSLL, decorrente dos itens 1 e 2, o enquadramento legal aponta: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 1988; art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002. A COFINS, decorrente do item 2 do Auto de IRPJ, tem como enquadramento legal: arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 2002; e arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833, de 2003. Quanto ao PIS, também decorrente do item 2 do Auto de IRPJ, o enquadramento legal aponta: arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637, de 2002.

No Termo de Verificação Fiscal - IRPJ e Reflexos, às fls. 15 a 47, o Autuante declara, em síntese, que:

DESPESAS COM ENCARGOS FINANCEIROS (INDEDUTÍVEIS)

- o contribuinte é parte de um grupo empresarial controlado pela Monsanto Company, com sede nos Estados Unidos. No Brasil, o grupo possui duas empresas: a Monsanto Nordeste S/A e a Monsanto do Brasil Ltda., localizada em São Paulo, que controla a Monsanto Nordeste, detendo 100% das ações preferenciais e 60% das ações ordinárias. A unidade de Camaçari produz matéria-prima para a fabricação de herbicidas, vendendo toda a produção para as unidades do grupo localizadas em São Paulo e no exterior (Bélgica e Argentina). No Brasil, o grupo Monsanto optou por administrar suas unidades de forma centralizada, concentrando as atividades administrativas, financeiras e contábeis em São Paulo;

- de 2003 a 2005, a Monsanto Nordeste escriturou despesas com juros e correção monetária, reconhecendo como devidas à Monsanto do Brasil e lançando-as na conta "51020000 - despesas de juros sobre mútuo". Intimada a justificar tais lançamentos, a fiscalizada respondeu que esses valores não seriam decorrentes de contratos de mútuo, e sim de duas espécies de operações: (1) remuneração de debêntures por ela emitidas em vista do benefício que recebe do FINOR; e (2) juros e correção monetária sobre adiantamentos para compra futura de produtos feita pela Monsanto do Brasil. Esclareceu que não existe contrato entre as partes e apresentou planilha demonstrativa da apuração dos juros e correção monetária. O índice para calcular a correção monetária foi o IGP-M, além de juros de 1% ao mês. A base de cálculo para apuração dos valores é o saldo final em cada mês escriturado na conta "22102123 — MOBRAS conta corrente mercantil". O saldo final de janeiro, por exemplo, é a base para o lançamento dos encargos no último dia de fevereiro;

- como dito anteriormente, a Monsanto Nordeste (doravante chamada MONESA) vende seus produtos somente para as coligadas, no Brasil, a Monsanto do Brasil (doravante chamada MOBRAS), e no exterior. Da análise da contabilidade, observa-se a forma de registro contábil das seguintes operações (explica cada lançamento): a MONESA vende para a MOBRAS; a MONESA vende para o exterior; a MOBRAS fornece recursos à MONESA para pagamento das despesas mensais; o pagamento dessas despesas; o encontro de contas entre os valores a receber e os devidos à MOBRAS; o recebimento das vendas para o exterior; o lançamento das despesas com juros e correção monetária. Parte dessas despesas com encargos financeiros carece dos requisitos previstos na legislação do imposto de renda para ser considerada como dedutível, conforme exposto abaixo;

- no modelo de administração escolhido, a MOBTRAS detém o controle dos recursos financeiros da MONESA, repassando-os a esta na medida de suas necessidades. Tais repasses ocorrem várias vezes ao mês. Assim, a MONESA efetua a sua industrialização, vende seus produtos, mas não recebe por essas vendas de imediato, ficando com crédito perante sua controladora e suas coligadas no exterior. A MOBTRAS, por sua vez, empresta recursos à controlada, recebendo desta juros e correção monetária, e efetua um encontro de contas dos valores ao final de cada mês. Ao analisarmos os saldos das contas 11600001 e 22102123, vemos que esse encontro de contas não é feito pelo total dos créditos da MONESA perante a MOBTRAS, pois sempre resta saldo na conta 11600001. Isso faz com que a base de cálculo dos encargos seja aumentada e, conseqüentemente, os encargos financeiros devidos a cada mês;

- consoante a legislação do imposto de renda, não há que se contemplar como dedutível qualquer despesa contabilizada, mas somente aquelas que, sendo operacional, estejam revestidas dos predicados de necessidade, usualidade e normalidade, que guardem relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora, nos termos dos artigos 377, 277, 374 e 299 do RIR/1999 (transcreve). As despesas com financiamento de capital de giro se caracterizam como necessárias e, assim, dedutíveis. Porém, para isso, é preciso que esteja demonstrado se tratarem de gastos essenciais à exploração das atividades vinculadas às fontes produtoras dos rendimentos. Não é isso que revelam os fatos examinados;

- com efeito, a MONESA mantinha créditos junto à sua controladora (a MOBTRAS), ao passo que possuía débitos junto a esta mesma empresa, sobre cujos valores incidiram juros e correção monetária. Assim, os recursos da fiscalizada foram postos à disposição de uma empresa, sem estarem sendo aplicados na atividade produtiva. Por outro lado, à falta de seu capital próprio, tomou recursos com essa mesma empresa, sujeitando-se a encargos que lhe oneraram o resultado da atividade. Esse procedimento prejudica a admissibilidade da necessidade desses dispêndios para a manutenção da atividade produtora. Tal liberalidade produziu encargos desnecessários, na proporção do capital mantido em poder da controladora, de forma favorecida e graciosa, ou seja, gerou despesas não essenciais à obtenção de seus rendimentos operacionais.

- essa situação revela liberalidade, pois, se não houvesse ligação entre as empresas, esse tratamento não seria verificado. Quem se sujeitaria a tomar recursos de terceiro (com custo financeiro) para suprir a falta de capital de giro, caso esse terceiro fosse seu devedor? Ora, se uma empresa mantém créditos junto a outras empresas, supõe-se que ela não necessite de recursos externos para desenvolver suas atividades, ainda mais considerando que esses recursos fossem corrigidos por índice tão expressivo como o IGP-M, somado a uma taxa fixa de 1% ao mês. Tal situação se mostra ainda mais esdrúxula se considerarmos que a MONESA tem como clientes a sua controladora e coligadas, e estas têm na MONESA sua única fornecedora de matéria-prima. A MONESA tem um mercado cativo, não precisando se preocupar com concorrentes nem oferecer condições de venda mais favoráveis. Dessa forma, a assunção de encargos financeiros além do necessário demonstra liberalidade da empresa, tipificando melhorar o resultado de uma empresa em detrimento do resultado da outra;

- a análise do demonstrativo de contas a pagar e a receber deixa claro este favorecimento por parte da MONESA. A empresa apropriou despesas com juros e correção monetária no período de novembro de 2001 a agosto de 2005. A partir de março de 2004, com exceção do mês de novembro, o saldo credor junto à MOBTRAS é superior ao saldo devedor, o que não impediu que a MONESA continuasse a lançar despesas com juros e correção

monetária sobre o saldo devedor. Isso demonstra a extrema liberalidade com que a MONESA tratou o seu conta corrente com a MOBRAS, além do prejuízo causado ao seu resultado tributável. Em vista do exposto, as despesas decorrentes dos saldos a receber não aproveitados no cálculo dos encargos são consideradas não dedutíveis, por não atenderem os critérios de necessidade e usualidade. Para fins de quantificação, foi elaborado o demonstrativo de apuração dos valores a pagar e a receber da MONESA, além da apuração dos encargos financeiros devidos e glosados, anexos a este Termo, os quais detalham os saldos a pagar e a receber, bem como os juros e correção monetária devidos sobre o saldo devedor, após o encontro de contas entre os saldos integrais das contas ativas e passivas;

OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS — SUBVENÇÕES - o contribuinte é beneficiário de subvenção fiscal concedida pelo Governo da Bahia, materializada na forma de redução do ICMS devido e tem o nome de Programa de Desenvolvimento Industrial e Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE. Foi criado pela Lei Estadual nº 7.980/2001 e é regulado pelo Decreto nº 8.205/2002, posteriormente alterado pelo Decreto nº 8.435/2003. Em seguida, destaca os incentivos oferecidos pelo programa e os benefícios que foram autorizados quando da habilitação da fiscalizada, através da Resolução nº 03/2002. Conforme demonstrativos apresentados em resposta à intimação nº 002, o contribuinte usufruiu o benefício da seguinte forma: 1) a empresa apura o ICMS devido no período e recolhe 10% desse valor. O restante (90%) é lançado à conta de ICMS diferido (22101010); 2) após um ano, o contribuinte paga 10% do ICMS diferido. Os 90% restantes correspondem ao desconto oferecido pelo Governo da Bahia através do DESENVOLVE. Esse valor é transferido para conta de reserva (patrimônio líquido).

O contribuinte informou também que os valores foram contabilizados como subvenção para investimento, em conta de reserva, no patrimônio líquido, seguindo orientação dos Pareceres Normativos emitidos pela Secretaria da Receita Federal;

- o entendimento do contribuinte contraria a definição de subvenção para investimento contida no Parecer Normativo CST if 112/78 (transcreve os itens 2.11, 2.12, 3.6 e 3.7 do citado parecer). Os dispositivos referidos exigem, para que as subvenções se caracterizem como de investimento, que haja a clara manifestação do subvencionador de que os recursos sejam aplicados em investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado e que eles efetivamente o sejam. O benefício concedido pelo Estado da Bahia não obriga a vinculação dos valores subvencionados com sua efetiva e específica aplicação na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Com efeito, o auxílio obtido com o desconto evidencia um não desembolso financeiro, o qual passa a integrar o giro do negócio, podendo ser utilizado pela empresa como bem lhe convier. Analisando a Lei que criou o incentivo, observa-se que existem algumas exigências (destaca os arts. 3º e 8º da Lei nº 7.980/2001), mas nenhuma delas cria vinculação entre o valor subvencionado e sua aplicação específica, o mesmo acontecendo quanto ao decreto regulador. Tais dispositivos também não obrigam que os recursos sejam escriturados em conta de Patrimônio Líquido nem disciplinam a forma de sua utilização;

- pelo exposto, fica claro que tal benefício se enquadra no conceito de subvenção para custeio ou operação, não de subvenção para investimento. O art. 392 do RIR/1999 dispõe que serão computadas na determinação do lucro operacional as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais. A SRRF na 5ª Região, através da Solução de Consulta SRRF/5aRF/DISIT nº 02/2004, concluiu que o referido benefício não se enquadra como

subvenção para investimento, devendo ser computado na determinação do lucro real, conforme esclarece o PN CST nº 112/78;

- o contribuinte foi intimado e apresentou os demonstrativos de apuração do benefício fiscal, dos quais foi extraído o demonstrativo de apuração das receitas do DESENVOLVE. O contribuinte apresentou também as contas do Razão em que tais valores foram escriturados. Foi necessário então definir o momento da ocorrência do fato gerador. Este se dá no momento em que o contribuinte, ao seu critério, antecipa o pagamento e obtém o desconto correspondente. No caso em análise, o contribuinte optou por antecipar o pagamento em cinco anos, obtendo um desconto de 90% sobre o valor devido. Logo, o fato gerador se deu no momento da opção, a partir do pagamento dos 10% sobre o valor financiado, com a apropriação dos 90% restantes como reserva de subvenção;

- registre-se que nas DIPJ dos anos de 2003 a 2006 o contribuinte apurou saldo negativo de imposto de renda. O valor referente ao ano de 2003 foi objeto de pedido de compensação, conforme informação prestada pelo próprio contribuinte em resposta ao Termo de Intimação nº 004, e declarado em Dcomp. Esse saldo não foi deduzido do imposto lançado de ofício. Os valores concernentes aos anos de 2004 a 2006 não foram objeto de pedido de compensação e foram, dessa forma, compensados no Auto de Infração do IRPJ. Em vista disso, fica o contribuinte cientificado da impossibilidade de aproveitar tais valores através de pedido de ressarcimento/compensação. Como os valores correspondentes aos incentivos constituem receita para a qual não há previsão expressa de exclusão ou isenção, haverá Influência na apuração do PIS, da COFINS e da CSLL;

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE ESTIMADA - como descrito anteriormente, os valores referentes às subvenções devem ser computados na determinação do lucro operacional. As despesas com encargos considerados indedutíveis também devem ser adicionadas na apuração do lucro real. Assim, a apuração do imposto de renda sobre a base estimada também é influenciada pela inclusão dessas receitas. Como o contribuinte optou pelo regime de apuração anual do IRPJ, com recolhimento de estimativas mensais, os valores apurados pela Fiscalização devem ser adicionados à base de cálculo do imposto mensal;

- dessa forma, refizemos o lucro real acumulado mensalmente, apuramos o imposto mensal a pagar e comparamos com o que a empresa pagou/declarou. Sobre a diferença apurada foi lançada a multa isolada por insuficiência de pagamento do imposto de renda devido por estimativa. Foram elaborados o demonstrativo de valores das subvenções fiscais, de apuração dos valores a pagar e receber, de apuração dos encargos financeiros devidos e glosados, além das planilhas de apuração do lucro real mensal, de cálculo do imposto de renda mensal por estimativa e de cálculo das multas isoladas, partes integrantes e indissociáveis deste Termo de Verificação Fiscal.

No Termo de Verificação Fiscal - CSLL, às fls. 251 a 276, o Autuante declara, em síntese, que:

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS - o contribuinte escriturou, nos anos-calendário de 2002 e 2003, valores referentes a tributos com exigibilidade suspensa, mas não os adicionou à base de cálculo da CSLL. Intimada, justificou, dizendo que tal procedimento se deu por não haver orientação nesse sentido em lei, mas apenas na Instrução Normativa SRF nº 390/2004, que não teria poder para instituir ou aumentar tributo. A empresa possui ação judicial questionando aspectos da legislação do PIS e da COFINS, em especial a ampliação da

base de cálculo e a majoração de alíquota. O contribuinte apura os valores integralmente, debita-os à conta de despesas, conforme dispõe a legislação, porém, a parte que está sendo questionada é depositada em juízo e o contribuinte reduz o passivo exigível por meio de lançamentos em contas específicas de ativo e passivo. Assim, o resultado da empresa é afetado pela apuração dos tributos na integralidade ;

- ocorre que os valores discutidos judicialmente não têm um caráter de liquidez e certeza, requisitos necessários para configurá-los como obrigações e despesas. Ao contrário, estão condicionados a um evento futuro e incerto. Nem a empresa desembolsou os valores nem existe a obrigação do pagamento dessas despesas. Logo, tais valores, depositados ou não, constituem mera provisão, caracterizando medida preventiva, no sentido de evitar uma surpresa indesejável, caso o julgamento final da ação seja adverso ao contribuinte. Enquanto não for proferida decisão final na ação judicial, não se pode afirmar que os valores são devidos;

- a base de cálculo da contribuição social é o resultado do exercício, antes da provisão para o IR, ajustado pela adição das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real. O art. 13, I, da Lei nº 9.249/95 prevê expressamente as provisões permitidas, logo, as não elencadas nesse artigo são indedutíveis, devendo ser adicionadas na apuração da base de cálculo da CSLL. As provisões efetuadas pelo contribuinte, representadas pelos valores discutidos judicialmente, são indedutíveis e foram adicionadas ao lucro real, mas não à base de cálculo da CSLL. Assim, a exigência tributária deverá ser formalizada por meio de lançamento de ofício. Registre-se que, nos períodos em análise, o contribuinte apurou saldos negativos de CSLL, que foram objeto de pedidos de compensação/ressarcimento. Portanto, esses saldos, por já terem sido aproveitados, não serão considerados no Auto de Infração;

FALTA DO RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE ESTIMADA - como descrito anteriormente, as provisões de tributos com exigibilidade suspensa devem ser adicionadas na apuração da base de cálculo da CSLL. O mesmo acontece quanto às receitas decorrentes das subvenções para custeio, assim como em relação às despesas não necessárias, objeto do Auto de Infração do IRPJ constante deste processo. Como o contribuinte optou pelo regime de apuração anual, com recolhimento de estimativas mensais, os valores apurados pela Fiscalização devem ser adicionados à base de cálculo da contribuição social mensal;

- dessa forma, refizemos a apuração das bases de cálculo mensais, apuramos a CSLL devida mensalmente e comparamos com o que a empresa pagou/declarou. Sobre a diferença apurada foi lançada a multa isolada por insuficiência de recolhimento da CSLL devida por estimativa. Foram elaborados o demonstrativo de valores das subvenções fiscais, de apuração dos valores a pagar e receber, de apuração dos encargos financeiros devidos e glosados, além das planilhas de apuração da base de cálculo da CSLL mensal, de cálculo da CSLL mensal por estimativa e de cálculo das multas isoladas, partes integrantes e indissociáveis deste Termo de Verificação Fiscal.

Às fls. 289 a 325 e 326 a 341, a pessoa jurídica apresentou duas impugnações ao feito fiscal (uma tratando do IRPJ e reflexos e outra relativa à CSLL não decorrente do IRPJ), alegando, em resumo, que:

- antes de tudo, são necessários alguns esclarecimentos de natureza fática com relação às premissas adotadas pelas autoridades fiscais para formação de seu entendimento com relação ao assunto. Alegam essas autoridades que a administração da Impugnante é realizada pela MOBRAS. A Impugnante e a MOBRAS são empresas do grupo Monsanto, sendo a MOBRAS detentora de 100% de suas ações preferenciais e 60% de suas ações

ordinárias. Não obstante, ao contrário do que afirmam, essas empresas têm estruturas administrativas autônomas, desenvolvendo suas próprias atividades financeiras e contábeis. Nesse sentido, apresenta seu organograma interno, bem como relação dos cargos e funções desempenhadas pelos profissionais da área administrativa da empresa (doc. 02), comprovando que o papel da MOBTRAS é meramente de sócia da Impugnante e não de administradora;

- as autoridades fiscais alegam que os adiantamentos para compras futuras foram realizados como constantes suprimentos de caixa. Essa equivocada afirmação leva a crer que a Impugnante não tem autonomia financeira, o que não é verdade. Tais antecipações ocorreram, sobretudo, no início de suas atividades, para a finalização de sua planta industrial, que seria financiada por recursos da SUDENE, no valor aproximado de R\$200 milhões. Entretanto, a SUDENE se restringiu a liberar investimentos da ordem de R\$30 milhões. Assim, para a conclusão do projeto, a Impugnante viu-se obrigada a obter outras fontes de recursos, acordando com a MOBTRAS que esta lhe enviaria recursos, a título de "adiantamento para compras futuras", sendo que esses recursos seriam utilizados para pagar as aquisições a serem realizadas pela MOBTRAS dos insumos produzidos pela MONESA. Em observância da prática geral do mercado, foram acordados juros à razão de 1% ao mês acrescido do IGP-M. Assim, resta claro que os adiantamentos tinham finalidade específica e eram absolutamente necessários para a MONESA, não constituindo suprimentos de caixa;

- as autoridades fiscais alegam que os encargos financeiros assumidos pela Impugnante seriam mera liberalidade. Essa conclusão é clara decorrência das falsas premissas mencionadas acima. Na tentativa de lastrear a afirmação de que tais encargos financeiros seriam excessivos, as autoridades fiscais alegam que a suposta liberalidade da Impugnante estaria caracterizada pela existência de "mercado cativo" para seus produtos. A despeito de essa descrição ser válida para o presente momento, à época em que a maioria dos adiantamentos foi feita pela MOBTRAS, a Impugnante sequer operava plenamente, quanto mais um mercado cativo para seus produtos. Cumpre mencionar que os adiantamentos concedidos pela MOBTRAS para o início das operações da MONESA já foram inteiramente quitados, em 2006, mediante a extinção dos débitos da MOBTRAS com a MONESA, relativos à aquisição de mercadorias;

- com a situação fática relacionada aos adiantamentos já esclarecida, passa-se a analisar a dedutibilidade das despesas decorrentes dos juros incidentes sobre esses adiantamentos. Tal como mencionado no Termo de Verificação Fiscal, tal análise deve ser fundamentada no fato de que somente são dedutíveis na apuração do lucro real as despesas usuais, normais e necessárias às atividades das empresas. Caso a Impugnante não houvesse obtido esses adiantamentos da MOBTRAS, teria que arrecadar os fundos necessários a seu projeto de implantação por meio de empréstimos de instituições financeiras. Assim, seria mais fácil e eficiente o recebimento de adiantamentos, pois após o início de suas atividades poderia pagar sua dívida mediante o fornecimento de produtos, já que era sabido que a Impugnante seria fornecedora da MOBTRAS, ao passo que no caso de um empréstimo teria que vender seus produtos e, só então, pagar sua dívida. Logo, não procede a imputação de que a Impugnante teria sido favorecida pela MOBTRAS;

- nesse sentido, os adiantamentos foram remunerados com juros equivalentes ao IGP-M acrescido de 12% ao ano, taxa comum no mercado, o que sequer foi questionado pelas autoridades fiscais. Assim, fica claro que, quer seja por sua necessidade para o financiamento da planta industrial de Camaçari, quer seja por sua usualidade e normalidade, já que os juros foram pactuados em uma taxa média de mercado, fica evidente que as despesas relativas aos

juros dos adiantamentos para compras futuras preenchem os requisitos para sua dedutibilidade para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

- passa-se a analisar a situação específica que deu origem à glosa parcial das despesas de juros relativos aos mencionados adiantamentos. Os valores recebidos pela Impugnante, assim como os juros sobre eles incidentes, foram registrados no passivo da empresa como "contas a pagar". Quando a planta de Camaçari foi concluída e a produção foi iniciada, a Impugnante passou a fornecer a mercadoria à MOBRAS de acordo com seus pedidos, com a emissão das respectivas notas fiscais de venda e o registro de "contas a receber". Tendo em vista os adiantamentos, a MOBRAS não realizava o pagamento em espécie e a Impugnante realizava a compensação mensal do saldo de contas a receber (saldo devedor) contra o saldo de contas a pagar (saldo credor). Assim, mensalmente, o passivo da Impugnante face à MOBRAS era reduzido no exato montante das mercadorias fornecidas no período. As autoridades fiscais encontraram supostas irregularidades nos meses em que, a despeito de haver saldo devedor de contas a receber da MOBRAS no ativo da MONESA suficiente para compensar integralmente o saldo passivo credor, a Impugnante manteve em aberto parcela desse saldo credor, que permaneceu gerando despesas de juros, e então glosaram os juros calculados sobre as parcelas mensais de saldo passivo que alegadamente poderiam ser compensadas com o saldo ativo no mesmo mês;

- ao rever seus procedimentos, a Impugnante reconhece sua falha em relação à compensação de obrigações, verificando, nesse ponto, que a razão assiste parcialmente às autoridades fiscais, como passa a explicar. A compensação do saldo credor com o saldo devedor era realizada no encerramento de cada mês, quando a Impugnante levantava o valor total das faturas vencidas emitidas no mês e compensava com o seu saldo de contas a pagar à MOBRAS, ou seja, a Impugnante somente realizava a compensação das faturas já vencidas no fim do mês, sendo que o valor das faturas ainda não vencidas era mantido como saldo devedor, no ativo, para compensação no próximo mês. Esse procedimento não decorreu de liberalidade, mas de determinação literal da legislação nacional, mais especificamente do art. 369 do Código Civil (transcreve), que dispõe que a compensação só é possível entre dívidas vencidas, de forma que, a Impugnante estava impedida de realizar compensação antes do vencimento indicado nas respectivas notas fiscais. Note-se que as vendas à MOBRAS não eram feitas à vista, mas, na maioria dos casos, com um prazo de 15 dias para pagamento;

- no entanto, em alguns meses, o saldo de contas a receber em aberto era constituído tanto por obrigações não vencidas como por obrigações vencidas, que deixaram de ser compensadas, por equívoco, na apuração mensal da Impugnante. Visando a demonstrar esses saldos devedores no ativo, apresenta quadro resumo, mês a mês, dos valores vencidos e vincendos, bem como relação completa das notas fiscais emitidas em cada mês com o respectivo vencimento (doc. 03). Assim, com relação à parcela do saldo do ativo composta por notas fiscais já vencidas, a Impugnante reconhece seu equívoco e recolheu as respectivas exigências fiscais, acrescidas de juros de mora e multa de ofício de 75%, com redução de 50% concedida na legislação fiscal (doc. 04). Por outro lado, com relação à parcela do saldo do ativo composta por notas fiscais ainda não vencidas, a Impugnante requer o reconhecimento da regularidade de seu procedimento contábil e fiscal;

- quanto à impossibilidade de tributação das subvenções para investimento, há que se fazer, primeiramente, um breve histórico. O grupo Monsanto é o produtor do herbicida "Roundup", o mais vendido no mundo para o controle de plantas daninhas em pré-plantio de lavouras. Em 1984, esse herbicida passou a ser produzido também no Brasil pela MOBRAS.

Considerando que o principal insumo para sua produção não era produzido no Brasil, a MOBRAS o importava dos Estados Unidos, sujeitando-se às alterações no preço assim como à constantes variações na paridade entre o dólar e a moeda nacional. O grupo Monsanto, representado no Brasil pela MOBRAS, decidiu investir na manufatura do referido ácido no território nacional. Após extensa pesquisa sobre os impactos da instalação de planta industrial em diferentes localidades do Brasil, o grupo Monsanto optou pelo Pólo Petroquímico de Camaçari, no Estado da Bahia;

- visando à colaboração desse Estado com o projeto de instalação, a MOBRAS e o Governo do Estado da Bahia assinaram Protocolo de Intenções em 14/09/1998 (doc. 05), que estabeleceu, de um lado, as intenções da MOBRAS em investir na instalação de unidade industrial destinada a fabricação de insumos para o herbicida "Roundup", com a geração de empregos, treinamento e capacitação de mão-de-obra, etc; de outro lado, os compromissos do Estado em conceder incentivos fiscais para parte dos investimentos, sendo que nessa época os incentivos aplicáveis eram do Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia (PROBAHIA). O projeto apresentado pela MOBRAS para cumprimento do Protocolo de Intenções, bem como para a aprovação de outros benefícios fiscais concedidos pela SUDENE e pelo FINOR (doc. 06), descreveu detalhadamente a forma de implantação do empreendimento em Camaçari. Então, quando da constituição da MONESA, esta, a MOBRAS e Governo da Bahia assinaram Termo de Reti-Ratificação (doc. 07), através do qual a MOBRAS cedeu e transferiu à MONESA todos os seus direitos e obrigações previstos no Protocolo de Intenções, já que a implantação da unidade de Camaçari não seria realizada diretamente pela MOBRAS, mas pela MONESA;

- em 2001, tendo em vista a extinção do PROBAHIA, com a sua substituição pelo DESENVOLVE, foi celebrado novo Termo de Reti-Ratificação do Protocolo de Intenções (doc. 08). Nesse sentido, a MONESA foi habilitada no DESENVOLVE mediante a emissão da Resolução nº 3/2002 (doc. 09), tendo como principais benefícios: a) a dilação do prazo de pagamento de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS normal em até 72 meses; e b) o desconto de até 90% em caso de liquidação antecipada de cada uma das parcelas do ICMS com prazo de pagamento prorrogado. Assim, a MONESA apurava mensalmente o valor do ICMS devido e: 1) efetuava o recolhimento de 10% do ICMS devido no prazo normal de pagamento e postergava os 90% restantes para até 72 meses; 2) realizava, posteriormente, o recolhimento dos 90% restantes, antecipadamente, o que lhe dava direito a desconto de até 90% no valor residual. O valor do desconto concedido pelo estado da Bahia era considerado uma subvenção para investimento e registrado como reserva de capital da MONESA, sem representar receita ou lucro tributável dessa sociedade. Assim, cabe à Impugnante demonstrar que os benefícios fiscais concedidos no DESENVOLVE são autênticas subvenções para investimento e, portanto, devem ser excluídos do campo de incidência do IRPJ e da CSLL;

- nesse contexto, transcreve o art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77 e o art. 443 do RIR/99. A leitura desses dispositivos legais permite identificar três elementos essenciais para garantir a não tributação de subvenções: (i) a transferência de recursos do Poder Público para o beneficiário, inclusive mediante isenção ou redução de impostos; (ii) o intuito de estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico; e (iii) a constituição da respectiva reserva de capital. Diante disso, a Impugnante passa a expor as razões pelas quais os referidos incentivos concedidos no âmbito do DESENVOLVE preenchem as condições para a caracterização de subvenção para investimento;

• o DESENVOLVE foi instituído pela Lei Estadual nº 7.980/2001 (doc. 10) e regulamentado pelo Decreto Estadual nº 8.205/2002 (doc. 11), abaixo transcritos. Da leitura da Lei, identifica-se que o DESENVOLVE visa a fomentar o desenvolvimento industrial no estado da Bahia. O termo "subvenção" é definido como "auxílio ou ajuda pecuniária que se dá a alguém ou a alguma instituição, no sentido de os proteger, ou para que se realizem ou cumpram os seus objetivos", ou "auxílio pecuniário, por via de regra concedido pelos poderes públicos". Recorrendo às lições de José Luiz Bulhões Pedreira, a primeira condição para caracterização de subvenção para investimento consiste na verificação da existência de efetiva transferência de capital do ente público incentivador para o particular incentivado. A intenção de transferir capital à Impugnante pode ser claramente inferida do Protocolo de Intenções celebrado entre o Governo da Bahia e a Impugnante, como determinado em alguns trechos (transcreve);

• essas disposições do Protocolo de Intenções analisadas em conjunto com a legislação do DESENVOLVE permitem concluir que o Governo da Bahia tinha a intenção de transferir capital à Impugnante como forma de incentivar a instalação e desenvolvimento da unidade industrial de Camaçari. Cumpre mencionar que o art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77 previu expressamente a inclusão das transferências mediante isenção ou redução de impostos, ou seja, além das transferências pecuniárias, devem ser consideradas aquelas realizadas indiretamente, através da exoneração ou redução dos impostos devidos. Em vista disso, conclui-se pela caracterização de transferência de capital;

• o segundo elemento necessário para caracterizar a subvenção para investimento consiste no "objetivo" de estímulo ao desenvolvimento econômico. A despeito de ser inquestionável tal relação, é certo que a interpretação e extensão dada a esse elemento das subvenções pelas autoridades fiscais extrapola o disposto no Decreto-lei nº 1.598/77. Não há qualquer indício na legislação prevendo que esse objetivo de estímulo ao desenvolvimento econômico deva ser obtido mediante a direta "vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação desses valores na implantação ou expansão de empreendimento econômico", como pretendem as autoridades fiscais, com fundamento no Parecer Normativo nº 112/78. Tal conclusão é, portanto, ilegal. Transcreve o art. 111, II, do CTN, que não admite interpretação extensiva ou analógica em relação às regras de isenção. O legislador estabeleceu a isenção relativa ao IRPJ sobre as subvenções para investimento, desde que registradas em conta de reserva de capital. Dessa forma, não cabe ao intérprete da norma de isenção criar novos requisitos para a caracterização da subvenção para investimento e, conseqüentemente, para a isenção tributária sobre esses valores;

• adicionalmente, como o incentivo fiscal previsto no DESENVOLVE, concedido sob a forma de redução do ICMS devido, somente seria gerado depois do início das operações da empresa, é evidente que o Governo da Bahia não pretendia que o valor da redução fosse diretamente aplicado na implantação do projeto, mas meramente que a expectativa desse benefício estimulasse a Impugnante a se estabelecer naquele Estado. Aliás, a exigência de vinculação direta dos fundos recebidos a título de subvenção para investimento a um projeto implicaria a negativa da própria existência de subvenção para investimento sob a forma de redução ou isenção de tributos. Afinal, é necessário que a empresa esteja construída e em pleno funcionamento para que as operações se iniciem e vendas sejam aperfeiçoadas, gerando assim ICMS e outros tributos a pagar. Nesse sentido, transcreve trecho de voto dado no âmbito do Conselho de Contribuintes;

• em vista do exposto, para comprovar, no presente caso, o cumprimento desse segundo requisito para a caracterização de subvenção para investimento, basta demonstrar a intenção do Estado da Bahia, na concessão dos benefícios fiscais do DESENVOLVE, em estimular o desenvolvimento econômico da região. Essa demonstração é bastante simples, pois está expressa na lei instituidora do DESENVOLVE (transcreve trecho). Na mesma linha está o Protocolo de Intenções celebrado entre a Impugnante e o Estado da Bahia. Em outras palavras, não resta dúvida que o DESENVOLVE foi criado e concedido com o objetivo máximo de fomentar a indústria baiana, de forma que as reduções e isenções de ICMS sejam entendidas como subvenção para investimento;

• a título de argumentação, cumpre ainda afastar a alegação de que os valores recebidos pela Impugnante poderia ser caracterizados como subvenção para custeio. Trata-se de mais uma interpretação equivocada das autoridades fiscais, que entenderam que o fato de a legislação do DESENVOLVE mencionar a "redução de custos de produtos ou processos já existentes" como uma de suas finalidades seria indicador de sua característica de subvenção para custeio. O fato de a unidade industrial já estar em operação no momento em que a Impugnante passou a usufruir do benefício fiscal já foi largamente exposto acima, não sendo hábil a descaracterizar as subvenções para investimento mediante redução de impostos. Já com relação à alegação de que a utilização das subvenções em projetos que resultariam na redução de custos caracterizaria uma subvenção para custeio, valem alguns esclarecimentos;

• em primeiro lugar, a equivocada conclusão das autoridades fiscais decorreu da interpretação da expressão "redução de custos" fora do contexto dado pela legislação do DESENVOLVE. De fato, a redução dos custos não é em si uma finalidade do programa e dos respectivos benefícios fiscais, mas um possível resultado dos projetos incentivados. A leitura do art. 3º da Lei instituidora do DESENVOLVE permite concluir que a "geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes" não são finalidades em si, mas o provável resultado da instalação de novas indústrias ou da expansão daquelas já existentes. Assim, no âmbito do programa DESENVOLVE, não se pode encarar a redução de custos como uma finalidade em si, como pretendem as autoridades fiscais;

• a última condição para caracterização da subvenção para investimento consiste na correta contabilização dos recursos recebidos em conta de reserva de capital. A observância dessa condição pela Impugnante foi reconhecida pelas próprias autoridades fiscais. Logo, isso reflete sua natureza jurídica de acréscimo ou recomposição patrimonial, alheios ao conceito de receita bruta. Assim, não há que se falar de incidência do PIS e da COFINS, além do IRPJ e da CSLL, cuja isenção está expressamente prevista no art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77. Transcrevem-se abaixo algumas ementas de decisões do Conselho de Contribuintes especialmente em relação ao DESENVOLVE. Em vista do exposto, verifica-se que os descontos de ICMS obtidos pela Impugnante nos termos do DESENVOLVE cumprem todos os requisitos para que sejam considerados subvenções para investimento;

• tal como mencionado acima, a glosa das despesas financeiras e a tributação de subvenção para investimento pretendidas pelas autoridades fiscais implicaram não só o lançamento fiscal de IRPJ, acrescidos de juros de mora e de multa de ofício de 75% sobre o montante do IRPJ supostamente não recolhido na apuração anual relativa aos períodos de 2003, 2004 e 2005, como também o lançamento de multa isolada de 50% sobre o montante das estimativas de IRPJ supostamente não recolhido pela Impugnante nas apurações mensais relativas aos mesmos períodos, sendo que as duas penalidades são decorrentes do recálculo do

lucro desses períodos. Não obstante as cabais comprovações feitas acima, cumpre esclarecer a impossibilidade da exigência cumulativa da multa de ofício e da multa isolada em razão das mesmas supostas infrações. Assim, há a imposição de multas que somadas representam o gravoso montante de 125% em virtude da mesma situação fática, o que claramente fere os princípios da razoabilidade, do não confisco e da proporcionalidade esculpido na Constituição Federal;

- diante da clara impossibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, cabe analisar qual delas seria, em tese, aplicável no presente caso, na remota hipótese de manutenção das infrações acima. É sabido que, para os contribuintes optantes pela apuração com base no lucro real anual, a obrigação tributária somente surge se verificada a ocorrência do fato gerador dentro do ano-calendário, sendo que os pagamentos com base em estimativas mensais representam apenas mera forma de arrecadação estipulada pela legislação para antecipação do devido. Dessa forma, na possível existência de infração tanto à obrigação de pagamento de estimativas mensais quanto de pagamento anual do IRPJ em virtude dos mesmos fatos, é evidente que a segunda infração se sobrepõe à primeira, sendo ela a única punível mediante a aplicação da multa de ofício, ou seja, deve-se aplicar somente a multa de ofício sobre o valor calculado com base na apuração anual. Nesse sentido, transcreve ementas da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

- cumpre mencionar equívoco cometido pelas autoridades fiscais com relação à quantificação das exigências do IRPJ, pois utilizaram a alíquota de 15% com um adicional de 10%, mas deixaram de considerar nesse cálculo a redução de 75% que a Impugnante tem direito por ter projeto aprovado no âmbito da SUDENE. No que se refere às despesas com juros glosadas, se estas reduziram o imposto de renda a pagar à alíquota beneficiada no âmbito da SUDENE, a mesma alíquota deve ser aplicada caso tais despesas sejam desconsideradas;

- também quanto ao DESENVOLVE, a alíquota do imposto aplicável deverá considerar a redução obtida no âmbito da SUDENE. Este cálculo é feito com base no lucro da exploração, que considera apenas os resultados operacionais. Assim, trata-se de determinar se o cômputo do benefício fiscal em lucros e perdas, ao invés de reserva de capital, em virtude de seu enquadramento como subvenção para custeio, como pretendem as autoridades fiscais, seria uma receita operacional ou não-operacional. Sobre esse assunto não vislumbramos qualquer controvérsia, já que o próprio PN CST nº 112/78, itens 2.14 e 7.1, prevê que, no caso de subvenções para custeio, os ganhos auferidos pela empresa devem ser computados como resultado operacional. Dessa forma, mesmo na hipótese remota de prevalecer a glosa de despesas com juros e/ou o enquadramento da subvenção como sendo de custeio, seria imperativa a redução do valor do imposto de renda e adicional alegadamente devidos, em virtude do benefício fiscal da SUDENE a que a Impugnante tem direito;

- independentemente das alegações com relação ao mérito das subvenções para investimento, a Impugnante não concorda com as exigências de COFINS relativas aos períodos de abril, maio, junho, julho e agosto de 2003, contidas no item 001 do auto de infração. Isso porque, a despeito de as autoridades fiscais terem indicado como enquadramento legal somente artigos do Decreto nº 4.524/2002, essas exigências de COFINS têm fundamento no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, declarada inconstitucional pelo STF no RE 357.950 e, no caso específico da Impugnante, nos autos do processo nº 2001.34.00.031183-2/DF (doc. 12). Com efeito, a decisão proferida nessa ação pelo TRF da 1ª Região, transitada em julgado em 22/06/2007, após a negativa de Recurso Extraordinário da União, determina que a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS pretendida pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 8.718/98 é

inconstitucional, de forma que deveria ser considerado faturamento para fins de incidência dessas contribuições "somente a receita bruta das vendas de mercadorias e de serviços de qualquer natureza". Como esse não é o caso das subvenções para investimento, a exigência da COFINS no período referido acima é inconstitucional, pelo que se requer seu imediato cancelamento;

- no segundo arrazoado, a Impugnante discorda da maior parte das exigências fiscais consubstanciadas no lançamento fiscal relativo à CSLL (não decorrente do IRPJ), como passa a demonstrar. A primeira infração refere-se à dedução na apuração da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 2002 e 2003, de tributos com exigibilidade suspensa em razão de depósito vinculado a ações judiciais. As autoridades fiscais alegam que o registro contábil desses tributos teria caráter de provisão e, portanto, as respectivas despesas deveriam ser adicionadas para fins de apuração da CSLL, nos termos do art. 13, I, da Lei nº 9.249/95. Os tributos com exigibilidade suspensa referem-se às seguintes matérias: (i) discussão sobre a exigibilidade de parcelas do FGTS; (ii) discussão sobre a constitucionalidade da majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3% pela Lei nº 9.718/98; e (iii) discussão sobre a constitucionalidade da ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS pela Lei nº 9.718/98. A seguir, mostra a composição das despesas glosadas, no valor total de R\$9.174.746,06, em 2002, e de R\$3.368.146,65, em 2003;

- a despeito de ser altamente questionável a alegação de que tais despesas não seriam dedutíveis para a apuração da base de cálculo da CSLL, já que a Lei nº 8.981/91 trata somente do IRPJ e o registro desses tributos não consiste em provisão, as autoridades fiscais deixaram de observar o tratamento fiscal e contábil dado a esses valores nos exercícios subsequentes, o que resultou em uma análise incompleta e equivocada dos fatos, pois não foram verificados dois elementos essenciais à solução do presente caso. O primeiro: em virtude de desistência da ação pela Impugnante, devidamente homologada pelo juízo competente (doc. 2), parte da ação judicial nº 2001.34.00.031183-2, que versava sobre a constitucionalidade da majoração da alíquota da COFINS pela Lei nº 9.718/98, foi encerrada em agosto de 2004. Nesse momento, a COFINS calculada sobre o diferencial de alíquota passou a ser definitivamente exigível, com a respectiva conversão do depósito judicial em renda da União. Como o tributo já havia sido deduzido em 2002 e 2003, a Impugnante baixou a conta de passivo contra a conta de ativo do depósito judicial, sem que os valores transitassem por conta de resultados e, portanto, sem deduzi-lo na apuração da CSLL. Assim, mesmo considerando que as despesas fossem indevidas em 2002 e 2003, tais despesas poderiam ter sido apropriadas em agosto de 2004, o que reduziria o valor da CSLL a recolher naquele exercício. Dessa forma, considerando que a despesa tornou-se plenamente dedutível em agosto de 2004, está-se diante de mera postergação de pagamento da CSLL;

- o segundo: a parcela da mesma ação judicial, que versava sobre a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS pela Lei nº 9.718/98, foi encerrada em junho de 2007, com o trânsito em julgado de decisão proferida pelo TRF da 1ª Região (doc. 2) em sentido favorável ao pleito da Impugnante. A decisão declarou indevidos os valores de PIS e COFINS calculados sobre receitas alheias ao conceito de faturamento e depositados pela Impugnante. Ao tomar conhecimento, a Impugnante reverteu o valor da conta de tributos com exigibilidade suspensa contra conta de resultados, de forma a oferecer à tributação pela CSLL os valores declarados indevidos. Apresenta memória de cálculo dos recolhimentos mensais de CSLL no ano-calendário de 2007, com ênfase na reversão de despesas correspondentes ao valor total de PIS e COFINS e os respectivos acréscimos moratórios (doc. 3). Assim, mais uma vez está-se diante de mera postergação no pagamento do tributo, sendo que no momento da lavratura do

auto de infração, não mais havia insuficiência de recolhimento da CSLL, nos anos-calendário de 2002 e 2003, e as autoridades fiscais não poderiam exigir o recolhimento do valor total da CSLL supostamente devida em 2002 e 2003, sendo necessários os ajustes específicos previstos na legislação. A respeito, transcreve o art. 273 do RIR11999 e trecho do Parecer Normativo nº 2/96. Assim, nos casos de pagamento de tributo indevidamente postergado em razão de inobservância do regime de competência, o lançamento fiscal não pode englobar o valor total do tributo postergado, mas tão-somente a diferença entre esse valor e o valor efetivamente pago;

- no presente caso, sendo clara a postergação do pagamento do imposto, faz-se necessário o reconhecimento da improcedência do lançamento fiscal tal como elaborado. Nesse sentido, transcreve algumas ementas de decisões do Conselho de Contribuintes. Demonstrando sua absoluta boa-fé, a Impugnante está recolhendo parcialmente as exigências constantes do presente lançamento, quais sejam: 1) o valor do principal, dos juros de mora até a presente data e da multa de ofício com redução de 50%, relativos à ação judicial que versa sobre o FGTS e ainda está pendente de julgamento (doc. 3); 2) o valor dos juros de mora da data da postergação até julho de 2004 (mês anterior ao do pagamento da contribuição postergada) e da multa de ofício com redução de 50%, relativos à parcela da ação judicial que versava sobre a majoração da alíquota da COFINS (doc. 4); 3) o valor dos juros de mora da data da postergação até maio de 2007 (mês anterior ao do pagamento da contribuição postergada) e da multa de ofício com redução de 50%, relativos à parcela da ação judicial que versava sobre a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS (doc. 5). Em vista do exposto, requer seja reconhecida a mera postergação da CSLL, cancelando-se a exigência do principal e dos juros calculados da data do pagamento da contribuição postergada até o presente momento e ainda a extinção das parcelas recolhidas no presente prazo para impugnação;

- tal como já mencionado, a glosa das despesas financeiras e a tributação de subvenção para investimento (apuradas no auto de IRPJ) e a glosa de tributos com exigibilidade suspensa, pretendidas pelo Fisco, implicaram não só o lançamento fiscal de CSLL, acrescidos de juros de mora e de multa de ofício de 75%, como também o lançamento de multa isolada de 50% sobre a suposta insuficiência dos recolhimentos mensais por estimativa nos mesmos períodos, sendo que as duas penalidades são decorrentes do recálculo do lucro desses períodos. Assim, há a imposição de multas que somadas representam o gravoso montante de 125% em virtude da mesma situação fática, o que claramente fere os princípios da razoabilidade, do não confisco e da proporcionalidade esculpidos na Constituição Federal, razão pela qual, apresenta os mesmos argumentos de defesa trazidos quanto à multa isolada pela insuficiência de recolhimento das estimativas de IRPJ;

- em vista do exposto, a Impugnante requer seja: (i) reconhecida a improcedência do lançamento fiscal com relação às parcelas da CSLL cujo pagamento foi meramente postergado pela sociedade; e (ii) extinta a parcela da CSLL, juros de mora e multa de ofício recolhidas pela Impugnante. Requer ainda o cancelamento da multa isolada, tendo em vista a impossibilidade de aplicação cumulativa dessa penalidade e da multa de ofício.

Juntamente com a impugnação, a Interessada trouxe aos autos os documentos de fls. 342 a 388.

Ressalte-se que o presente processo é composto de 2 (dois) volumes e 9 (nove) anexos. O volume I encontra-se numerado da folha 01 à 235 e o volume II da folha 236 à 415 (até o momento). O anexo I possui 161 folhas; o anexo II, 155 folhas; o anexo III, 179 folhas; o

anexo IV, 254 folhas; o anexo V, 200 folhas; o anexo VI, 158 folhas; o anexo VII, 265 folhas; o anexo VIII, 174 folhas; e o anexo IX, 182 folhas.

Submetida a Impugnação à apreciação da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA, esta proferiu o acórdão nº 15-17.469 (fls. 440/483), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006 ENCARGOS FINANCEIROS DESNECESSÁRIOS.
ADIANTAMENTOS PARA COMPRAS FUTURAS.

Consideram-se desnecessárias as despesas com juros e variação monetária pagas ou incorridas em face de remuneração por recursos financeiros obtidos de pessoa ligada, na mesma proporção dos créditos que a tomadora dos recursos possuía junto à supridora e que deixaram de ser deduzidos quando da apuração dos referidos encargos financeiros.

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. FALTA DE RECONHECIMENTO DA RECEITA.

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

ISENÇÃO/REDUÇÃO DO IMPOSTO. ÁREA DE ATUAÇÃO DA SUDENE.
RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO.

Incabível a recomposição do lucro da exploração em função de valores que deixaram de transitar pelo resultado contábil da empresa ou ainda daqueles que foram indevidamente contabilizados.

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

A insuficiência de recolhimento das estimativas mensais do imposto de renda autoriza o lançamento de ofício da multa isolada, ainda que coexistindo com a multa de ofício decorrente de outras infrações apontadas, exigida juntamente com o imposto que deixou de ser pago.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Contribuição para o Programa de Integração Social – Pis Confirmada a ocorrência dos fatos geradores que deram causa aos lançamentos decorrentes, há que se dar a estes igual entendimento, com exceção de parcela da exigência relativa à COFINS, fundamentada em dispositivo legal considerado inconstitucional pelo STF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

As despesas relativas a tributos com exigibilidade suspensa em função de questionamento judicial constituem-se em meras provisões e, por estarem sujeitas a evento futuro e incerto, somente poderão ser consideradas dedutíveis, para efeito de apuração da base de cálculo dessa contribuição, por ocasião do trânsito em julgado de decisão definitiva no julgamento da lide ou, no caso de desistência da ação, a partir da homologação do pedido de renúncia.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

A configuração da hipótese de postergação do pagamento não requer apenas que a despesa indevidamente antecipada seja oferecida à tributação em período-base posterior, mas que resulte em efetivo pagamento, não se caracterizando se for apurada base de cálculo negativa, como também no caso de lançamento de ofício efetuado antes do encerramento do período de apuração para o qual o pagamento teria sido postergado.

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

A insuficiência de recolhimento das estimativas mensais da contribuição social autoriza o lançamento de ofício da multa isolada, ainda que coexistindo com a multa de ofício decorrente de outras infrações apontadas, exigida juntamente com a contribuição que deixou de ser paga.

Lançamento Procedente em Parte Inconformada com o acórdão proferido pela DRJ, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário, no qual reiterou os fundamentos da sua impugnação e que, neste momento, passa a ser analisado por esta Turma Julgadora.

É o relatório.

VOTO

O recurso é tempestivo e, atendidos os demais requisitos de lei, dele conheço.

Dentre as inúmeras questões suscitadas pela Recorrente, tem-se a alegação de postergação dos tributos que, a nosso sentir, não foi detidamente verificada pela Autoridade Fiscal quando da lavratura do auto de infração, assim como não foi objeto de confirmação por parte da DRJ diante dos documentos juntados com a impugnação.

Assim, pro se tratar de questão prejudicial que pode, em tese, definir o resultado do julgamento do presente feito, e ante a ausência de previsão de julgamento parcial ou condicional no âmbito do processo administrativo tributário federal, entendo deva o presente feito, antes de ter suas demais razões de mérito apreciadas por este Conselho, ser baixado em diligência para verificação da procedência da alegação de postergação dos tributos, da forma

Processo nº 13502.001327/2007-74
Resolução nº 1401-000.221

S1-C4T1
Fl. 20

como argüido pela Contribuinte, apresentando, a douta Autoridade Fiscal, parecer conclusivo acerca da matéria.

O resultado da diligência deverá ser notificado ao contribuinte para que, no prazo de 30 dias, sobre ele se pronuncie, voltando os autos para este Conselho para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira