



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

Processo n° 13502.001327/2007-74
Recurso n° 000.001 Voluntário
Acórdão n° 1401-001.284 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente MONSANTO NORDESTE S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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. Consequentemente, tais recursos devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

POSTERGAÇÃO.

Apurada em diligência a postergação dos tributos exigidos em lançamento, deve a mesma ser reconhecida para fins de deduzir o montante do crédito tributário exigido.

MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO.

Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base

imponível, bem como pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de reunião de processos e, no mérito, DERAM provimento PARCIAL nos seguintes termos: I) Pelo voto de qualidade, negar provimento em relação à glosa de despesas financeiras, subvenção de investimentos e dedução de depósitos judiciais da base da CSLL, vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (Relator), Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias; II) Por unanimidade de votos, para reconhecer a postergação nos termos da diligência; e III) Por maioria de votos, para cancelar a multa isolada das estimativas não pagas, vencido os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos., nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos (item I).

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Presidente e Redator para Formalização do

Acórdão

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Redator Designado

Considerando que o Presidente à época do Julgamento não compõe o quadro de Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na data da formalização da decisão, e as atribuições dos Presidentes de Câmara previstas no Anexo II do RICARF (Regimento Interno do CARF), a presente decisão é assinada pelo Presidente da 4ª Câmara/1ª Seção André Mendes de Moura em 04/09/2015. Da mesma maneira, tendo em vista que, na data da formalização da decisão, o relator ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA não integra o quadro de Conselheiros do CARF, o Presidente André Mendes de Moura será o responsável pela formalização do voto vencido.

Participaram do presente 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 RIR/1999.

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 RIR/1999, 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 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.

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 MOBRAS 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 MOBRAS, 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 MOBRAS, 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 MOBRAS), 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 MOBRAS 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 nº 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, debitando-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 integral idade ;

- 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 MOBRAS 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 MOBRAS 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 MOBRAS 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 MOBRAS, a Impugnante sequer operava plenamente, quanto mais um mercado cativo para seus produtos. Cumpre mencionar que os adiantamentos concedidos pela MOBRAS para o início das operações da MONESA já foram inteiramente quitados, em 2006, mediante a extinção dos débitos da MOBRAS 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 MOBRAS, 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 MOBRAS, 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 MOBRAS;*

• *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 esculpidos 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 à obrigação 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 RIR/1999 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 esculpido 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

Processo nº 13502.001327/2007-74
Acórdão n.º **1401-001.284**

S1-C4T1
Fl. 695

*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.

Tendo em vista as alegações de postergação a ainda que não tenha sido discutido qualquer posicionamento de mérito, esta Turma Julgadora entendeu por baixar o feito em diligência, para análise da postergação alegada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator para Formalização do Voto.

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, e tendo em vista que o relator originário do processo não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, encontro-me na posição de Redator, nos termos dos arts. 17 e 18, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF).

Informo que, na condição de Redator, transcrevo literalmente a minuta que foi apresentada pelo Conselheiro durante a sessão de julgamento. Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção do relator do voto na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado: (1) ao relato dos fatos apresentado; (2) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e (3) a nenhuma das conclusões da decisão incluindo-se a parte dispositiva e a ementa.

A seguir, a transcrição do voto.

O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

1. Da reunião dos processos nº 13502.001327/2007-74 e nº 13502.001328/2007-19

Pleiteia a Recorrente que seja restabelecida a independência dos processos administrativos nº 13502.001327/2007-74 e nº 13502.001328/2007-19, sob o fundamento de que ensejaria o cerceamento de defesa da Recorrente, principalmente em função da sustentação oral cujo tempo ficaria reduzido à metade.

Não percebo o cerceamento de defesa alegado pela Recorrente, vez que apresentou devidamente os Recursos Voluntários referentes a ambos os processos e, ainda, a possibilidade de prorrogação do tempo reservado à sustentação oral, no caso de processos de maior complexidade.

Faz-se necessário ressaltar, ainda, que os dois processos ora analisados são oriundos do mesmo procedimento de fiscalização. Desta forma, a reunião dos PTA's apenas facilita a compreensão dos julgadores sem trazer qualquer cerceamento de defesa, em conformidade com a Portaria SRF nº 6.129/2005.

Assim, mantenho a reunião dos processos.

2. Da dedutibilidade das despesas financeiras (VOTO VENCIDO)

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, nos anos de 2003 a 2005 a Recorrente (Monsanto Nordeste - MONESA) escriturou despesas com juros e correção monetária, reconhecendo como devidas à Monsanto do Brasil (MOBRAS) em função de adiantamento desta empresa para aquisição dos produtos que seriam produzidos pela MONESA.

A título de remuneração do capital investido na MONESA, a MOBRAS era remunerada com juros de 1% ao mês acrescidos de IGP-M.

Afirma a Autoridade Fiscal não restarem *dúvidas que as despesas com financiamento de capital de giro, quando os recursos efetivamente ingressam no ativo da empresa e são utilizados para alavancar suas atividades, se caracterizam como necessárias e, assim, dedutíveis. Porém, para que estas despesas de juros e correção monetária sejam aceitas como necessárias, é preciso que esteja demonstrado que se trata de gastos essenciais à exploração das atividades vinculadas às fontes produtoras de rendimentos da autuada.*

E prossegue a Autoridade Fiscal fundamentando a ausência da necessidade das despesas escrituradas pela MONESA (fl. 21):

Não é isso que revelam os fatos examinados. Com efeito, a contabilidade da empresa mostra que a MONESA mantinha créditos junto à sua controladora, no caso a MOBRAS, ao passo que possuía débitos junto a esta mesma empresa, sobre cujos valores incidiram juros e correção monetária. Com este procedimento, os recursos (capital) da fiscalizada foram colocados à disposição de uma empresa, sem estarem sendo aplicados na atividade produtiva. Por outro lado, pela falta de seu capital próprio, viu-se obrigada a tomar recursos com esta mesma empresa, sujeitando-se a encargos que lhe oneraram o resultado da atividade.

Este procedimento coloca em prejuízo a admissibilidade da necessidade desses dispêndios para a manutenção da atividade produtora (operacional), vez que, em detrimento da utilização do capital próprio, representado pelos créditos junto à controladora, a fiscalizada, através de um tratamento diferenciado e não usual, optou pelo empréstimo de recursos junto a esta mesma controladora, com custo financeiro. Tal liberalidade produziu encargos desnecessários, na proporção do capital mantido em poder da controladora, de forma favorecida e graciosa, gerando despesas desnecessárias, ou seja não essenciais à obtenção de seus rendimentos operacionais e, onerando indevidamente o resultado tributável

É importante ressaltar que as despesas financeiras foram consideradas desnecessárias, como bem argumentou a autoridade julgadora *a quo*, não por decorrerem de financiamento obtido junto a sua controladora, fato este aparentemente normal, desde que haja remuneração a taxas de mercado, mas por não atender aos requisitos fixados pela legislação de regência.

Tendo em vista que as taxas de juros aplicáveis ao financiamento podem ser consideradas como normais de mercado (1% + IGP-M), verifica-se que o fundamento para a glosa das despesas financeiras encontra-se apenas no fato de a MONESA estar também figurando como credora da MOBRAS em relação a outras operações.

Dessa forma, o fato de a Recorrente figurar simultaneamente como credora e devedora da MOBRAS seria suficiente para considerar a despesa com a correção do seu passivo como desnecessária.

Para apurar o montante de despesas desnecessárias apropriadas pela Recorrente, a Autoridade utilizou o seguinte critério: confrontou o saldo devedor com o saldo credor junto à MOBRAS e somente admitiu a incidência de juros e correção quando o saldo

devedor fosse superior ao credor e somente sobre a diferença, efetuando de imediato o encontro de contas. Já quando o saldo credor ficou superior ao devedor, considerou as despesas financeiras desnecessárias, glosando-as integralmente.

Portanto, entendeu a Autoridade Fiscal que no caso de existir saldo credor e devedor simultâneo, seria necessária a imediata compensação dos saldos e somente a diferença, caso devedora, poderia servir de base de cálculo de incidência de juros.

No intuito de fixar suas premissas, a Autoridade Fiscal recorre a um texto publicado na página institucional da empresa, no item “notícias”, que afirmava (fl. 21):

"A unidade baiana é a primeira da Monsanto no Brasil capaz de produzir matérias-primas para a fabricação do herbicida Roundup na América do Sul. O produto é o carro-chefe da multinacional, utilizado em mais de 130 países. Com investimentos de US\$ 350 milhões, a unidade é também a primeira da companhia fora dos Estados Unidos que fabrica esses produtos intermediários. A fábrica abastece ainda as unidades da Monsanto em São José dos Campos, em São Paulo, e Zarate, na Argentina, o que gera uma economia para a empresa, na medida em que não há mais necessidade de adquirir o produto dos EUA" (sala de imprensa, notícias, 11/12/2006)

Em vista dessa notícia, a Autoridade Fiscal conclui que a Recorrente tinha um mercado cativo e que *“não precisa se preocupar com concorrentes e, conseqüentemente, não necessita sacrificar suas margens de lucro ou oferecer condições de venda mais favoráveis como forma de garantir acesso ao mercado consumidor. Desta forma, a assunção de encargos financeiros além do necessário revela uma liberalidade da empresa, tipificando uma operação com vistas a melhorar o resultado de uma empresa em detrimento do resultado da outra.*

Lado outro, afirma a Recorrente que os valores a ela entregues pela MOBRRAS foram adiantamento de compras futuras (já que a Recorrente era fornecedora da MOBRRAS) e o recebimento de tais valores decorreu *de absoluta necessidade de recursos adicionais para financiamento da implantação da unidade fabril de Camaçari, já que os fundos originalmente prometidos pela SUDENE acabaram por não ser disponibilizados em sua maior parte.*

E prosseguiu (fl. 519):

Assim, caso a Recorrente não houvesse obtido esses adiantamentos da MOBRRAS, teria que arrecadar os fundos necessários ao seu projeto de implantação de outras fontes, provavelmente por meio de empréstimos de instituições financeiras, que certamente implicariam em encargos mais onerosos à Recorrente.

Diante dessas alternativas, ficou claro para a Recorrente que a estrutura mais eficiente seria o recebimento de adiantamentos, pois após o início de suas atividades poderia simplesmente pagar sua dívida mediante o fornecimento de produtos, ao passo que no caso de um empréstimo teria que vender seus produtos, receber o pagamento em prazos de mercado (o outro grande cliente da Recorrente era a Monsanto Argentina que efetuava os pagamentos com prazo de seis meses) e, somente então, pagar sua dívida.

Nesse contexto, os valores recebidos pela Recorrente, assim como os juros sobre eles incidentes, foram registrados no passivo da empresa como contas a pagar; e, quando o ácido N-fosfonometil iminodiacético era fornecido à MOBRAS, a Recorrente emitia as respectivas Notas Fiscais de venda e registrava contas a receber.

Tendo em vista a existência dos adiantamentos, a MOBRAS não realizava o pagamento em espécie das mercadorias e a Recorrente realizava a compensação mensal do saldo de contas a receber (saldo devedor) contra o saldo de contas a pagar (saldo credor). Assim, mensalmente, o saldo passivo da Recorrente face à MOBRAS era reduzido no exato montante das mercadorias fornecidas a essa empresa no período.

Ou seja - ao contrário do que alegaram as dd. autoridades fiscais e cancelaram as dd. autoridades julgadoras — a Recorrente realizava mensalmente a compensação de seu saldo credor com seu saldo devedor, de forma que os encargos financeiros (juros e variação monetária) só incidiam sobre o valor líquido de seu saldo devedor com a MOBRAS.

Não obstante, o que chamou a atenção das autoridades fiscais foi a existência no encerramento de alguns meses também de saldo credor que, no seu entendimento, deveria ter sido igualmente utilizado para reduzir o saldo devedor.

A despeito de a Recorrente ter identificado e reconhecido alguns equívocos em seu procedimento e, em demonstração de boa-fé, ter efetuado o recolhimento dos respectivos débitos no prazo de impugnação, foi exaustivamente esclarecido na impugnação que o procedimento adotado pela Recorrente era de compensar somente as faturas vencidas com o saldo de contas a pagar à MOBRAS.

Ou seja, não era obrigatório que o saldo devedor, de contas a receber da MOBRAS, fosse integralmente compensado com o saldo de contas a pagar a esta empresa, uma vez que a Recorrente somente realizava a compensação das faturas já vencidas no encerramento do mês, sendo certo que o valor das faturas ainda não vencidas era mantido como saldo devedor, no ativo, para compensação no próximo mês.

Critica, ainda, a Recorrente o fato de a Autoridade Fiscal utilizar-se de uma notícia publicada em 2006 para realizar uma “análise” do mercado à época dos empréstimos, sendo que o adiantamento realizado pela MOBRAS em benefício da Recorrente teria sido para suportar a finalização da instalação de sua planta industrial, que seria originalmente financiada por recursos da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), mas que estes foram insuficientes para a conclusão dos investimentos.

Em vista dos fundamentos da autuação, entendo não ter ficado comprovado a ausência de necessidade das referidas despesas financeiras. Isso porque o único motivo realmente aventado pela Autoridade Fiscal restringiu-se ao fato de a Recorrente ser também credora da MOBRAS e, dessa forma, ser necessária a compensação imediata de todos os créditos com todos os débitos.

Entendo não ser razoável essa interpretação, já que a Recorrente realizava sim a compensação, mas quando os débitos dela com a MONESA estivessem vencidos, que ocorria 15 dias após a emissão da fatura de venda.

Após realizar a produção, vendia os produtos para a MONESA e baixava o passivo neste montante, passando a contabilizar juros somente em relação ao valor restante.

Até porque para realizar a compensação entre débitos e créditos é necessário que ambos estejam vencidos (art. 369 do Código Civil).

Entretanto, é importante ressaltar que o fato de Recorrente figurar tanto como credora quanto devedora somente tem o condão de anular os resultados tributáveis, tendo em vista que escrituraria receitas financeiras em virtude do saldo que seria credora e despesas financeiras em virtude do montante que figurava como devedora. Assim, poder-se-ia cogitar que a Recorrente estaria se beneficiando tributariamente caso o saldo credor não a atribuisse receita financeira e o saldo devedor implicasse em despesa financeira.

Ocorre que este não foi o fundamento do Auto de Infração.

Pelo simples fato de a empresa constar tanto como credora quanto devedora, entendeu a Autoridade Fiscal ser desnecessária a despesa financeira, apropriada em taxas absolutamente normais.

O fato de constar previamente como credora da MOBRAS não outorga à Recorrente o direito de impor o vencimento antecipado da operação para que a MOBRAS devolvesse os recursos e, portanto, concluir que não seria necessário o passivo em favor da MOBRAS já que ela deveria pagar o empréstimo constituído anteriormente.

Nesse caso, entendo que não compete ao Fisco qualquer ingerência sobre a atividade empresarial da contribuinte. Não é razoável atribuir ao Fisco a análise discricionária das operações de financiamento da empresa, atribuindo-lhe a faculdade de desconsiderar as despesas financeiras pelo argumento de que a Recorrente era simultaneamente credora e devedora da empresa e, dessa forma, a Recorrente deveria ter “pedido os seus recursos de volta” e não solicitado um adiantamento para as compras futuras.

Sem dúvida, caso a Recorrente não estivesse cobrando juros dos valores repassados à MOBRAS e, por outro lado, atribuisse juros aos valores constantes em seu passivo, ensejaria uma outra abordagem do tema e poder-se-ia concluir pela impossibilidade de dedução das despesas financeiras, já que trataria de negócio com pessoa ligada em condições de favorecimento (já que o capital disponibilizado à MOBRAS não estava sendo remunerado e, por outro lado, o capital disponibilizado à Recorrente pela MOBRAS estaria sendo remunerado).

Entretanto, essa não foi a abordagem da Fiscalização e o fundamento para glosar as despesas financeiras foi o fato de a Recorrente ser simultaneamente credora e devedora da MOBRAS.

Insta ressaltar que há diversas operações em que as empresas figuram ao mesmo tempo como credora e devedora da mesma pessoa, como é o caso das instituições financeiras que exigem a conta garantia para concessão de um financiamento. Nessas modalidades, a mesma empresa figura como devedora e credora da instituição financeira, mas o fato de a empresa ter recursos aplicados na instituição financeira não caracteriza o financiamento como desnecessário, já que há diversos fundamentos para a empresa optar por esta estrutura de financiamento.

É dizer: o simples fato de a Recorrente figurar ao mesmo tempo como credora e devedora da MOBRAS não é suficiente para entender como desnecessário o passivo e, como consequência, despesa financeira desnecessária.

3. Do enquadramento do benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia como subvenção para custeio ou investimento. (VOTO VENCIDO)

Em seu recurso voluntário, buscou a Recorrente demonstrar que o entendimento da Autoridade Lançadora, apesar de supostamente equivocado, foi acolhido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, consoante se extrai do seguinte trecho por ela transcrito:

"Observe-se que a leitura do artigo 3º da Lei n.º 7.980, de 2001, deixa claro que o incentivo em apreço foge ao conceito de subvenção para investimento, ao colocar como uma das suas finalidades a redução de custos de produtos ou processos já existentes, admitindo, portanto, a fruição do benefício por empresa que já esteja devidamente instalada e em funcionamento, com o objetivo de reduzir os seus custos de produção, assumindo, claramente, a característica de subvenção para custeio.

A respeito desse ponto, a Impugnante alega, simplesmente, que a interpretação dada pelo Autuante à expressão 'redução de custos' está 'fora do contexto', já que ela não seria uma das finalidades do Programa DESENVOLVE. Ora, o artigo 3º acima transcrito é bastante claro e taxativo, ao relacionar a 'redução de custos' entre as finalidades do DESENVOLVE. Logo, a alegação da Requerente é vazia e inócua."

Afirma ainda que as autoridades julgadoras entenderam que o fato de a legislação do DESENVOLVE mencionar, como uma de suas finalidades, a "redução de custos de produtos ou processos já existentes", significaria tratar-se de subvenção para custeio. Em outras palavras, os valores recebidos pela Recorrente, por meio da redução do ICMS, representariam subvenções para custeio das operações regulares da empresa, haja vista que a empresa já estava instalada e que os valores recebidos poderiam implicar a redução de custos já existentes.

Depois de expor o raciocínio adotado pela Autoridade Fiscal, acompanhado pela DRJ, a Recorrente afasta os pontos abordados ao fundamento de que:

"a equivocada conclusão das autoridades fiscais decorreu claramente 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 meramente um possível resultado dos projetos incentivados.

(...)

*Além disso, cumpre mencionar que, ainda que a redução de custos decorrente, por exemplo, da modernização de empreendimentos industriais fosse uma finalidade do DESENVOLVE, tal fato não seria suficiente para caracterizar esse incentivo como subvenção para custeio. Isso porque, **a subvenção para custeio é caracterizada pela utilização dos valores obtidos para capital de giro, para pagamento de custos, o que é absolutamente diferente de redução de custos. Ou seja, quando se paga um custo, não se está reduzindo-o, mas somente cumprindo uma determinada obrigação (evento posterior à geração do custo); por outro lado, a redução de***

custos está pode estar vinculada a cortes de custos ou melhorias no processo produtivo (eventos anteriores à geração do custo e que levam à sua eliminação ou diminuição), que não têm qualquer relação com a subvenção para custeio.

Além disso, a redução de custos de produto, no presente caso, pode inclusive ser relacionada com a própria produção nacional do ácido n-fosfometil iminodiacético ("PIA"). Com efeito, antes da instalação da planta industrial de Camaçari, a Monsanto do Brasil importava dos Estados Unidos o ácido glifosato técnico ("GT") que é o principal insumo para seus herbicidas.

Após a instalação da planta industrial em Camaçari, a Recorrente passou a importar os insumos P4 e DEA e a fabricar o PIA. Então, o PIA é vendido à MOBRAS que fabrica localmente o GT. Ou seja, deixou-se de importar o GT, que tinha valor muito elevado, e passou-se a importar P4 e DEA, insumos mais simples e, portanto, com valor de mercado bastante reduzido.

Assim, além de todas as outras razões mencionadas acima, a instalação da planta de Camaçari, incentivada pelo programa do DESENVOLVE, certamente reduziu sensivelmente os custos de importação e logística da empresa.

Em vista do exposto, verifica-se que o programa DESENVOLVE não tem como objetivo o custeio de operações, mas incentivar investimentos na instalação, expansão ou modernização de plantas industriais no Estado da Bahia, sendo certo que os seus benefícios claramente devem ser considerados subvenções para investimento." (sem destaques no original)

Definidas as principais questões da presente controvérsia, passo a analisar a legislação estadual que regulamenta o benefício fiscal em discussão, a fim de definir o seu enquadramento como subvenção de custeio ou para investimento. Para tanto, faço uma breve diferenciação dos conceitos dessas duas modalidades de subvenção:

A subvenção para custeio (ou subvenção corrente) diz respeito aos recursos concedidos por entes públicos e destinados ao pagamento de custos ordinários da pessoa jurídica beneficiária, suprindo a sua necessidade de caixa, capital de giro, entre outras. São, portanto, normalmente destinadas a suportar custos e despesas da atividade desempenhada pela pessoa jurídica beneficiária, não tendo qualquer vinculação com o cumprimento de metas de investimento ou expansão do ente concedente (Estados, Municípios ou União).

Já a subvenção para investimento, que pode ser concedida de diversas formas, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, é vinculada a uma finalidade específica de promover a expansão, desenvolvimento, e diversificação da estrutura econômica do ente concedente, visando a geração de emprego, elevação e distribuição da renda, entre outros.

Nos dizeres de Reinaldo Pizolio¹ as **subvenções correntes, que a lei tributária trata como direcionadas para o custeio ou para a operação, são aquelas concedidas à pessoa jurídica para que esta possa fazer frente aos seus custos, por assim dizer, comuns ordinários, como, por exemplo, necessidades de caixa ou determinados déficits operacionais.**

¹ PIZOLIO, Reinaldo. Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento. Artigo in Revista Dialética de Direito Tributário, v. 52. São Paulo: Dialética, 2002, p. 149. digitalmente em 04/09/2015 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 01/09/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Para aquele autor, as subvenções para investimentos, por sua vez, caracterizam-se pela destinação dos recursos à empresa para que sejam aplicados em sua expansão, em alocação de valores para implementação de seu parque industrial, ou ainda, por exemplo, para que desenvolva novas atividades econômicas.

Entretanto, a Coordenação do Sistema de Tributação (CST), por meio dos Pareceres Normativos nº 02/78 e 112/78, entende ser imprescindível para caracterizar a figura da subvenção para investimento a efetiva e específica aplicação da subvenção por parte do beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Partindo daquela premissa, a orientação da Receita Federal, esboçada nestes autos, é no sentido de ser essencial para a caracterização da subvenção para investimento que os recursos recebidos pelo contribuinte sejam vinculados a uma aplicação em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão do empreendimento econômico.

Caso não haja essa aplicação específica, a subvenção seria caracterizada como de custeio (corrente) e haveria a tributação daqueles valores entregues pelo poder público.

Entretanto, a interpretação dada pelo Fisco não tem amparo legal. Neste sentido, Natanael Martins² faz severas críticas aos Pareceres Normativos CST nº 2/78 e 112/78, amparado pelo posicionamento de Bulhões Pedreira:

Entretanto, a Coordenação do Sistema de Tributação interpretou incorretamente a legislação tributária, como magistralmente demonstra Bulhões Pedreira, dispensando outros comentários:

A subvenção para investimento e a doação não pressupõem, todavia, aplicação de recursos no ativo permanente da pessoa jurídica. O capital próprio (assim como o de terceiros) acha-se aplicado, de modo indiscriminado, em todos os elementos do ativo, e a pessoa jurídica pode receber subvenções para investimento ou doações para aumentar o capital de giro próprio.

A afirmação do PN-CST nº 112/78 de que só existe subvenção para investimento quando há “a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado” não tem fundamento legal. O § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77 somente se refere à “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos” para identificar a subvenção sob a forma de isenção ou redução de impostos, e não como requisito de toda e qualquer subvenção para investimento. Pode haver transferência de capital sem vinculação à implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos: basta que a intenção do doador seja transferir capital e que a pessoa jurídica registre os recursos recebidos como reserva de capital.

O PN CST nº 112/78 interpreta restritivamente a expressão subvenção para investimento, ao considerar como requisito essencial que os recursos doados sejam aplicados em bens do ativo permanente. Essa interpretação não tem fundamento na lei. A legislação tributária classifica todas as subvenções em apenas

duas categorias – correntes e para investimento. A que não se classifica em uma delas pertence, necessariamente, à outra, e toda transferência de capital é subvenção para investimento. A palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos – de criação de bens de produção e de aplicação financeira.

E continua o renomado tributarista:

Não tem procedência a afirmação do PN CST nº 112/78 de que ‘as isenções, reduções ou deduções do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento’.

Configura-se, portanto, subvenção para investimento quando a legislação concedente evidencia claramente o intuito de promover o desenvolvimento do Estado concedente, desde que presentes os seguintes requisitos: (i) transferência de recursos públicos para o contribuinte; (ii) o intuito de estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico; (iii) registro da transferência em conta de reserva de capital, que somente deverá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

Acerca da possibilidade de os créditos presumidos, bem como os incentivos financeiros, para pagamento do ICMS se configurarem como subvenções para investimento, o Conselho de Contribuintes se manifestou no sentido de estes caracterizarem subvenções para investimento, (Acórdão nº 107-05.912 de 2000):

IRPJ/Contribuição Social - Programa Fomentar - Subvenção para Investimentos - Caracterização - Dedutibilidade dos Custos Financeiros Exonerados pelo Estado no Âmbito do Programa de Incentivos Concedidos - A concessão pelo Estado, de incentivos financeiros ou creditícios, inclusive de natureza tributária, diretos ou indiretos, como forma de implantação ou modernização de empreendimentos econômicos, desde que obedecidos os preceitos do artigo 38, § 2º do Decreto-Lei 1598/77, na redação do Decreto-Lei 1730/98, caracterizam-se como subvenções para investimentos

Observe-se o voto da relatora do citado Acórdão:

De fato, a figura da isenção ou redução de impostos, que em última análise representam a dispensa total ou parcial de impostos, embora categorias típicas de direito tributário, em face da lei, quando concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, sob a forma de benefícios financeiros indiretos, portanto, foram eleitas pelo legislador como hipóteses de subvenção para investimento.

Nesse contexto, caracterizando-se a figura da subvenção para investimento, seja ela direta (benefício financeiro em espécie) ou indireta (isenção ou redução de impostos, exoneração total ou parcial de correção monetária e/ou de juros concedidos pelo Estado etc...) pode e deve o contribuinte materializá-la.

Assim, pelo princípio contábil de que todo crédito (no caso o lançamento a PL da Reserva de Subvenção) deve corresponder a um débito (no caso em resultados, no montante, exatamente, da subvenção direta ou indireta concedida pelo Estado), o contribuinte, mesmo nas hipóteses de subvenções para investimentos indiretas, pode e deve reconhecê-las em

resultados, em contrapartida de crédito no PL, em conta de Reserva de Subvenção, ou seja, deve-se reconhecer em resultados os impostos exonerados (isenção ou redução) como se devidos fossem, bem como demais benesses da espécie, tais como a dispensa de correção monetária e/ou de juros, desde que, reitere-se, concedidas no âmbito do negócio pactuado pelo contribuinte com o Estado, visando à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Após fixadas as premissas acerca da possibilidade de se enquadrar a concessão pelo Estado de incentivos financeiros ou creditícios, inclusive de natureza tributária, diretos ou indiretos, como subvenção passou-se a analisar se seriam enquadradas como subvenções para custeio ou para investimento.

1. Juridicamente, a subvenção, em qualquer de suas modalidades, caracteriza-se como uma doação e, quando concedida pelo poder público, desde que registrada em conta de reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não será tributada pelo imposto de renda. Consequentemente, tampouco servirá de base para cálculo da contribuição social e do imposto sobre o lucro líquido.

2. A subvenção para investimento (deixando de lado o mérito de tratar-se, juridicamente, de uma doação), caracteriza-se em função de sua natureza - de uma transferência de capital sendo irrelevante a destinação do seu valor. Vale dizer, "a palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos - de criação de bens de - produção e de aplicação financeira" (Bulhões Pedreira), jamais como condicionante de que o valor recebido deva estar vinculado à (implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos) aquisição de determinados bens ou direitos sujeitos a imobilização.³

Dessa forma, entenderam os Conselheiros que o benefício fiscal concedido pelo Estado do Ceará seria classificado como subvenção para investimento e não comporia o lucro tributável, vez que, neste caso, a *fiscalização pretende tributar a redução do passivo como ganho. **Esse procedimento equivale a criar lucro tributável fictício, uma vez que o valor, por constituir reserva especial no patrimônio líquido, está representado em contas do ativo, esta sim geradoras de receitas tributáveis pelo imposto de renda e pelas contribuições.***

No mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao analisar o tema, fez importantes considerações no acórdão nº 9101-00.566 proferido em 17.05.2010, no qual é analisado o incentivo fiscal do Estado do Amazonas.

De fato, desde o final do último século, os estados federados vêm travando intensa batalha para atrair investimentos para seu território e assim incrementar sua atividade econômica. No âmbito dos estados, foram instituídos sistemas de captação de investimentos voltados para a diversificação e ampliação de suas estruturas econômicas, com a conseqüente geração de empregos e elevação da renda. Pelas suas características, é forçoso admitir que os benefícios fiscais ora em discussão se amoldam a esta política de captação de investimentos perpetrada pelos governos estaduais.

Um dos fundamentos da decisão recorrida é a não caracterização da intenção do subvencionador em transferir capital para investimentos. Sustenta o voto condutor que, para que se pudesse ter o incentivo como subvenção para investimento, o negócio realizado deveria evidenciar-se por presente, de forma incontestável, a inequívoca intenção do ente público de subvencionar o empreendimento.

Ora, verifica-se na lei estadual, que os incentivos visam promover os investimentos para integração, expansão, modernização e consolidação dos setores econômicos daquele Estado. Ao percorrer o dispositivo, nota-se que a lei é clara ao estabelecer que os incentivos visam essencialmente o incremento e a consolidação da atividade econômica na região. Assim, ao contrário da decisão recorrida, não há como considerar que a renúncia fiscal, consubstanciada pela restituição do ICMS à Recorrente, seja única e tão somente para recuperar custos de sua atividade operacional, desvinculada de qualquer interesse público maior.

(...)

Como facilmente se vê nas partes destacadas no texto, as condições estabelecidas pela lei para a concessão dos benefícios fiscais revelam que as empresas beneficiárias deverão promover o desenvolvimento da região, mediante a realização de investimentos. Desse modo, é imperioso reconhecer que a Lei Estadual manifesta a intenção do Estado do Amazonas em destinar as devoluções do ICMS na forma de subvenções para investimento e não para custeio, como impropriamente entendeu o acórdão recorrido.

(...)

Os trechos acima destacados revelam parte das exigências para a concessão do benefício e indicam que o Estado quer assegurar que os recursos transferidos para o setor privado alcancem os objetivos estabelecidos pela lei. Resta patente que a concessão do benefício está condicionada a determinados requisitos a serem atendidos pelas empresas beneficiárias, dentre eles, a apresentação de projeto técnico e de viabilidade econômica do empreendimento; a aprovação das autoridades ambientais e do Conselho de Desenvolvimento da Amazônia; além de Laudo Técnico de Inspeção para comprovar a aplicação dos recursos.

Com efeito, estes procedimentos burocráticos, dentre outros, confirmam o objetivo econômico delineado pela lei para os benefícios fiscais. Ademais, demonstram a preocupação do Estado com os mecanismos de controle para que os objetivos da lei sejam alcançados.

Por isso, não há como admitir que não está presente a manifestação concreta do Estado do Amazonas em subvencionar empreendimentos voltados ao desenvolvimento econômico da região. Neste ponto, assiste razão à contribuinte.

(...)

Os dispositivos destacados demonstram inequivocamente que a restituição do ICMS, de que é beneficiária a Recorrente, encontra-se subordinada a uma série de obrigações impostas pelo ente estatal, como contraprestação do favor fiscal deferido.

A concessão do benefício é prevista em caráter geral às empresas que atenderem aos requisitos e cumprirem as contraprestações estabelecidas. Não significa, porém, que os recursos transferidos para a pessoa jurídica devam ser aplicados obrigatoriamente no custeio destas exigências.

De fato, a restituição do ICMS, aqui tratada, tem como contrapartida gastos com benefícios sociais aos empregados (alimentação, saúde, lazer, transporte etc.), concessão de descontos em operações de vendas, abertura de vagas destinadas ao emprego de menores, dentre outras. A concessão do benefício, por força de disposição legal, deve pautar-se pelo princípio da reciprocidade, conforme disposto no art. 2º, § 2º da referida Lei Estadual:

(...)

Na verdade, estas exigências constituem indicadores do desenvolvimento econômico almejado e atuam como deveres correlatos ao benefício fiscal, diante das necessidades e carências daquele Estado. As exigências legais são a contraprestação do favor fiscal, porém não soa razoável, à luz do referido diploma legal, que os valores restituídos de ICMS sejam automaticamente classificados como subvenção para custeio, pois não se destinam ao pagamento ou recuperação destas despesas. Por outras palavras, tais dispositivos não fixam o destino ou a aplicação obrigatória dos recursos mas, ao contrário, apenas especificam as contraprestações que não serão necessariamente suportadas pelos valores subvencionados.

É correto, portanto, admitir que os valores restituídos de ICMS à Recorrente não podem ser considerados como subvenção para custeio ao argumento de que a pessoa jurídica beneficiária assumiu um conjunto de obrigações e cumprirá determinadas exigências de cunho social.

Após as considerações acerca da caracterização do benefício fiscal como subvenção a investimento, o relator conclui:

Concluindo esta análise, em resumo resta claro o entendimento de que:

- a) as transferências de recursos do Estado do Amazonas, realizadas com base na Lei Estadual n-2 1.939/1989, constituem subvenção para investimento, pois visam essencialmente o incremento e a consolidação da atividade econômica na região;*
- b) a concessão do benefício, conforme o Decreto Estadual n 2 12.814-A/1990, está condicionada a determinadas exigências documentais que indicam a intenção do Estado em assegurar que os recursos transferidos para o setor privado alcancem os objetivos estabelecidos pela lei;*
- c) as exigências legais, traduzidas pelos benefícios sociais, nada mais representam que a contraprestação do favor fiscal, pois não possuem o condão de fixar o destino ou a aplicação obrigatória dos recursos, e*
- d) os recursos decorrentes da restituição do ICMS, devidamente contabilizados em conta de Reserva de Capital, estão de acordo com a condição estabelecida pelo referido § 22 do art. 38 do Decreto-lei n 2 1.598/77.*

Verifica-se, portanto, que a jurisprudência administrativa não exige a vinculação direta entre o valor subvencionado e aplicação deste montante em bens e direitos relacionados a implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Entretanto, entende que para **caracterizar subvenção para investimentos é necessário que:**

- i) o benefício fiscal vise, de forma inequívoca, o incremento e a consolidação da atividade econômica na região;
- ii) haja determinadas exigências por parte do Estado que visem assegurar o cumprimento daqueles objetivos;
- iii) haja a concretização da intenção do Poder Público em subvencionar aquele investimento, mediante transferência de capital ao patrimônio da pessoa jurídica; e
- iv) a pessoa jurídica incorpore os recursos em seu patrimônio (constituição de reservas).

Passa-se, então, a analisar o benefício fiscal recebido pela Recorrente.

Trata-se o caso de benefício fiscal concedido pelo Governo da Bahia, por meio da Lei nº 7.980/2001, que instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE e revogou a Lei nº 7.024, de 23 de janeiro de 1997, que havia instituído o Programa de Incentivo ao Comércio Exterior – PROCOMEX.

O programa DESENVOLVE tem o “*objetivo de fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado*”.

Para alcançar esse objetivo, são concedidos incentivos fiscais aos interessados, com o propósito de estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes.

Para tanto, “*em função do potencial de contribuição do projeto para o desenvolvimento econômico e social do Estado, os seguintes incentivos: I - dilação do prazo de pagamento, de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS normal, limitada a 72 (setenta e dois) meses; II - diferimento do lançamento e pagamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido.*”.

É esse o escopo da Lei nº 7.980/2001, conforme se infere dos seguintes dispositivos:

Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001:

Institui o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, revoga a Lei nº 7.024, de 23 de janeiro de 1997, que instituiu o Programa de Incentivo ao Comércio Exterior - PROCOMEX e dá outras providências.

O GOVERNADOR DO ESTADO DA BAHIA, faço saber que a Assembléia Legislativa decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º - Fica instituído o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, com o objetivo de fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado.

Art. 2º - Fica o Poder Executivo autorizado a conceder, em função do potencial de contribuição do projeto para o desenvolvimento econômico e social do Estado, os seguintes incentivos:

I - dilação do prazo de pagamento, de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS normal, limitada a 72 (setenta e dois) meses;

II - diferimento do lançamento e pagamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido.

Parágrafo único - Para efeito de cálculo do valor a ser incentivado com a dilação do prazo de pagamento, deverá ser excluída a parcela do imposto resultante da adição de dois pontos percentuais às alíquotas do ICMS, prevista no art. 16-A da Lei nº 7.014/96 para constituir o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Parágrafo único acrescido ao art. 2º pelo art. 7 da Lei nº 8.967, de 29 de dezembro de 2003.

Art. 3º - Os incentivos a que se refere o artigo anterior têm por finalidade estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes.

§ 1º - Para os efeitos deste Programa, considera-se:

I - nova indústria, a que não resulte de transferência de ativos de outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, oriundos da Região Nordeste;

II - expansão industrial, o aumento resultante de investimentos permanentes de, no mínimo, 35% (trinta e cinco por cento) na produção física em relação à produção obtida nos 12 meses anteriores ao pedido;

III - reativação, a retomada de produção de estabelecimento industrial cujas atividades estejam paralisadas há mais de 12 meses;

IV - modernização, a incorporação de novos métodos e processos de produção ou inovação tecnológica dos quais resultem aumento significativo da competitividade do produto final e melhoria da relação insumo/produto ou menor impacto ambiental.

§ 2º - Considera-se, também, expansão, o aumento da transformação industrial que objetive ganhos de escala ou de competitividade, ou a conquista de novos mercados ou que

implique em aumento real no valor da produção total do empreendimento.

§ 2º acrescido ao art. 3º pelo art. 14 da Lei nº 8.534, de 13 de dezembro de 2002.

Art. 4º - O Poder Executivo constituirá o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, vinculado à Secretaria de Indústria Comércio e Mineração, que examinará e aprovará os projetos, estabelecendo as condições de enquadramento para fins de fruição dos benefícios.

§ 1º - O deferimento do pedido de enquadramento ao Programa deverá observar a conveniência e a oportunidade do projeto para o desenvolvimento econômico, social ou tecnológico do Estado, bem assim o cumprimento de todas as suas exigências.

§ 2º - Não poderão enquadrar-se no Programa as empresas inadimplentes, ou cujos sócios ou dirigentes participem do capital ou da administração de empresa inadimplente perante o Tesouro Estadual ou perante a Agência de Fomento do Estado da Bahia S/A - DESENBÁHIA e em relação às normas de proteção ambiental.

§ 3º - A Secretaria Executiva do DESENVOLVE acompanhará a execução do cronograma de implantação, expansão, reativação ou dos investimentos em pesquisa e tecnologia, a evolução dos níveis de produção e do seu respectivo nível de emprego, até a completa implantação do projeto base do Programa.

Art. 5º - O estabelecimento enquadrado no Programa deverá observar os seguintes procedimentos, para fins de apuração e recolhimento do ICMS devido:

I - o valor do ICMS apurado, deduzido o valor do imposto incentivado, será declarado e recolhido na forma e prazos regulamentares;

II - o valor do ICMS incentivado será escriturado em separado na escrita fiscal do estabelecimento, e recolhido nos prazos deferidos na autorização.

Parágrafo único - Sobre o valor do ICMS incentivado incidirão juros limitados à Taxa Referencial de Juros a Longo Prazo - TJLP ou outra que a venha substituir.

Art. 6º - O prazo de fruição do benefício não poderá exceder a 12 (doze) anos.

Art. 7º - A liquidação antecipada de cada uma das parcelas ensejará desconto de até 90% (noventa por cento).

Art. 8º - O Regulamento estabelecerá, observadas as diretrizes do Plano Plurianual, critérios e condições para enquadramento no Programa e fruição de seus benefícios, com base em ponderação dos seguintes indicadores:

I - geração de empregos;

II - desconcentração espacial dos adensamentos industriais;

III - integração de cadeias produtivas e de comercialização;

IV - vocação regional e sub-regional;

V - desenvolvimento tecnológico;

VI - responsabilidade social;

VII - impacto ambiental.

Da leitura dos citados dispositivos, verifica-se que é o caso de financiamento favorecido de parcela do ICMS devido, constando claramente a exigência do subvencionador de que os recursos devem ser efetivamente aplicados em investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado no Estado da Bahia.

Em outras palavras, é o caso de empréstimo subsidiado pelo Estado da Bahia, com a finalidade bem definida de estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes.

Cabe mencionar, ainda, que ficou a cargo do Decreto nº 8.205/2002 regulamentar o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, e, assim, dispôs sobre as condições específicas para a concessão do benefício fiscal discutido nos presentes autos. Confira-se:

SEÇÃO II

DA DILAÇÃO DE PRAZO

Art. 3º O Conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderá conceder dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.

§ 1º O prazo e o percentual referidos no caput deste artigo serão definidos de acordo com o índice de aderência do projeto à matriz de desenvolvimento industrial do Estado, conforme graduação estabelecida na Tabela I, anexa a este Regulamento, determinado com base nas diretrizes do Plano Plurianual e nos seguintes indicadores:

I - repercussão do projeto na geração de empregos diretos e indiretos e na multiplicação da renda;

II - capacidade de desconcentração espacial dos adensamentos industriais, favorecendo a regionalização do desenvolvimento;

III - integração e verticalização de cadeias produtivas e de comercialização, inclusive para o Exterior;

IV - vocação para o desenvolvimento regional e sub-regional, em especial das regiões mais pobres;

V - grau de desenvolvimento tecnológico dos processos produtivos e de assimilação de novas tecnologias;

VI - responsabilidade da empresa quanto a aspectos de interesse social na comunidade em que pretenda atuar;

VII - prevenção do impacto ambiental do projeto e o relacionamento da empresa com o ambiente.

§ 2º Compete à Secretaria Executiva do Programa elaborar a metodologia de cálculo do índice de aderência a que se refere o § 1º, bem como a sua reavaliação periódica.

(...)

CAPÍTULO IV

DA HABILITAÇÃO AO PROGRAMA

Art. 8º Preliminarmente a empresa apresentará Carta Consulta de Investimento à Secretaria Executiva do Conselho, com as informações básicas do projeto e de acordo com modelo a ser aprovado pelo Conselho Deliberativo.

Art. 9º Após a resposta à Carta-Consulta de Investimento, a empresa que pretenda habilitar-se aos benefícios do Programa deverá apresentar à Secretaria Executiva do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE:

I - requerimento dirigido ao Presidente do Conselho, solicitando a sua habilitação;

II - projeto completo do empreendimento;

III - certidão de arquivamento, na Junta Comercial, dos atos constitutivos da empresa, bem como da sua última alteração;

§ 1º O projeto de que trata o inciso II desde artigo, a ser apresentado pela empresa, deverá obedecer às especificações técnicas do roteiro aprovado por esse Conselho.

§ 2º A empresa que apresentar certidão, ou documentação equivalente, que comprove ter sido o projeto aprovado por banco de desenvolvimento, poderá optar por modelo simplificado de projeto, como for definido em Resolução do Conselho Deliberativo.

As condições são, portanto, bem específicas para a concessão da subvenção em análise, sempre vinculadas à apresentação e aprovação de projeto completo do empreendimento, a fim de analisar a sua viabilidade técnica e econômica, a fim de promover os investimentos para integração, expansão, modernização e consolidação dos setores econômicos daquele Estado.

Assim, entendo que a renúncia fiscal, consubstanciada pela restituição do ICMS à Recorrente, atende os requisitos para o seu enquadramento como subvenção para investimento, nos termos do art. 443 do RIR/99, conforme redação a seguir. Não vejo considerar tal subvenção como de custeio, destinada apenas à recuperação dos custos de sua atividade operacional, desvinculada de qualquer interesse público maior.

Seção IV

Subvenções para Investimento e Doações

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

*I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou
II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.*

A esse respeito, convém notar o recentíssimo precedente proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste E. Conselho, que, por meio do acórdão nº 1202000.921, assim ementado:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/09/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 04/09/2015 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 01/09/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Impresso em 04/09/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

IRPJ. LUCRO REAL. INCENTIVOS FISCAIS. EMPRÉSTIMOS SUBSIDIADOS. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

A concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento de municípios no interior dos Estados do Ceará e da Bahia, consistentes em empréstimos subsidiados e crédito presumido de ICMS, configuram subvenções para investimento, notadamente quando presentes: i) a intenção do Poder Público em transferir capital para a iniciativa privada; ii) a verba oriunda da subvenção foi destinada para investimento na implantação de empreendimentos econômicos de interesse público; iii) o beneficiário da subvenção é pessoa jurídica constituída sob a forma de companhia; iv) a subvenção foi registrada em conta de reserva de capital; v) ocorreu aumento de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação das reservas ao seu capital. A conta de reserva de capital poderá ser utilizada apenas para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não podendo ser distribuída.

Inclusive, cabe notar que um dos benefícios fiscais (contratos de mútuo subsidiados pelo Estado) analisados pelo precedente acima foi o PROCOMEX, também do Estado da Bahia. Esse benefício foi instituído pela Lei nº 7.024/97 e revogado pela Lei nº 7.980/2001, que, por sua vez, instituiu o novo programa de incentivos estaduais (DESENVOLVE), que é objeto dos presentes autos.

Ambos os benefícios possuem critérios e condições de concessão bem semelhantes e, por essa razão, entendo que os mesmos fundamentos utilizados no acórdão nº 1202-000.921 para caracterizar o PROCOMEX como subvenção para investimentos também servem para qualificar, da mesma forma, o programa DESENVOLVE, ora analisado. Confira-se:

A respeito da definição de subvenção para investimento, sob o ponto de vista comercial, veja-se o entendimento de Modesto Carvalhosa e Nilton Latorraca (“Comentários à Lei de Sociedades Anônimas”, Ed. Saraiva, São Paulo, SP, 1998, Vol. 3, pg. 603):

“Subvenções para investimento

Considerada como instituto do direito financeiro, as subvenções são ajudas ou auxílios pecuniários, concedidos pelo Estado, nos termos da legislação específica, em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público.

A subvenção para investimento é a contribuição pecuniária destinada à capitalização em empresas privadas, e se distingue da subvenção corrente, para custeio ou operação.”

Assim, de acordo com a lei das sociedades anônimas, somente as subvenções para investimento terão suas verbas registradas diretamente nas contas de Reservas de Capital, não afetando o resultado do exercício. Em conseqüência, as verbas destinadas às demais subvenções (corrente, para custeio ou operação) transitarão pelas contas de resultado, ou seja, serão receitas para fins da legislação societária. Dessa forma, para fins societários, não constituem receitas as verbas caracterizadas como subvenções para investimentos quando esses recursos são

efetivamente aplicados em favor das companhias que prestam serviços ou realizam obras de interesse público.

O Conselho Federal de Contabilidade tratou da questão das subvenções para investimento quando da publicação da Resolução nº 1.026, de 15 de abril de 2005:

“Art. 3º Enquanto a Lei dispuser de forma diferente da NBC T 19.4, os incentivos fiscais e subvenções para investimento podem ser registrados no patrimônio líquido como reserva de capital e devem ser divulgados em notas explicativas os efeitos no Resultado, desde que:

a) o subvencionador tenha a intenção em destinar os incentivos fiscais e subvenções para investimentos; e

b) o subvencionado tenha a obrigação de aplicar tais recursos em investimentos relacionados à implantação, modernização ou expansão de empreendimentos econômicos específicos.”
(destaquei)

No que se refere a legislação fiscal, o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, em seu art. 38, § 2º (base legal do art. 443 do RIR/99), acompanhou a lei societária e isentou as verbas destinadas a investimentos auferidas pelos subvencionados. Já as subvenções correntes continuaram tendo sua tributação regradada pela norma do art. 44, IV, da Lei nº 4.506, de 1964 (base legal do art. 392, I do RIR/99). Confira-se a redação desses dispositivos:

Lei nº 4.506, de 1964:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.”

Decreto-lei nº 1.598, de 1977:

Art 38 Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

I ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

II valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

III prêmio na emissão de debêntures;

IV lucro na venda de ações em tesouraria.

§ 1º O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.

§ 2º 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: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

a) **registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social**, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)” (destaques meus)

O art. 443 do RIR/99 está inserido na Seção IV do Capítulo VII do Subtítulo III do Título IV do Livro II. O Capítulo VII está intitulado como “Resultados não Operacionais”, isto porque, as subvenções para investimento têm a natureza de receitas, mais precisamente, sob a ótica da legislação do imposto de renda, de “resultados não operacionais”.

Tais resultados são, via de regra, tributáveis. Para não serem tributáveis, exige-se o cumprimento de alguns requisitos legais.

Em outras palavras, o benefício do art. 443 do RIR/99 (art. 38 do DL nº 1.598/77) consiste em não oferecer aqueles “resultados não operacionais” à tributação, registrando contabilmente a transferência dos recursos em uma conta de reserva de capital, ao invés de transitar por uma conta de resultado (receita). A contrapartida do lançamento deverá ser a débito de contas do Ativo já que há o ingresso de recursos. Registrando-se contabilmente desta forma sequer há necessidade de se efetuar exclusões do lucro líquido contábil quando da apuração do lucro real.

Na obra *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*, de José Luiz Bulhões Pedreira, Justec Editora, Rio de Janeiro, 1979, Vol. II, pg. 687, encontra-se os requisitos que, na opinião do autor, devem ser observados para fins de caracterização da “subvenção para investimento”:

“3. Requisitos da Exclusão – O DL 1.598/77 estabelece dois requisitos para que a subvenção para investimento ou a doação seja excluída do lucro real: (a) que a pessoa jurídica, ao recebê-la, reconheça contabilmente sua natureza de transferência de capital, creditando-a a conta de reserva de capital; e (b) que a pessoa jurídica, mesmo depois do recebimento, não a transforme em renda, distribuindo-a a seus sócios: a reserva de capital em que é registrada somente pode ser utilizada para ser incorporada ao capital social ou absorver prejuízos.”

Dessa forma, pode-se facilmente concluir que as subvenções para investimento, para gozar do favor fiscal do art. 443 do RIR/99, devem ter as seguintes características: 1) o subvencionador deve ser o Poder Público; 2) a verba oriunda da subvenção deve ser destinada para investimento na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos de interesse público; 3) o beneficiário da subvenção seja pessoa jurídica com a forma de companhia; 4) que a subvenção seja registrada contabilmente em conta de reserva de capital, que poderá ser utilizada apenas para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não podendo ser distribuída. Como resultado,

deve ser alcançada a satisfação do desejo do Poder Público quanto à efetivação do investimento.

(...)

Os recursos financeiros subsidiados seriam por conta do Programa de Incentivo ao Comércio Exterior PROCOMEX, criado pela Lei Estadual nº 7.024, de 23 de janeiro de 1997, contendo o seguinte dispositivo:

Art.3º O PROCOMEX será financiado com recursos provenientes do Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico FUNDESE, regulado pela Lei nº 6.445, de 7 de dezembro de 1992, observados, em suas operações, os seguintes critérios:

I até 8% (oito por cento) do valor das operações de comercialização de produtos recebidos do exterior, por estabelecimentos montadores de veículos automotores e industriais de autopeças;

II até 6% (seis por cento) do valor FOB das operações de vendas para o exterior de produtos fabricados neste Estado, por novos estabelecimentos industriais, desde que condicionados ao emprego intensivo de mão de obra e que tenham domicílio fiscal na Região Metropolitana de Salvador;

(...)

Como se vê da descrição acima, restou nitidamente claras as intenções dos Estados do Ceará e da Bahia, conforme autorização legal, em promover o desenvolvimento das atividades industriais em seus territórios, notadamente em municípios localizados no interior dos Estados, de baixo desenvolvimento econômico, assegurando incentivos para implantação dos empreendimentos sob várias formas, dentre eles, com a concessão de empréstimos subsidiados e na modalidade de crédito presumido do ICMS.

Pelo que se depreende dos autos, a autuada efetivamente instalou as indústrias de calçados que se comprometeu com os Estados do Ceará e da Bahia. Em ambos cumpriu com os compromissos assumidos em relação ao montante investido, ao número de calçados produzidos e ao número de empregos gerados. Esse parece ser um fato incontroverso, tanto que a fiscalização nada relata a esse respeito e o acórdão recorrido em diversas oportunidades menciona em seu voto condutor o cumprimento das metas:

(...)

Como bem acentuou o PN CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, nem todas as isenções ou reduções de impostos podem ser classificadas como subvenção para investimento. O retorno ao particular de uma quantia já incorporada ao patrimônio do Estado, a título de receita pública, é o que faz com que certas isenções ou reduções de impostos se equiparem às subvenções, e a efetiva aplicação em investimentos a torna subvenção na modalidade “para investimento”.

O PN CST no 112, de 1978 dá exemplo de redução de imposto que preenche os requisitos para ser considerada como “subvenção para investimento”. Diz o item 3.6 do referido

Parecer 2.200-2 de 24/08/2001

3.6 Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Em alguns casos que tivemos oportunidade de examinar, esse tipo de subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para o investimento; o retorno das parcelas depositadas só se efetiva após comprovadas as aplicações no empreendimento econômico; e o titular do empreendimento é o beneficiário da subvenção. (destaquei)

No caso em exame, a interessada obteve dos Governos dos Estados do Ceará e da Bahia incentivos à implantação de novas unidades industriais nesses Estados. Os benefícios concedidos se referem às unidades implantadas naqueles Estados, nos termos dos “protocolos de intenções” e dos “contratos de mútuo subsidiados” firmados com os governos estaduais, gozando o favor fiscal após realizado o novo empreendimento.

Veja-se os termos de um dos “contratos de mútuo subsidiados” celebrado com o Estado do Ceará OPERAÇÃO Nº FDI/PROVIN33.0246, fls. 87/88:

“1.1 Constitui objeto do presente Contrato a concessão pelo BEC de um **empréstimo de execução periódica**, com garantia fidejussória, equivalente a 100 % (cem por cento) do valor do **ICMS efetivamente recolhido pela MUTUÁRIA**, em 180 (cento e oitenta) meses no período de Novembro/1999 a Outubro/2014, mediante entrega de Nota Promissória dentro do prazo legal, incidentes sobre operações com a produção própria.

1.2 O Empréstimo ora concedido pelo BEC tem como fonte de recursos o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará FDI, instituído pela Lei nº 10.367/79, alterado pelas Leis nºs 10.380/80, 11.073/85, 11.524/88 e Decreto nº 822.719A de 20.08.93, aportados à conta do Programa de Incentivo ao Funcionamento de EmpresasPROVIN, decorrendo referido empréstimo do enquadramento da MUTUÁRIA como empreendimento prioritário para o desenvolvimento econômico e social do listado, em consonância com o disposto no Art. 8º do Decreto Estadual nº 22.719A de 20.08.93, decreto nº 23.113 de 18.03.94, decreto nºs 23.913, de 21.11.96 e demais normas pertinentes.

[...]

4.1. **Do valor de cada parcela do empréstimo**, conforme previsto na Cláusula Primeira deste contrato o equivalente a 1% (hum por cento), será pago de uma só vez, no dia 30 (trinta) de cada mês a que corresponder, após 60(sessenta) meses e será devidamente corrigida desde a data do desembolso até a data do vencimento pela aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) ou outro indexador que vier a substituí-la por decisão da autoridade monetária competente.

Da leitura dos termos do contrato, verifica-se que o contribuinte obteve um empréstimo no montante de 100% do ICMS efetivamente recolhido. Assim, inicialmente, os recursos ingressaram no patrimônio público. Na sequência, foram liberados os recursos do empréstimo para a empresa subvencionada, os quais deveriam ser pagos no equivalente a apenas 1% (um por cento) de cada parcela liberada. Ou seja, o poder público recebe de volta apenas 1% do valor que emprestou.

Portanto, como enfatizado pelo PN CST nº 112, de 1978, verifica-se no caso em análise que houve um retorno ao particular de uma quantia antes incorporada ao patrimônio do Estado (recolhimento do ICMS), o que faz com que as reduções de impostos (recebeu 100% do ICMS e devolveu 1%) se equiparem às subvenções e a efetiva aplicação em investimentos a torna subvenção na modalidade “para investimento”.

Os demais “contratos de mútuo subsidiados”, Operação nº 34.0005/0 FDI/ PROAPI e Fundese/Procomex nº 1032 2001/18 tem idêntico tratamento ao mencionado nos dois itens precedentes, pois constituem transferência de recursos de fora, do Poder Público, para a pessoa jurídica responsável pelos empreendimentos.

(...)

Assim, como é fácil concluir, a outorga dos benefícios pelos Estados do Ceará e da Bahia não está restrita à concessão de empréstimos em condições especialíssimas, mas corresponde a um conjunto de medidas concretas que têm como contrapartida uma série de obrigações a serem cumpridas pela empresa beneficiária, dentre as quais estão os investimentos para a implantação das unidades fabris.

Importa, na essência, não só o conjunto de obrigações assumidas e cumpridas pelas partes, como também o objetivo visado pelo Estado, que se traduz na transferência de recursos com vistas a proporcionar efetivo aumento do estoque de capital da empresa. Presentes, i) a intenção da pessoa jurídica de direito público de subvencionar determinado empreendimento; ii) a concretização dessa intenção, mediante transferência de capital; iii) a incorporação dos recursos recebidos no patrimônio da pessoa jurídica beneficiada, do que resulta aumento do estoque de capital financeiro registrada contabilmente em conta de reserva de capital, temos o que se denomina “subvenção para investimentos”.

Já o fundamento utilizado pela fiscalização para efetuar o lançamento foi de que os incentivos teriam sido aplicados em capital de giro e, portanto, não poderiam ser caracterizados como subvenção para investimentos nos termos do que dispõe o art. 443 do RIR/99. Entretanto, a razão do lançamento fiscal não encontra sustentação na legislação fiscal.

Como se viu na exposição do presente voto, a empresa recebeu incentivos fiscais do Poder Público, cumpriu com as metas a que se propôs, efetuou os registros contábeis exatamente como determinam as leis comercial e fiscal, incorporando ao capital social parte dessas reservas (R\$ 53.197.645,19), fls. 647,

podendo-se concluir caracterizada a hipótese de subvenção para investimento, exatamente como estipula o art. 443 do RIR/99.

O antigo Primeiro Conselho de Contribuintes emitiu várias decisões com esse mesmo entendimento, conforme cópias juntadas pela defesa, de fls. 808 e seguintes. Para ilustrar, transcrevo a ementa do Acórdão CSRF nº 9101001.239, sessão de 21/11/2011:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:

2002, 2003, 2004, 2005

*INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DO ICMS A RECOLHER. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. O incentivo fiscal concedido pelo Poder Público mediante restituição do ICMS, lançado diretamente em conta do patrimônio líquido, e tendo como contrapartida a realização de investimentos em ativo fixo, à implantação ou expansão de empreendimento econômico com a geração de novos empregos diretos e indiretos, absorção de nova tecnologia de produto e/ou de processo, **subsume-se como subvenção para investimentos** e, por conseguinte, descabe a sua tributação. Os incentivos concedidos pelo Estado da Bahia, **consistentes em redução do ICMS a recolher pela via do financiamento de longo prazo, com descontos pela antecipação, ou do crédito presumido, cujos valores são mantidos em contas de reserva no patrimônio líquido, não se caracterizam como subvenção para custeio a que se refere o art. 392 do RIR/99.***

Já o acórdão recorrido decidiu no mesmo sentido em relação os denominados “contratos de mútuo subsidiados”, merecendo, por isso, ser negado provimento ao recurso de ofício nessa parte.

Como concordo com o posicionamento consignado no referido acórdão e sendo ele perfeitamente aplicável à situação dos presentes autos, adoto-o para julgar a lide em análise.

Feitas todas essas considerações e após a atenta leitura dos dispositivos da Lei nº 7.980/2001, entendo que a legislação do Estado da Bahia não se limita a simplesmente impor condições especialíssimas à concessão de empréstimos, mediante a dilação de prazo para pagamento do ICMS e condições favorecidas para posterior amortização do saldo devedor. Para mim, tal diploma representa a exigência de um conjunto de medidas concretas para a concessão do benefício, além de estabelecer como contrapartida uma série de obrigações a serem cumpridas pela empresa beneficiária, dentre as quais estão os investimentos para a desenvolvimento das unidades fabris.

Reforça ainda mais este entendimento o fato de terem sido celebrados protocolo de intenções antes da construção da Unidade Fabril em Camaçari, com posterior re- ratificação, com a presença do estado da Bahia. MOBRAS e MONESA, vinculando especificamente à concessão da redução do ICMS aos investimento incorridos na construção da unidade industrial em território bahiano.

Assim, entendo por caracterizado o benefício fiscal do DESENVOLVE como subvenção para investimento, e, em decorrência, não pode ser enquadrada como receita passível de tributação, nos termos do art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda.

4. Análise do antigo PTA nº 13502.001328/2007-19: das despesas de tributos com exigibilidade suspensa

A primeira infração imputada pelas autoridades fiscais nesse auto de infração consiste na insuficiência do recolhimento da CSLL nos anos-calendário de 2002 e de 2003, em virtude da dedução supostamente indevida na apuração da base de cálculo dessa contribuição de tributos com exigibilidade suspensa em razão de depósito vinculado a ações judiciais.

Conforme dispõe o Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente discutia judicialmente aspectos da legislação referentes ao PIS e a COFINS, em especial a ampliação da base de cálculo e a majoração da alíquota. Os créditos tributários estavam com exigibilidade suspensa em virtude de estarem sendo depositados judicialmente.

A Autoridade Fiscal alegou que o registro contábil desses tributos com exigibilidade suspensa (em virtude de depósito judicial) teria caráter de provisão e, portanto, as respectivas despesas deveriam ser adicionadas para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 13, I da Lei n.º 9.249/95.

Confira-se o Termo de Verificação Fiscal (fls. 261 e 262):

*A empresa possui ação judicial questionando aspectos da legislação referente ao PIS e COFINS, em especial a ampliação da base de cálculo de tais tributos e majoração de alíquota. Na apuração do resultado, o contribuinte apura os valores integralmente, debitado-os à conta de despesas, conforme dispõe a legislação, ou seja, com a base de cálculo ampliada e a alíquota fixada em Lei. 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 (13610501 e 22407120, respectivamente). Assim, o resultado da empresa é afetado pela apuração dos tributos na sua integralidade.*

*Ocorre que os valores que estão sendo discutidos judicialmente não têm um caráter de liquidez e certeza, requisitos necessários para sua configuração como obrigações e despesas. Ao contrário, estão condicionados a um evento futuro e incerto, que poderá ocorrer ou não. Nem a empresa desembolsou os valores nem tampouco existe a exigibilidade ou a obrigação do pagamento destas despesas. **Nessas circunstâncias, tais valores, depositados ou não, constituem mera provisão, caracterizando medida preventiva e acautelatória, no sentido de evitar uma surpresa indesejável, caso o julgamento final da ação seja adverso ao contribuinte.** A ocorrência ou não da despesa com os tributos está vinculada à decisão final da ação judicial. Enquanto esta não for proferida, não se pode afirmar que os valores são devidos.*

Os tributos com exigibilidade suspensa referem-se às seguintes matérias:

i) Discussão sobre a exigibilidade de parcelas de contribuição ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço ("FGTS);

(ii) Discussão sobre a constitucionalidade da majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3% pela Lei n.º 9.718/98; e

(iii) Discussão sobre a constitucionalidade da ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS pela Lei n.º 9.718/98.

Em relação à discussão acerca do FGTS, a empresa recolheu as exigências fiscais a título de CSLL, juros de mora e multa de ofício, fato comprovado na própria análise da DRJ.

Em relação à discussão sobre a majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3%, bem como sobre a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS é importante ressaltar que ambas estavam sendo objeto de depósito judicial.

Em virtude dessa especificidade, passo a analisar se as despesas podem ser consideradas como mera provisão e, portanto, passíveis de adição na base de cálculo da CSLL.

Provisão x Passivo Genuíno (VENCIDO)

Segundo o Pronunciamento CPC nº25, *passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.*

Assim, a empresa deverá registrar no passivo toda a obrigação que possuir em decorrência de um evento passado e que poderá provocar um desembolso futuro.

A primeira avaliação a ser feita pela entidade acerca de determinado evento é saber se, como sua decorrência, existe, ou não, uma obrigação. Isso porque se a constatação da existência de uma obrigação for apenas **possível**, a entidade não deve registrá-la como passivo, mas sim divulgá-la como contingência passiva. Lado outro, se a identificação da existência de uma obrigação for no mínimo provável, aí sim, ela deverá ser registrada como passivo.

A obrigações, conforme dispõe o Pronunciamento CPC nº 25, são oriundas de eventos que façam com que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação.

Caso a obrigação derive de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), legislação ou outra ação da lei, ela será denominada “obrigação legal”. Entretanto, caso constituirá “obrigação não formalizada” a que decorra das ações da entidade em que:

a) por via de padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e

(b) em consequência, a entidade cria uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Disso extraímos o primeiro elemento para caracterização de um passivo: trata-se de uma obrigação presente da entidade.

Ainda, referida obrigação, para ser registrada como passivo, deverá referir-se a um evento pretérito, já ocorrido, em razão do qual surgiu a obrigação para a empresa. Não pode ser registrada no passivo a previsão de contração de obrigações por fatos futuros. Isso porque “*as demonstrações contábeis apresentam a posição patrimonial e financeira de uma entidade no fim do período (data do balanço) e não de sua possível posição no futuro*”, pelo

que “os únicos passivos reconhecidos no balanço de uma entidade são aqueles que existem na data do balanço”⁴.

Daí extraímos o segundo elemento caracterizador do passivo: trata-se de uma obrigação decorrente de um evento pretérito.

Por fim, o último elemento caracterizador do passivo é a probabilidade de que a obrigação existente leve a um desembolso futuro.

De fato, conclui o Pronunciamento CPC nº 25 que “para que um passivo se qualifique para reconhecimento, é necessário haver não somente uma obrigação presente, mas também a probabilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar essa obrigação.” Dessa forma, “quando não for provável que exista uma obrigação presente, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja remota”

Acerca do passivo contingente, faz-se necessário ressaltar que a entidade não deve reconhecê-lo, já que o passivo contingente deve ser divulgado apenas em notas explicativas das demonstrações financeiras.

Identificado, assim, o conceito de passivo como uma obrigação presente, decorrente de fato pretérito e que certamente ou provavelmente levará a um desembolso futuro. Esse conceito atende tanto os registros de provisão quanto os registros de obrigação legal, posto que ambas são espécies de passivo.

Segundo o art. 180 da lei nº 6.404/76, “as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179 desta Lei”. Ainda, segundo o art. 184 da lei nº 6.404/76, o registro contábil do passivo deverá levar em consideração os seguintes aspectos, *in litteris*:

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III - as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Disso decorre que o passivo é composto por obrigações presentes da entidade, circulantes ou exigíveis a longo prazo, apropriados por competência na data do fechamento do balanço.

No entanto, **algumas obrigações, dada a ausência de certeza quanto aos elementos que a compõem, em especial o valor e a data em que irão demandar o esforço financeiro da empresa, não se enquadram perfeitamente no conceito de passivo.**

⁴ COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. Deliberação nº 489, de 03 de outubro de 2005, que aprova o pronunciamento de Normas e Procedimentos de Contabilidade NPC 22, do IBRACON – Instituto Brasileiro de Auditores Independentes, p. 8

Trata-se de obrigações presentes, mas das quais **não se sabe, com certeza, qual o valor da obrigação ou, muitas vezes, quando exatamente irá demandar a sua liquidação.**

Essas situações, dada a identificação da existência de uma obrigação, não podem ser qualificadas como contingências passivas. Isso porque, como dito alhures, a identificação de uma contingência passiva deve ser feita quando não for provável que uma obrigação presente exista na data do balanço.

Por outro lado, também não se tratam de obrigações genuinamente formadas, com valores definidos e prazos de liquidação determinados, como as demais obrigações caracterizadoras do passivo. Nesses casos, **a obrigação deve ser registrada como provisão.**

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, “*provisão é um passivo de prazo e valores incertos*”. Ainda sobre as provisões, o CPC esclarece que “*as provisões podem ser distintas de outros passivos tais como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (accruals) porque há incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para sua liquidação*”⁵.

Nesse sentido, as provisões são obrigações que devem ser registradas no passivo, apesar de não constituírem, genuinamente, obrigações passíveis de exigência em valores e prazos já conhecidos em graus de certeza.

Desta forma, as provisões “*são reconhecidas como passivo (presumindo-se que possa ser feita uma estimativa confiável) porque são obrigações presentes e é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja necessária para liquidar a obrigação*”⁶. Por isso, as provisões, assim como as demais obrigações, devem ser registradas como passivo da entidade.

Necessário ressaltar que os elementos característicos de um passivo estão presentes tanto nas provisões quanto nas demais obrigações (passivo genuíno). São eles, como visto: (i) obrigações presentes; (ii) relativos a eventos pretéritos; (iii) que demandará um esforço financeiro da entidade. Por consequência, nenhum desses três elementos pode ser tomado como critério de diferenciação entre obrigação legal (passivo genuíno) e provisão.

Uma obrigação somente poderá ser descrita como provisão quando se referir a fatos pretéritos e demandar prestações futuras, (i) incertas quanto ao prazo ou (ii) incertas quanto ao montante, mas prováveis dentro de uma análise confiável. Nesse sentido, “*o valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço*”⁷, assim entendido como “*o valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros nesse momento. É muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir a obrigação na data do balanço. Porém, a estimativa do valor que a entidade*

⁵ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 25. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37. P. 5.

⁶ Não tratarei da provisão como perda, por não possuir relevância para o presente estudo, restrito às hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

⁷ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 25. Provisões, Passivo Contingentes e Ativos Contingentes. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37. P. 11.

racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço”⁸.

Nas provisões, não existe certeza quanto ao valor que deverá ser desembolsado no futuro e/ou com relação ao prazo em que referida obrigação deverá ser cumprida, sendo os mesmos estimados dentro de um quadro de probabilidade.

De fato, segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis⁹:

Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;*
- (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e*
- (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.*

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

O objetivo da provisão, dentro desse conceito, nada mais é do que reduzir o resultado da empresa, como forma de reconhecer a obrigação em obediência ao princípio da prudência, já que a provisão é uma obrigação presente, assim considerada pela alta probabilidade¹⁰ de demandar o esforço financeiro da empresa para cumpri-la.

Portanto, verifica-se que as provisões reportam-se sempre a fatos contábeis pretéritos que levarão a um esperado efeito concreto futuro, qual seja, o desembolso, mas que ainda não está perfeitamente identificado quanto aos seus elementos “prazo” e “montante”.

Com isso, “à medida que essas perdas de ativos ou obrigações tornam-se totalmente definidas, devem deixar de ser consideradas Provisões. Assim, a Provisão para o Imposto de Renda transforma-se em Imposto a pagar, os Dividendos Propostos passam a ser Dividendos a Pagar etc.”¹¹.

Cabe, assim, à empresa, avaliar, dentro dos critérios definidos pelas normas contábeis, se as obrigações devem ser registradas como passivo genuíno ou como provisões.

⁸ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 25. Provisões, Passivo Contingentes e Ativos Contingentes. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37. P. 12.

⁹ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 25. Provisões, Passivo Contingentes e Ativos Contingentes. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37. P. 5.

¹⁰ Se tal probabilidade não existir, ou seja, existir incerteza quanto à existência da relação obrigacional, estaremos diante de um passivo contingente, entendido como “(a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque: (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 25. Provisões, Passivo Contingentes e Ativos Contingentes. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37. p. 5.

¹¹ FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP. JUDÍCIOS, Sérgio de et al. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. Atlas, São Paulo, 2008, 7 ed. p. 313.

Todavia, a correta identificação da obrigação enquanto provisão ou enquanto passivo genuíno é essencial para os fins fiscais. Isso porque, no que toca apuração da CSLL, a regra aplicável às provisões de tributos é de indedutibilidade, ao passo que, para as obrigações fiscais (passivo genuíno), a regra é a sua dedutibilidade.

Analisando as diferenças entre provisões e as obrigações fiscais, verifico que, no caso das obrigações fiscais (passivo genuíno), o dispêndio financeiro para o cumprimento da *obrigação fiscal* ocorrerá em montante e prazo conhecidos; ao passo que o dispêndio financeiro para o cumprimento da provisão deverá ser incerto quanto ao seu momento ou estimado quanto ao seu valor.

Para que se possa, assim, distinguir uma obrigação fiscal de uma provisão fiscal, é necessário que a empresa se valha de estimativas para apurar o grau de certeza dos elementos que compõem a obrigação.

Cumpra ressaltar que *“O uso de estimativas é parte essencial da preparação das demonstrações contábeis e não prejudica sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro no caso das provisões, que, por sua natureza, são mais incertas do que a maior parte dos outros itens do balanço. De maneira geral, uma entidade é capaz de determinar os possíveis desfechos que envolvem uma obrigação e, dessa forma, fazer uma estimativa que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento de uma provisão”*¹².

Cabe, todavia, à empresa realizar a análise de referidas probabilidade e mensuração de prazo e de resultados. De fato, *“as estimativas de desfecho e os efeitos financeiros são determinados pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatórios de especialistas independentes. As evidências consideradas devem incluir qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à data do balanço”*.

Apesar de esse julgamento ser feito pela entidade que registra as provisões, isso não significa que não esteja sujeito à revisão. Daí o importante papel das auditorias independentes, que atestam a regularidade das estimativas e graus de certeza (probabilidade e possibilidade) adotados pela empresa.

Do questionamento judicial da Obrigação Fiscal: Passivo Genuíno X Provisão.

A obrigação tributária é obrigação legal derivada da legislação que prescreve um fato hipotético que, se ocorrido no plano da realidade, ensejará o nascimento de uma relação jurídico-obrigacional de pagamento de determinada quantia em dinheiro do Sujeito Passivo ao Sujeito Ativo descritos no mandamento da norma.

Com a obrigação, *“nasce o direito de perceber o valor da prestação tributária no exato momento em que surge o vínculo jurídico obrigacional, equivale dizer, quando se realiza aquele fato hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência”*¹³. Nesse sentido, nascida a obrigação tributária, a mesma deve ser reconhecida como passivo.

Por certo que a entidade deve analisar as suas obrigações e, com base nas regras da contabilidade, registrá-las como passivo genuíno ou como provisão. No entanto, um passo anterior é o de reconhecer a existência da obrigação em si própria, decidindo se está

¹² COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 25. Provisões, Passivo Contingentes e Ativos Contingentes. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37. P. 10.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo, Saraiva, 2005. ed. 17. p. 439.

diante de um passivo ou de uma contingência passiva. Afinal, é do resultado desses julgamentos que se poderá apurar a situação patrimonial da entidade, seja para os fins de prestação de contas e análise dos acionistas e investidores, seja para os fins fiscais.

O posicionamento apresentado pelo IBRACON e pelo FIPECAFI, quanto tratam, no NPC 22, do questionamento judicial de débitos tributários, parte de dois pressupostos jurídicos que não se confirmam: primeiro, o de que haveria uma gradação entre as obrigações, como se uma obrigação decorrente diretamente da lei (como a obrigação fiscal) fosse mais “forte” do que uma obrigação contratual; ou até mesmo de que a interpretação da lei fosse mais incisiva e menos maleável do que a interpretação dos contratos; e segundo, de que todas as hipóteses em que se evidenciar a existência da obrigação (passivo) a mesma deverá ser registrada como obrigação fiscal (passivo genuíno).

De fato, o IBRACON e o FIPECAFI entendem que as obrigações fiscais, por decorrem da lei, deveriam ser registradas como “contas a pagar”, e apenas excepcionalmente poderiam ser registradas como provisões ou contingências passivas.

Segundo o FIPECAFI, a situação demanda um *cuidado especial*, respaldando o entendimento do IBRACON de que deve haver *uma prudência muito maior do que a normal* e em situações *raríssimas*.

Esse posicionamento parte do pressuposto de que a obrigação tributária estaria em um grau superior de proteção jurídica, como se existissem graus de preferência entre obrigações – o que não possui o menor sentido.

João Franz de Lima¹⁴, ao tratar da teoria geral das obrigações, admite a existência de *graus* ao classificá-las em obrigações civis, obrigações naturais e obrigações morais.

Todavia, apenas as duas primeiras podem ser consideradas obrigações jurídicas, sendo que as obrigações naturais referem-se aquelas que não podem ser exigidas pelo credor, mas que garantem a irrevogabilidade do pagamento. Como resultado final, apenas as obrigações civis são obrigações jurídicas na teoria geral do direito.

Segundo a teoria geral do direito, nas obrigações:

“o objeto do direito de crédito é a prestação, isto é, a ação ou omissão da parte vinculada, mas, por abreviação, costuma-se dizer que a coisa a ser entregue ou o fato a ser prestado constituem-no. O conteúdo compreende o poder de exigir, do credor, e a necessidade de satisfazer, do devedor. Positivado que a relação obrigacional compreende dívida e crédito, que mais não são do que aspectos sob que se apresenta, não é correto conceituá-la unilateralmente, ainda quando se insita em designá-la como vocábulo obrigação, que é corriqueiro. A definição, para ser completa, deve ressaltar as duas faces, ativa e passiva.

Encarada em seu conjunto, a relação obrigacional é um vínculo jurídico entre duas partes, em virtude do qual uma delas fica adstrita a satisfazer uma prestação patrimonial de interesse da outra, que pode exigí-la, se não for cumprida espontaneamente, mediante agressão ao patrimônio do devedor”¹⁵.

¹⁴ LIMA, João Franzen. Curso de Direito Civil Brasileiro. Direito das Obrigações. V. II tomo I. Forense, Rio de Janeiro, 1961. 2 ed. p. 26.

¹⁵ GOMES, Orlando. Obrigações. Forense, Rio de Janeiro, 1995. 10 ed. p. 10. – sem grifos no original. Documento assinado digitalmente em 01/09/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 04/09/2015 por ANDRÉ MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 01/09/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Do conceito extraído da Teoria Geral do Direito, temos que as obrigações são definidas pela relação jurídica de modal obrigacional, existente entre um sujeito passivo e um sujeito ativo, em que o primeiro deverá entregar ao segundo determinada prestação de cunho patrimonial. Isso não difere nas obrigações contratuais ou legais e, dentre estas, das obrigações fiscais perante outras tantas obrigações de uma empresa.

Desta feita, a diferenciação de um grau de importância entre a obrigação fiscal e as demais obrigações, que restringiria aquela em ser eventualmente tratada como provisão, simplesmente não encontra amparo, seja no direito, seja na contabilidade¹⁶.

No que toca à atividade interpretativa, trata-se de instrumento essencial para leitura do direito em qualquer de suas formas. Isso porque, como ensina Paulo Barros Carvalho, em se identificando que o direito se expressa por meio da linguagem, é necessário que o interprete se valha dos meios hermenêuticos disponíveis para extrair a norma a partir dos enunciados que se apresentarem – sejam eles legais ou contratuais.

Nesse sentido, identificada a ausência de especialidade da obrigação de natureza tributária, a primeira identificação a ser feita pela entidade é saber se ela está diante de uma provável obrigação.

Segundo as lições de direito tributário, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, hipoteticamente descrito na norma de tributação.

O tributo, tomado como relação jurídica entre contribuinte e Estado, sempre decorre de previsão legal, mediante a constatação, no plano da realidade, de um fato hipoteticamente descrito na lei, que levará ao nascimento do liame obrigacional de cunho tributário. A norma tributária, também chamada por Geraldo Ataliba de regra-matriz de incidência¹⁷, é composta por uma hipótese de incidência tributária e um mandamento.

Ocorrido o fato gerador tributário, desencadeia-se, na percepção lógica, não-cronológica, a implicação da relação jurídica contida no mandamento tributário, com a instauração da relação jurídica obrigacional de determinado sujeito passivo ao pagamento de quantia certa perante o sujeito ativo descrito na norma mandamental.

O que temos, portanto, é uma intrínseca conjugação de elementos, um provocando o outro, em uma correlação direta e recíproca da ordem dos fatos com a ordem normativa. Cumpre-nos ressaltar que o fenômeno da incidência somente se perfaz mediante a conjugação da subsunção e da implicação¹⁸, sendo que o vício de funcionamento de qualquer dos dois elementos impede a formação do vínculo obrigacional. Para que tenhamos o nascimento do crédito tributário, tanto a subsunção quanto a implicação devem estar presentes¹⁹.

¹⁶ Isso não quer dizer que a obrigação tributária não possua garantias especiais, como as constantes do Código Tributário Nacional, ou que tenham preferência de excussão, como no caso da lei de falências. Todavia, seja na vida normal da empresa, seja sob a ótica do direito, as obrigações decorrentes diretamente da lei e as obrigações decorrentes de contratos não possuem qualquer grau de preferência ou subordinação, umas com as outras.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Saraiva, São Paulo, 1995.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva, São Paulo, 2005. 17 ed.

¹⁹ Somos adeptos da teoria monista do tributo, por acreditar que a relação jurídico-tributária somente existe concretamente quando (i) ocorrido o fato impositivo previsto na hipótese, (ii) se instaure a relação jurídico-tributária prevista no mandamento. Sobre a diferença entre as teorias monistas e dualistas dos tributos, ver melhor em DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, 2007. 2 ed. p. 259 e ss.

Posta a discussão acerca da existência da obrigação jurídica, entendo que a existência de um questionamento judicial pendente de solução acerca da existência de uma obrigação tributária é irrelevante para caracterizá-la como obrigação fiscal (passivo genuíno) ou como provisão.

De fato, o questionamento acerca da existência da obrigação não é critério contábil de diferenciação entre passivo genuíno e provisão. Muito ao contrário, a diferença entre eles reside na previsibilidade dos elementos que compõem a respectiva obrigação de forma a que, se forem conhecidos, ou no mínimo prováveis, os valores e datas em que será demandado o esforço financeiro da empresa para arcar com a obrigação, a mesma deverá ser registrada como passivo genuíno; ao passo que, se houver incerteza quanto ao valor ou data de exigência da obrigação, a mesma deverá ser registrada como provisão.

Com isso, a obrigação tributária poderá ou não ser registrada como provisão, levando-se em conta grau de previsibilidade (i) do valor a ser demandado pelo cumprimento da obrigação e (ii) o tempo em que poderá ser demandado o esforço financeiro da entidade para cumprir com a obrigação.

Para se identificar os graus caracterizadores de uma obrigação, e saber se estamos de um passivo genuíno ou de uma provisão, entendemos ser essencial diferenciar entre (i) a suspensão de exigibilidade fundada no depósito do montante integral do tributo devido (inciso II do art. 51 do CTN) e (ii) a suspensão de exigibilidade fundada em decisão judicial prescindida de depósito (incisos IV e V do art. 151 do CTN).

No caso do depósito do montante integral do tributo devido, **o contribuinte realiza o desembolso do valor relativo à sua obrigação e coloca a disponibilidade financeira à conta e ordem do Poder Judiciário.**

Com bem ressalva Luciano Amaro, “o depósito não é pagamento; é garantia que se dá ao suposto credor da obrigação tributária, num procedimento administrativo ou judicial, no sentido de que, decidido o feito, se o depositante sucumbe, o valor depositado é levantado pelo credor, se extinguido, dessa forma, a obrigação”²⁰.

Apesar de o depósito judicial não ser pagamento, tem como efeito reflexo interromper a fluência de correção monetária, dos juros e de eventuais multas incidentes pelo não pagamento da obrigação a tempo e forma previstos na lei.

Com isso, o depósito integral do tributo questionado limita o valor do dispêndio a ser incorrido pela empresa para o cumprimento da obrigação tributária.

A obrigação torna-se definitivamente líquida, sendo certo que não implicará em dispêndios futuros para o seu cumprimento.

Demais disso, como ressalta Leandro Paulsen, o depósito judicial torna certa a relação jurídica tributária, dispensando a sua formalização por meio do lançamento. Segundo o autor, *in litteris*:

Em face do depósito ficar vinculado, legalmente, à decisão final, estando, desde o início, vocacionado à conversão em caso de não restar o contribuinte vencedor, só será necessário o lançamento se o Fisco pretender montante superior ao que foi depositado. Não haverá que se falar em decadência, pois o depósito supre a necessidade do lançamento. De fato, já tendo o contribuinte apurado o montante do tributo devido e o vinculado

ao resultado da demanda mediante o depósito, não há que se exigir o lançamento, que nenhuma função teria”²¹.

Esse entendimento é complementado pela fala do Ministro Luiz Fux, para quem o depósito efetuado por ocasião do questionamento judicial do tributo “*implica lançamento tácito no montante exato do quantum depositado*” (REsp 757.311).

Nesse sentido, não há falar-se que os valores depositados em juízo devam ser registrados como provisão. Como já dito, provisão é obrigação de provável desembolso futuro, relativo a um fato pretérito, em montante ou prazo incertos. Tendo havido o depósito do montante integral e sofrido o dispêndio no montante necessário ao cumprimento da obrigação por parte do Sujeito Passivo, deve referida prestação ser registrada como *obrigação fiscal*; e não como provisão.

Isso porque, o depósito judicial, apesar de não equivaler ao pagamento, (i) promove a liquidação da obrigação, (ii) a formalização da relação jurídica tributária, tornando-a certa, e (iii) com prazo definido para o seu cumprimento.

Demais disso, contabilmente, a empresa que realiza um depósito judicial lança no seu ativo, contra a conta “caixa” ou “banco”, a existência de valores depositados em juízo. Registra, ainda, as despesas oriundas do tributo e como contrapartida o passivo genuíno (obrigação fiscal).

Nesse sentido, em caso de desprovimento da ação judicial em que foram realizados depósitos judiciais, o resultado ensejará um mero ajuste contábil, com a liquidação da *obrigação fiscal* (passivo) contra os *valores depositados em juízo* (ativo), sem demandar qualquer esforço financeiro da empresa.

Na verdade, ao realizar o depósito judicial do montante integral do tributo questionado, a entidade reconhece contabilmente (e não juridicamente) a obrigação e todos os seus elementos (valor e data).

Não há como se falar, assim, em provisão nesse caso, posto que não existem dúvidas acerca (i) do valor demandado para o cumprimento da obrigação e (ii) a data em que será demandado o esforço financeiro da empresa para liquidar referida obrigação. Muito pelo contrário: tanto esses elementos são conhecidos que a entidade (i) já realizou a individualização dos valores necessários à liquidação da obrigação tributária e (ii) utilizou-se de um mecanismo que impede que, no futuro, seja realizada exigência de pagamento da obrigação tributária, demandando novo esforço financeiro da entidade.

Das regras de Dedutibilidade

Para fins do imposto sobre a renda, segundo o §1º do art. 41 da lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995, os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por força de ordem judicial, haja ou não depósito, não são dedutíveis na determinação do lucro real.

Esse dispositivo dá tratamento indiscriminado para os tributos com exigibilidade suspensa, seja por força do disposto no inciso II, seja por força do disposto nos incisos IV e V do Código Tributário Nacional.

Tratando-se de elemento formado da renda tributável pelo imposto respectivo, referida restrição legal deve ser observada, tornando irrelevante a caracterização da

obrigação como provisão ou como *obrigação fiscal* (passivo genuíno). Em ambos os casos, a obrigação, por força do §1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, é indedutível.

No que toca à apuração do lucro líquido para fins de incidência da CSLL, temos que o art. 57 remete à legislação do imposto de renda, mas excetua expressamente os elementos de formação da base de incidência do tributo. Veja-se o dispositivo legal, *in litteris*:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Neste sentido, devem ser observadas as normas próprias da CSLL no que toca aos elementos formadores da sua base de cálculo. Em efeitos práticos, grande parte dos elementos formadores da base de cálculo do IRPJ repete-se na formação da base de cálculo da CSLL.

Todavia, no que toca à restrição de dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa, não existe a previsão legal genérica de indedutibilidade, como ocorre no caso do imposto de renda.

Necessário, assim, aplicar-se as considerações próprias da formação da base de incidência da contribuição em questão.

Em se tratando de tributo com exigibilidade suspensa em que houve depósito do montante integral do tributo questionado, afasto o conceito de provisão por entender tratar-se de obrigação legal. E, nesse sentido, compartilho do entendimento da Conselheira Karen Jureidini Dias, ao afirmar que “Ao contrário das provisões que têm a dedutibilidade restrita, no caso de obrigação legal, a dedutibilidade é a regra”²².

5. Postergação (VENCEDOR)

No que toca ao pedido de redução do auto de infração por postergação, esta Turma Julgadora baixou o feito em diligência.

Assim, feitas as análises devidas, adoto, neste particular, o resultado da diligência, que transcrevo:

10.3.2. O procedimento fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração da CSLL não decorrente do IRPJ teve início em 12/04/2007. O referido Auto de Infração foi lavrado em decorrência da empresa fiscalizada cometer a infração de não ter adicionado à base de cálculo da CSLL, valores referentes a tributos com exigibilidade suspensa, relativos aos anos-calandário 2002 e 2003;

10.3.3. Cumpre destacar que a jurisprudência é pacífica no sentido de que os valores relativos a tributos com exigibilidade suspensa devem ser computados no momento da apuração da base e cálculo da CSLL. Tais valores constituem meras provisões, que poderão ser revertidas em função do trânsito em julgado de decisão judicial;

10.3.4. A Autuada alega que até a data da impugnação, 09/01/2008, não havia concluído a apuração da CSLL relativa ao AC 2007. Ainda, apresentou: 1) demonstrativo no qual foi apurada base positiva de CSLL no período; 2) cópia do lançamento contábil que indica a reversão da provisão relativa aos valores em discussão no processo judicial; 3) planilha informando os depósitos judiciais realizados nos autos da ação judicial, no montante de R\$ 8.850.720,62; 4) planilha de demonstração do resultado relativo ao ano-calendário de 2007, na qual consta a inclusão sob a rubrica de "outras receitas operacionais" do valor principal de PIS e COFINS revertidos, R\$ 1.142.013,07 e R\$ 7.708.707,55 respectivamente, que somam R\$ 8.850.720,62; 5) planilha de apuração da base de cálculo da CSLL, partindo do lucro líquido em que os valores de principal revertidos haviam sido considerados como outras receitas, onde comprova a exclusão de R\$ 6.807.888,75, que representa a somatória dos juros de mora de R\$ 6.513.440,32 e de R\$ 294.448,43, e corresponde ao valor adicionado à base de cálculo da CSLL em abril de 2004. Diante de todos esses argumentos, considerou que estava configurada a hipótese de postergação de pagamento de tributo, recolheu, em 08 de janeiro de 2008, DARF com código de receita 2973, nos montantes (principal + multa + juros) de R\$ 115.665,73, R\$ 533.841,77, R\$ 78.938,10 e R\$ 177.452,38, e requereu a extinção dessa

parcela do crédito tributário lançado;

10.3.5. Em relação ao tema, é elucidativo o Parecer Normativo Cosit nº 02/96, no qual é disposto que **"só se considera postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior"**. Percebe-se, pois, que são dois os requisitos para se cogitar de eventual postergação de pagamento: a) efetivo pagamento; b) espontaneidade do pagamento;

10.3.6. No caso concreto, a ciência ao contribuinte da lavratura do auto de infração se deu em 10/12/2007, quando ainda não se tinha encerrado o período de apuração da CSLL, o que só ocorreu em 31/12/2007. Ademais, cabe ressaltar que o procedimento fiscal foi iniciado em 12/04/2007 e a reversão das respectivas despesas antecipadas só teria se dado em junho de 2007, após o trânsito em julgado da decisão favorável ao contribuinte. Assim sendo, não há que se falar em espontaneidade e, conseqüentemente, em postergação do pagamento da CSLL. Com efeito, não se pode dar tratamento de postergação ao pagamento de tributo feito em período posterior ao devido quando o contribuinte estiver sob ação fiscal, uma vez que, nos termos do artigo 138, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, tal circunstância acarreta a perda de espontaneidade;

10.3.7. A própria Autuada reconhece que não havia oferecido o montante em questão à tributação até o momento da lavratura do Auto de Infração, fl. 558. Ainda, o lançamento contábil da reversão da provisão, fl. 583, ocorreu em junho de 2007, quando a mesma já estava sob procedimento fiscal;

10.3.8. Dessa forma, nesse caso das despesas pertinentes à ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos anos-calendário de 2002 e 2003, **não resta caracterizada a hipótese de postergação de pagamento;**

10.3.9. As despesas não incluídas na base de cálculo da CSLL, de R\$ 1.139.619,62 e de R\$ 5.259.782,89, referentes ao ano-calendário 2002, e de R\$ 953.485,26 e de R\$ 2.143.429,53, referentes ao ano-calendário 2003, resultaram em CSLL a pagar de R\$ 102.565,77 e de R\$ 473.380,46, referentes ao ano-calendário 2002, e de R\$ 85.813,67 e de R\$ 192.908,68, referentes ao ano-calendário 2003;

10.3.10. O débito de R\$ 85.813,67 (PIS AC 2003), referente à ação judicial 2003.33.00002531-6, foi quitado por meio de dois DARF: o primeiro, recolhido em 08/01/2008, no valor total de R\$ 78.938,10 (sendo R\$ 40.416,82 de principal), e o segundo, recolhido em 19/12/2008, no valor total de R\$ 85.813,67 (sendo R\$ 45.396,85 de principal), conforme fls. 556 a 559 do processo;

10.3.11. Pelo exposto, em especial no item 10.3.8, concluo **que são devidas as exigências da CSLL** nos valores de R\$ 48.959,74 e R\$ 225.968,04, para o ano-calendário 2002 e, no valor de R\$ 102.051,88, para o ano-calendário 2003. A esses valores de principal, devem ser acrescentados multa de mora de 75 % e juros SELIC;

10.3.12. Do débito de R\$ 102.565,77 (PIS AC 2002), deve ser abatido recolhimento por DARF, código de receita 2973, realizado em 08/01/2008, no valor de R\$ 115.665,73 (sendo R\$ 53.606,03 de principal); do débito de R\$ 473.380,46 (COFINS AC 2002), deve ser abatido recolhimento por DARF, código de receita 2973, realizado em 08/01/2008, no valor de R\$ 533.841,77 (sendo R\$ 247.412,41 de principal); e do débito de R\$ 192.908,68 (COFINS AC 2003),

deve ser abatido recolhimento por DARF, código de receita 2973, realizado em 08/01/2008, no valor de R\$ 177.452,38 (sendo R\$ 90.856,78 de principal);

No que toca à espontaneidade, cumpre ressaltar posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que a mesma se encerra a partir de qualquer procedimento de fiscalização. Veja-se:

DENUNCIA ESPONTÂNEA - ART. 138 CTN - PROCEDIMENTO EXCLUDENTE DA ESPONTANEIDADE -

Dispõe o § único, do art. 138, do C.T.N., que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. O início do Despacho Aduaneiro de Importação (Registro da D.I.), em que pese o disposto no art. 7º, inciso III e § 1º, do Decreto nº 70.235/72, não se enquadra em tal dispositivo do C.T.N., pois que não se trata de procedimento ou medida fiscal relacionados com a infração. Reconhecida a espontaneidade da denúncia praticada pela Contribuinte, para fins de exclusão de penalidades (multas de mora e/ou de ofício), em obediência ao citado art. 138, "caput". **Recurso negado. (acórdão 403-03941)**

Nesse sentido, voto por dar parcial provimento para reconhecer a postergação, nos termos da diligência.

6. Multa isolada em concomitância com Multa de Ofício (VENCEDOR)

DAR PROVIMENTO

A exigência da multa isolada decorre da obrigação legal imposta às pessoas jurídicas optantes pelo lucro real anual, que, ao realizarem essa opção, assumem o compromisso de antecipar, mensalmente, o IRPJ e a CSLL calculados pela forma estimada, nos moldes estabelecidos pelo art. 2º da Lei nº 9.430/96.

Embora os fatos geradores do IRPJ e da CSLL somente ocorram no dia 31 de dezembro de cada ano, momento em que será apurada a efetiva base de cálculo desses tributos e a compensação dos valores pagos antecipadamente, ao instituir para os contribuintes a obrigação de realizar as antecipações mensais das estimativas do IRPJ e da CSLL, pretendeu o legislador antecipar os valores que provavelmente seriam devidos ao final do ano-calendário, adiantando a sua arrecadação e evitando o acúmulo para os contribuintes no final do ano.

Caso o contribuinte deixe de antecipar mensalmente as estimativas, suportará a multa isolada lançada de ofício pela falta de pagamento mensal dos tributos devidos, nos termos do art. 44, §1º, IV, da Lei nº 9.430/96.

Contudo, encerrado o ano-calendário objeto das antecipações, entendo que a base imponible para fins de aplicação da multa é aquela que suportará o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário. Via de consequência, somente é possível a aplicação da multa de ofício prevista no inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Isso porque, como o lançamento em análise (relativo às estimativas de 2002) somente foi realizado em 2006, penso que, ainda que a contribuinte não tenha supostamente efetuado as antecipações de modo satisfatório, fato é que a exigência da multa isolada foi formalizada quando já conhecida a respectiva base de cálculo e a contribuição devida naquele ano-calendário. Assim, seria cabível apenas a aplicação da multa de ofício, haja vista que não é possível coexistir, no mesmo momento (ato de lançamento), duas exações para uma mesma base de cálculo, que representaria imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.

Desse modo, entendo pela impossibilidade de prosperar o lançamento da multa isolada por insuficiência no recolhimento de antecipações de IRPJ (prevista no artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96) concomitantemente ao lançamento de multa de ofício (prevista no artigo 44, §1º, inciso I da Lei nº 9.430/96).

Esse também é o entendimento que prevalece na Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, que não admite a aplicação simultânea da multa isolada por insuficiência no recolhimento das estimativas com a multa de ofício pelo descumprimento do dever de pagar o tributo em definitivo, conforme se depreende dos acórdãos abaixo:

*APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. **A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na***

estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo. (Acórdão nº 9101-00.281 em 24/08/2009).

Assunto: MULTA ISOLADA - Exercício: 2001, 2002, 2003 e 2004 CSLL. MULTA ISOLADA. **Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base imponible, bem como pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da ao repetição da sanção tributária.** CSLL. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício. RETROATIVIDADE BENIGNA. O CTN consagra o princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades - art. 106, inciso II, "a", do CTN. Recurso Especial da Contribuinte Provido. (Acórdão nº 9101-00.526 em 26/01/2010).

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. **Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.** A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo 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. (Acórdão nº 9101-00.500 de 25/01/2010).

A interessante fundamentação dos Conselheiros é no sentido de que, em virtude dos princípios da consunção da conduta-meio pela conduta-fim e da não repetição da sanção tributária, não deve prosperar a exigência, pois, “*encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual, e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada*” (Acórdão nº 9101-00.526 em 26/01/2010).

Diante do exposto, voto pelo cancelamento da multa da multa isolada.

7. MULTA ISOLADA SOBRE CSLL. (VENCEDOR)

Tenho entendimento de que as estimativas da CSLL devidas na apuração do lucro real anual são antecipações do tributo que será devido quando do encerramento do ano calendário, razão pela qual, finalizado o exercício financeiro, a obrigação tributária passa a ser regida pelo ajuste anual dele decorrente. É com base nesta lógica que este Conselho, em sucessivas decisões, cancela a aplicação da multa isolada (i) quando se apura prejuízo no

Processo nº 13502.001327/2007-74
Acórdão n.º **1401-001.284**

S1-C4T1
Fl. 735

exercício (acórdão 10322182) ou (ii) quando ocorre a formação de saldo negativo (acórdãos 10515806, 10708110)”.

Da mesma forma, entendo que, como a obrigação de recolhimento da estimativa se encerra ao final do ano calendário, impossível a exigência de uma penalidade pelo descumprimento de uma obrigação que não mais sobrevive no ornamento jurídico.

Diante do exposto, voto pelo cancelamento da multa da multa isolada pela ausência de recolhimento das estimativas de CSLL.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos - Redator Designado

Delimitação do presente voto

O ilustre Conselheiro Relator apresentou respeitável voto, onde deu provimento em relação à glosa de despesas financeiras, subvenção de investimentos e dedução de depósitos judiciais da base da CSLL.

Após prolongados debates, foram colhidos os votos dos demais conselheiros integrantes desse colegiado, tendo o ilustre Relator restado vencido, pelo voto de qualidade, em relação a estas três matérias.

Fui designado pelo conselheiro Presidente para redigir o voto vencedor, exclusivamente em relação a estes três temas.

É o que passo a fazer, com a devida vênua do ilustre Conselheiro Relator.

Mérito

Glosa de despesas financeiras

Conforme relatado, temos que o item 1 do Auto de Infração do IRPJ trata da glosa de parcela dos encargos financeiros (juros e atualização monetária) apropriados como despesa operacional, nos anos-calendário de 2003 a 2005.

Tais encargos incidiram sobre recursos fornecidos por sua controladora, Monsanto do Brasil Ltda. (MOBRAS), a título de adiantamentos para compras futuras de produtos. Quando os produtos fabricados pela Autuada eram vendidos para a MOBRAS era feito um ajuste de contas entre os créditos da Autuada junto a MOBRAS, referentes ao valor dessa vendas, e suas dívidas para com a mesma empresa, decorrentes dos adiantamentos recebidos e dos encargos adicionados mensalmente.

A autoridade fiscal, contudo, considerou parte desses encargos financeiros como despesa desnecessária à atividade da Autuada, posto que o aludido "encontro de contas mensal" que deveria ser realizado entre as dívidas de cada empresa para com sua coligada não aproveitava a totalidade dos créditos da Autuada junto à MOBRAS. Desta forma, ocorria um aumento da base de cálculo dos encargos calculados a cada mês e, conseqüentemente, o montante apropriado como despesa operacional.

Em sua defesa, a contribuinte declarou que os adiantamentos para compras futuras, recebidos da MOBRAS, foram necessários para financiar a implantação da unidade fabril de Camaçari. Afirmou que essa forma de captação de recursos era mais fácil e eficiente do que recorrer a instituições financeiras, uma vez que a dívida poderia ser paga mediante o fornecimento de produtos para a MOBRAS.

Sustentou a inoccorrência de favorecimento, pois os adiantamentos foram remunerados com juros equivalentes ao IGPM acrescidos de 12% ao ano, taxa comum de mercado.

Pelas razões expostas, considerou a contribuinte, ora recorrente, que as despesas com juros preencheriam os requisitos para sua dedutibilidade, seja por sua necessidade, seja por sua usualidade e normalidade.

Não assiste razão à recorrente.

458-459: Sobre o tema, manifestou-se com muita propriedade a decisão de piso, fls.

[...] a Impugnante admite parcial razão ao Fisco, no que tange à compensação dos saldos devedor e credor das contas a receber e a pagar. Diz que, no final do mês, compensava o total das faturas "já vencidas" no encerramento do mês (as vendas à MOBILAS não eram feitas à vista, mas com um prazo médio para pagamento de 15 dias). Por isso, nem todo o saldo devedor de contas a receber era compensado com o saldo de contas a pagar, pois o saldo devedor referente às faturas ainda não vencidas não era compensado, como determina o próprio Código Civil, sendo mantido no ativo para compensação no mês seguinte.

Contudo - prossegue a Impugnante -, revendo seu procedimento, constatou que, em alguns meses, por equívoco, deixou de compensar algumas faturas vencidas. Assim, com relação à parcela do saldo do ativo composta por notas fiscais já vencidas, mas não compensadas, reconhece seu equívoco, tendo elaborado quadros resumos mensais dos valores vencidos e vincendos (fls. 21 e 22 do anexo IX), apurado as exigências fiscais respectivas (fl. 23 do anexo IX) e realizado o recolhimento do IRPJ e da CSLL, acrescidos de juros de mora e multa de 75% (reduzida de 50%, conforme legislação), conforme DARF de fls. 03 a 08 do anexo VIII. Já quanto à parcela do saldo do ativo composta por notas fiscais de vendas ainda não vencidas, requer o reconhecimento de seu regular procedimento.

Antes de tudo, cumpre salientar que dentre os dispositivos legais que dão sustentação ao lançamento fiscal - glosa de despesas em face de sua desnecessidade - o principal deles é artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR1999), abaixo transcrito, que estabelece determinados requisitos a serem atendidos pela pessoa jurídica, para que seus gastos possam ser deduzidos como despesas operacionais, e cuja base legal é o artigo 47 da Lei nº 4.506, de 1964:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. (Lei nº4.506, de 1964, art. 47)

§ 1º. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. (Lei nº4.506, de 1964, art. 47, § 1º) (grifei)

§ 2º. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º)

Destaque-se que as despesas financeiras glosadas foram consideradas desnecessárias, não por decorrerem de financiamento obtido junto a sua controladora, fato este aparentemente normal, desde que haja remuneração a taxas de

mercado, mas por não atender aos requisitos fixados pela legislação de regência.

[...]

Portanto, são necessárias as despesas pagas ou incorridas e usuais ou normais para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Nesse sentido, a despesa é necessária justamente na medida em que, em função da atividade e da manutenção da respectiva fonte produtora, dela a empresa não pode prescindir.

Logo, se a empresa opta por obter recursos financeiros de empresa ligada (empréstimos sob a forma de adiantamentos para compras futuras obtidos de sua controladora), remunerando-a mensalmente com juros e variação monetária, ao mesmo tempo em que era credor dessa mesma empresa e não deduzia integralmente esses créditos da base de cálculo sobre a qual incidiam os referidos encargos financeiros, evidente está que favorecia sua controladora enquanto onerava seu próprio resultado, configurando a desnecessidade da parcela de tais encargos proporcional aos créditos existentes e não aproveitados por ocasião de cada encontro de contas mensal.

De fato, no caso sob análise é patente que a pessoa jurídica autuada remunerou pessoa jurídica ligada (sua controladora) pelos recursos que esta lhe forneceu, ao mesmo tempo em que possuía créditos perante tal pessoa.

Tal procedimento claramente demonstra liberalidade por parte da contribuinte, deixa de realizar seu objetivo social, para realizar o da outra pessoa jurídica (sua controladora).

Assim sendo, é forçoso considerar esta parcela das despesas incorridas como desvinculada da atividade operacional da empresa. Tal fato demonstra a desnecessidade das aludidas despesas e justifica a sua glosa, conforme procedido pela autoridade fiscal.

Resta, contudo, a alegação residual da recorrente no sentido de que ao proceder ao encontro de contas mensal (entre as contas que registravam os valores a pagar e a receber da MOBRAS), ela desconsiderava as notas fiscais de vendas cujo prazo de pagamento ainda não se encontrava vencido.

Também em relação a este tema, não deve prosperar a alegação da recorrente.

Sobre o tema, também adoto e transcrevo parcialmente as razões de decidir constantes da decisão de piso, fls. 460, *verbis*:

[...] A própria Contribuinte reconheceu que a decisão de tomar recursos financeiros junto à MOBRAS, e não de qualquer instituição financeira, deveu-se ao fato de que, nesse caso, o pagamento dos empréstimos (adiantamentos) seria feito em produtos de sua industrialização, uma vez que se revestia da condição de fornecedora de sua controladora, enquanto que a outra opção (captação no mercado) implicaria devolução também em moeda.

Assim, tal situação já estava perfeitamente assentada entre as partes antes mesmo do início das transferências dos recursos, ou seja, não haveria pagamento, da Autuada para a MOBRAS, em espécie, cheques ou crédito bancário, mas apenas em produtos

que, para a MOBRAS, constituíam-se em insumos na produção de herbicidas.

É de praxe e bastante razoável, mesmo no caso de algumas vendas de mercadorias consideradas à vista, o vendedor oferecer ao comprador um pequeno prazo para a quitação da dívida, prazo esse geralmente assinalado na própria nota fiscal/fatura. Entretanto, na hipótese ora apreciada, qual seja a de operações comerciais que não resultariam na transferência de recursos do comprador para o vendedor, não há que se falar em concessão de prazo para pagamento, até porque o pagamento já havia sido feito antecipadamente quando dos suprimentos realizados pela MOBRAS.

Logo, no caso concreto, temos que, ao final de cada mês, por ocasião do ajuste de contas ativa e passiva, todo o "saldo a receber" constante no ativo da Autuada, relativo às operações de venda para a MOBRAS, correspondentes às notas fiscais regularmente emitidas no período, estava apto a ser cotejado com o "saldo a pagar" existente no passivo, descabendo a separação das faturas tidas como ainda não vencidas. Na prática, efetuada a venda, a dívida passava a existir, sendo considerada líquida e certa, bastando efetivar o encontro de contas ao final de cada mês, para efeito de apropriação dos encargos financeiros pactuados.

Diante do exposto, considero procedente a autuação referente às despesas financeiras glosadas e questionadas pela contribuinte. Deve-se, outrossim, prosseguir na cobrança das parcelas não impugnadas, considertando-se os eventuais recolhimentos já realizados a este título, conforme DARFs constantes às fls. 03 a 08 do anexo VIII.

Assim sendo, em relação ao presente tema, nego provimento ao recurso voluntário.

Subvenção para investimentos X Subvenção para custeio

No que tange a esta parcela do lançamento, o cerne do litígio consiste em identificar a natureza das subvenções recebidas pela contribuinte. Caso tais subvenções pudessem ser enquadradas como **subvenção para investimento**, não caberia tributação de IRPJ e CSLL. Por sua vez, caso se entendesse que ocorreu uma **redução de custo**, não haveria que se falar ingresso de receitas e por consequência em incidência de PIS e Cofins. Por outro lado, se os ingressos em análise foram compreendidos como (i) **subvenções correntes para custeio ou operação** ou (ii) **receitas de natureza operacional, o desdobramento para ambos os casos será o mesmo**, ensejando a tributação do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

No entender da contribuinte, por se tratar de incentivo concedido por agente estatal, vinculado à expansão do empreendimento, os valores em questão deveriam ser contabilizados em conta de patrimônio líquido, nas reservas de capital, conforme disposto no art. 443 do RIR/99.

Não assiste razão à contribuinte, ora Recorrente.

Analisando o teor do contrato de empréstimo entre a contribuinte e o agente financeiro do Programa DESENVOLVE, é forçoso concluir que, na realidade, a destinação do incentivo fiscal é o reforço do capital de giro da empresa e não a realização dos investimentos.

No caso em apreço, o benefício do desconto sobre o saldo devedor do ICMS, não possui as características necessárias para que seja considerada subvenção para investimento não computada na determinação do lucro real, por lhe faltar a vinculação e estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pelo contribuinte e o destino desses recursos à realização do investimento, mormente na aquisição dos ativos necessários a expansão do empreendimento econômico.

Afigura-se correto, portanto, o procedimento da Fiscalização, de acrescentar os valores dos benefícios obtidos junto ao Programa DESENVOLVE ao resultado apurado pela contribuinte no LALUR.

Para dirimir qualquer dúvida eventualmente remanescente sobre o tema, considero oportuno considerar o que dispõe o PN CST nº 112, de 1978, ao discorrer sobre as **subvenções para investimento**:

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

*2.12- Observa-se que a **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO** apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.*

A simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS.

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

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

nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Ao contrário do que considerou o ilustre Conselheiro Relator, não basta que a lei estadual ou os correspondentes atos regulamentares demonstrem a intenção de subvencionar do Estado.

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

Em nenhum momento restou demonstrado nos autos a efetiva aplicação dos recursos para atender às condições estabelecidas em lei.

O acórdão recorrido traz algumas considerações muito relevantes sobre o tema, as quais considero oportuno adotar e transcrever, *verbis* (fls. 466-468):

Feita a análise da legislação tributária que trata da questão litigada, cabível a precisa identificação dos fatos que ensejaram a subsunção constante do lançamento impugnado. Nesse sentido, é fundamental colher elementos que permitam concluir qual a natureza das subvenções outorgadas ao impugnante, para, posteriormente, verificar o preenchimento dos requisitos legais que permitam a isenção, caso as subvenções sejam da modalidade para investimento.

Na legislação aplicável ao Programa DESENVOLVE não há qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico. É o que se conclui a partir da leitura dos artigos 2º e 3º da Lei nº 7.980, de 2001, às fls. 148 a 151 do anexo VIII:

Art. 2º. Fica o Poder Executivo autorizado a conceder, em função do potencial de contribuição do projeto para o desenvolvimento econômico e social do Estado, os seguintes incentivos:

I - dilação do prazo de pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS normal, limitada a 72 (setenta e dois) meses;

II - diferimento do lançamento e pagamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido.

Art. 3º Os incentivos a que se refere o artigo anterior têm por finalidade estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes.

§ 1º Para os efeitos deste Programa, considera-se:

I - nova indústria, a que não resulte de transferência de ativos de outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, oriundos da Região Nordeste;

II - expansão industrial, o aumento resultante de investimentos permanentes de, no mínimo, 35% (trinta e cinco por cento) na produção física em relação à produção obtida nos 12 meses anteriores ao pedido;

III - reativação, a retomada de produção de estabelecimento industrial cujas atividades estejam paralisadas há mais de 12 meses;

IV - modernização, a incorporação de novos métodos e processos de produção ou inovação tecnológica dos quais resultem aumento significativo da competitividade do produto final e melhoria da relação insumo/produto ou menor impacto ambiental.

§ 2º. Considera-se, também, expansão o aumento da transformação industrial que objetive ganhos de escala ou de competitividade, ou a conquista de novos mercados ou que implique em aumento real no valor da produção total do empreendimento.

Observe-se que a leitura do artigo 3º da Lei nº 7.980, de 2001, deixa claro que o incentivo em apreço foge ao conceito de subvenção para investimento, ao colocar como uma das suas finalidades a redução de custos de produtos ou processo já existentes, admitindo, portanto, a fruição do benefício por empresa que já esteja devidamente instalada e em funcionamento, com o objetivo de reduzir os seus custos de produção, assumindo, claramente, a característica de subvenção para custeio.

A respeito desse ponto, a Impugnante alega, simplesmente, que a interpretação dada pelo Autuante à expressão "redução de custos" está "fora do contexto", já que ela não seria uma das finalidades do Programa DESENVOLVE. Ora, o artigo 3º acima transcrito é bastante claro e taxativo, ao relacionar a "redução de custos" entre as finalidades do DESENVOLVE. Logo, a alegação da Requerente é vazia e inócua.

O Regulamento do Programa Desenvolve, aprovado pelo Decreto nº 8.205, de 2002, 153 a 162 do anexo VIII, também não impõe a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão da indústria, sendo que no seu artigo 1º, inciso VI, arrola, como uma de suas diretrizes — corroborando o artigo 3º da Lei nº 7.980, de 2001 — a "redução de custos de produtos ou processos já existentes".

Nessa mesma linha, é a Resolução nº 03, de 19 de abril de 2002, do Conselho Deliberativo do Desenvolve, à fl. 146, que habilitou a Autuada aos benefícios do programa. Esse fato retira dos valores em foco, para os efeitos da legislação do Imposto de Renda, a característica de subvenção para investimento, o que

os faz tributáveis a teor do disposto no artigo 392 do RIR, de 1999.

Ressalte-se que entendimento idêntico ao exposto neste voto já foi manifestado pela Superintendência Regional da Receita Federal da 5ª Região Fiscal, na Solução de Consulta SRRF/5aRF/DISIT nº 2/2004, em resposta à consulta protocolizada sob o nº 13501.000228/2003-51, na qual a consulente informa ser beneficiária do incentivo fiscal concedido pelo DESENVOLVE e indaga se é correto o seu entendimento de que esse incentivo se caracteriza como subvenção para investimento, nos moldes do art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda e do Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, e, desde que seja contabilizado como reserva de capital, não deve integrar o cálculo do lucro real.

A propósito, a conclusão da referida Solução de Consulta é a seguinte:

O benefício fiscal de redução do ICMS previsto pela Lei nº 7.980, de 2001, do Estado da Bahia, não se enquadra como subvenção para investimento, devendo ser computado na determinação do lucro real.

Também não deve prosperar o argumento da recorrente no sentido de que o PN CST nº 112, de 1978 teria excedido à lei. Analisando-se o inteiro teor do aludido Parecer Normativo, em contraste com as normas legais que o embasam (com destaque para o Decreto-lei nº 1.598/77), não vislumbro nenhuma incompatibilidade entre as regras do aludido Parecer e as normas legais que lhe são superiores.

No tocante aos precedentes administrativos referidos pela recorrente, vale dizer que os mesmos não possuem efeito vinculante e não constituem normas complementares da legislação tributária, por ausência de lei que lhes atribua eficácia normativa (conforme art. 100, II do CTN).

Diante do exposto, considero que a subvenção concedida à recorrente pelo Governo do Estado da Bahia, devidamente analisada à luz da legislação tributária vigente, não ostenta a natureza de subvenção para investimento, mas sim de subvenção para custeio.

Assim sendo, voto por negar provimento à presente parcela do recurso voluntário.

Dedução de depósitos judiciais da base da CSLL

No que tange ao Auto de Infração da CSLL (não decorrente do IRPJ), no item 1, foram adicionados à base de cálculo da CSLL relativa aos anos-calendário de 2002 e 2003 os valores, deduzidos como despesas, das provisões de tributos com exigibilidade suspensa, em função de discussão judicial. No entender da autoridade fiscal, ratificado pelo colegiado julgador *a quo*, tal dedução somente poderá se confirmar com a decisão final da ação judicial.

A recorrente alegou que tinha tributos com exigibilidade suspensa relativos ao FGTS, à majoração da alíquota da COFINS e à ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Afirmou ter desistido, em agosto de 2004, da parcela da ação judicial que tratava da majoração da alíquota da COFINS, sendo convertido o depósito judicial em renda da

União. Informou que os valores não passaram por conta de resultado, não reduzindo a CSLL do período, pois já haviam sido deduzidos em 2002 e 2003.

Quanto à ação que versava sobre a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS, houve seu encerramento em junho de 2007, com o trânsito em julgado da decisão proferida pelo TRF, favorável à Impugnante, que reconheceu que as despesas deduzidas em 2002 e 2003 tornaram-se indevidas e ofereceu os valores atualizados com juros de mora à tributação da CSLL, conforme memória de cálculo e recolhimentos mensais, documentos de fls. 368 a 388. Assim, não poderia ter sido exigida toda a contribuição postergada, mas somente a diferença entre esse valor e o efetivamente pago.

Assim se manifestou o respeitável voto proferido pelo Conselheiro Relator:

[...] no que toca à restrição de dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa, não existe a previsão legal genérica de indedutibilidade, como ocorre no caso do imposto de renda.

Necessário, assim, aplicar-se as considerações próprias da formação da base de incidência da contribuição em questão.

Em se tratando de tributo com exigibilidade suspensa em que houve depósito do montante integral do tributo questionado, afasto o conceito de provisão por entender tratar-se de obrigação legal. E, nesse sentido, compartilho do entendimento da Conselheira Karen Jureidini Dias, ao afirmar que “Ao contrário das provisões que têm a dedutibilidade restrita, no caso de obrigação legal, a dedutibilidade é a regra”.

Contudo, este colegiado, pelo voto de qualidade, discordou do entendimento do Relator, por entender que a norma prevista no art. 41 Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 também deve ser aplicada à CSLL.

Para maior clareza, transcrevo o aludido dispositivo legal, *verbis*:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º. O dispositivo neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

Uma vez que a lei refere-se à expressão "na determinação do lucro real", há uma corrente que considera que tal norma não se aplicaria à CSLL. A jurisprudência, contudo, é pacífica no sentido de que tais valores devem também ser adicionados quando da apuração da base de cálculo da CSLL.

Sobre o tema, manifestou-se com muita propriedade a decisão de piso, fls. 473:

O objetivo do aludido dispositivo legal foi deixar patente para os contribuintes que contestam judicialmente a legalidade ou a constitucionalidade de certos tributos ou contribuições que não poderão, ao mesmo tempo, alegar tratar-se de despesas incorridas e, portanto, dedutíveis. O registro desses valores na contabilidade representa a existência de meras provisões, visto que poderão ser revertidos, por ocasião da decisão final na esfera judicial, o que não aconteceria no caso de despesas incorridas.

Processo nº 13502.001327/2007-74
Acórdão n.º **1401-001.284**

S1-C4T1
Fl. 745

Logo, em se tratando de provisões indedutíveis, como prevê o artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 1995, deverão ser adicionadas na determinação da base de cálculo da CSLL, conforme estabelecido pelo artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988, e alterações promovidas pelo artigo 2º da Lei nº 8.034, de 1990.

Forte nestes argumentos, também em relação a este tema voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento em relação à glosa de despesas financeiras, subvenção de investimentos e dedução de depósitos judiciais da base da CSLL.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos