



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13502.001327/2007-74  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Resolução n°** **9101-000.039 – 1ª Turma**  
**Data** 18 de janeiro de 2018  
**Assunto** IRPJ  
**Recorrente** MONSANTO NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, sobrestar o julgamento do recurso na Unidade de Origem até 29/12/2018, nos termos do voto da relatora, vencidos os conselheiros Flávio Franco Corrêa e Adriana Gomes Rêgo, que não concordaram com o sobrestamento. Após esse prazo, os autos devem retornar ao Carf para julgamento.

(assinado digitalmente)  
Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(assinado digitalmente)  
Cristiane Silva Costa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS E COFINS, quanto aos anos-calendário de 2003 a 2006, sendo aplicada multa de 75% e multa isolada sobre valor de estimativas mensais (fls. 8/16). Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls 17):

*DESpesas com encargos financeiros (inedutíveis)*

4 - O contribuinte ora fiscalizado é parte de um grupo empresarial, controlado pela Monsanto Company, cuja sede fica localizada nos Estados Unidos da América. No Brasil, tal grupo possui duas entidades empresariais: a Monsanto Nordeste S/A e a Monsanto do Brasil Ltda, CNPJ nº 64.858.525/0001-45, localizada no estado de São Paulo. No exterior, o grupo possui, entre outros, unidades na Bélgica e na Argentina. A Monsanto do Brasil Ltda controla a Monsanto Nordeste, detendo 100% das ações preferenciais e 60% das ações ordinárias.

5 - A unidade localizada em Camaçari produz matéria-prima para a fabricação de herbicidas, vendendo toda sua produção para as unidades do grupo localizadas em São Paulo e no exterior (Bélgica e Argentina).

6 - No Brasil, o grupo Monsanto, a exemplo de outros grupos empresariais, e seguindo uma tendência atual, optou por administrar suas unidades de forma centralizada, concentrando as atividades administrativas, financeiras e contábeis em São Paulo. Assim, todo o controle financeiro e contábil, entre outros, da Monsanto Nordeste é feito pelo escritório em São Paulo.

7 - Nos anos de 2003 a 2005, a Monsanto Nordeste escriturou despesas com juros e correção monetária, reconhecendo como devidas à Monsanto do Brasil. Tais despesas foram lançadas na conta 51020000 — despesa de juros sobre mútuo. Intimada a informar a motivação dos lançamentos, e apresentar os respectivos contratos de mútuo, a fiscalizada respondeu que os valores em questão não seriam decorrentes de contratos de mútuo, e sim de operações de natureza distinta, referindo-se a duas espécies de situação: (i) remuneração de debêntures emitidas pela fiscalizada em vista do benefícios que recebe do FINOR; e (ii) juros e correção monetária aplicáveis sobre adiantamentos para compra futura de produtos feita pela Monsanto do Brasil Ltda. Esclareceu que, tendo em vista a natureza das operações, não existe contrato entre as partes. Apresentou, ainda, planilha demonstrativa da apuração dos juros e correção monetária.

8 - O índice utilizado para calcular a correção monetária foi o IGP-M, e foi aplicada uma taxa de 1% a.m. a título de juros. A soma dos valores lançados no período está demonstrada abaixo:(...)

9 - A base de cálculo para apuração dos valores é o saldo final de cada mês escriturado na conta 2210212 – MOBRAS conta corrente mercantil. O saldo final de janeiro, p.ex., é a base de cálculo para o lançamento dos encargos no último dia de fevereiro. Da análise dos lançamentos, permitiu-se chegar a seguinte cadeia: (...)

10 - Parte destas despesas com encargos financeiros carecem de requisitos fundamentais e indispensáveis previstos na legislação do Imposto de Renda para serem consideradas como dedutíveis, conforme exposto abaixo.

11 - Dentro do modelo de administração escolhido pelas empresas, a MOBRAS detém o controle de todos os recursos financeiros da MONESA, repassando os recursos à 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 os valores destas 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 efetuando um encontro de contas dos valores ao final de cada mês.*

*12 - Porém, ao analisarmos os saldos das contas 11600001 e 22102123, vemos que esse encontro de contas não é feito pela totalidade dos créditos da MONESA perante a MOBRAS. Com efeito, após o registro dos valores referentes ao encontro de contas, sempre resta saldo na conta 11600001. Este saldo faz com que a base de cálculo dos juros e correção monetária seja aumentada, pois, se fosse utilizado na sua totalidade, o valor transportado para o encontro de contas seria maior, o que reduziria a sua dívida perante a sua controladora e, conseqüentemente, os encargos financeiros devidos a cada mês.*

*14 - A legislação do imposto de renda é clara ao estabelecer critérios e restrições de observância obrigatória para que um dispêndio qualquer possa ser abatido como despesa ou custo. Para tanto, em harmonia com o disposto no Regulamento do Imposto de Renda, e com base em pacífica jurisprudência administrativa, não há de se contemplar como dedutível qualquer despesa financeira contabilizada na pessoa jurídica, mas tão-somente aquelas despesas que, sendo operacionais, estejam revestidas dos predicados de necessidade, usualidade e normalidade, que guardem natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora.*

*15. Todo esse conjunto de conceitos, cuja integral materialização é imprescindível à legitimação da dedutibilidade, decorre da combinação dos dispositivos insculpidos nos artigos 377, 277, 374 e 299 do RIR/1999 (...)*

*16 - Não restam 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.*

*17 - 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.*

*18 - 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.*

*18 - Esta situação revela também liberalidade, pois numa situação normal, sem que houvesse a ligação entre as empresas, esse tratamento, com certeza, não seria verificado. Quem se sujeitaria a tomar por empréstimo recursos de terceiros (com custo financeiro) para suprir a falta de capital de giro, tendo este terceiro na condição de seu devedor. (...). Tal situação se mostra ainda mais esdrúxula se considerar que a MONESA tem como clientes a sua controladora e coligadas, e estas têm na MONESA seu único fornecedor de matéria-prima (...)*

*20 - Ao analisar o demonstrativo de contas a pagar e receber, fica claro este favorecimento por parte da MONESA. A empresa apropriou despesas de juros e correção monetária no período de novembro de 2001 a agosto de 2005. Ocorre que, 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 de juros e correção monetária sobre o saldo devedor. (...)*

*21 - Para fins de quantificação dos valores das despesas financeiras desnecessárias, foi elaborado o demonstrativo de apuração dos valores a pagar e receber da MONESA, além da apuração dos encargos financeiros devidos e glosados, anexos a este Termo de Verificação Fiscal, os quais detalham os saldos a pagar e 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 22 - O contribuinte é beneficiário de subvenção fiscal concedida pelo governo da Bahia. Esta subvenção se materializa na forma de redução do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) devido e tem o nome de Programa de Desenvolvimento Industrial e Integração Econômica do Estado da Bahia — DESENVOLVE. Foi criada pela Lei Estadual nº 7.980/2001, e é regulada pelo decreto nº 8.205/2002, posteriormente alterado pelo decreto nº 8.435/2003. O programa oferece os seguintes incentivos*

*22.1 Dilação do prazo de pagamento do saldo devedor do ICMS por até 72 meses, incidindo encargos financeiros sobre a parcela financiada calculados pela taxa de juros de longo prazo.*

*22.2 Caso o contribuinte antecipe o pagamento da parcela devedora, terá direito a desconto de até 90% sobre a parcela do ICMS com prazo dilatado e dos encargos financeiros, conforme enquadramento na tabela do regulamento do programa.*

*23 - A empresa ora fiscalizada foi habilitada no programa através da resolução nº 03/2002. Os benefícios autorizados foram:*

*23.1 Dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS relativos às operações próprias. Sobre cada parcela incidirão juros correspondentes a 70% da TJLP ao ano.*

*23.2 Prazo de fruição: até 12 anos.*

*24 - O contribuinte foi enquadrado na Classe I da tabela I, anexa ao regulamento do DESENVOLVE. Esta classe tem as seguintes características:*

*Prazo de carência: 6 anos Percentual do ICMS incentivado: 90% Percentual de desconto por anos de antecipação: 1 ano= 30%; 2 anos= 45%; 3 anos= 80%; 4 anos= 85%; 5 anos= 90%.*

*25 - Conforme demonstrativos apresentados em resposta à intimação nº 002, o contribuinte usufruiu o benefício da seguinte forma: 25.1 A empresa apura o ICMS devido no período e recolhe o correspondente a 10% deste valor. O restante (90%) é lançado à conta de ICMS diferido (22101010 — emprest. Pagar LP). 25.2 Após 01 ano, o contribuinte paga 10% do ICMS diferido. Os 90% restantes correspondem ao desconto oferecido pelo Governo da Bahia, através do Desenvolve. Este valor é transferido para a conta de reserva de subvenção (patrimônio líquido).*

*26 — Também na resposta ao Termo de Intimação nº 002, o contribuinte informou que os valores foram contabilizados como subvenção para investimento, em conta de reserva no patrimônio líquido, seguindo os padrões e orientações dos Pareceres Normativos emitidos pela Secretaria da Receita Federal.*

*27 - O entendimento do contribuinte vai de encontro à definição de subvenção para investimento determinada pela Receita Federal. Com efeito, o Parecer Normativo CST nº 112/78 traz o conceito do que seja esta subvenção, explicado nos itens 2.11 e 2.12, copiados abaixo: (...)*

*28 - Vale também transcrever os itens 3.6 e 3.7 do citado parecer: (...)*

*29 - Como se pode verificar, os dispositivos da legislação tributária acima referidos exigem que as subvenções, para se caracterizarem como de investimento, precisam apresentar características bem marcantes. A primeira é que haja a clara manifestação do subvencionador de que os recursos relativos à subvenção sejam aplicados em investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado; a segunda característica é que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, segundo a manifestada intenção do subvencionador, nos mencionados investimentos 30 - O benefício concedido pelo Estado da Bahia não obriga a vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Com efeito, o auxílio obtido com o desconto evidencia um não desembolso financeiro, o qual passa a integrar o giro do negócio, podendo ser utilizado pela empresa como bem lhe convier. Analisando a Lei que criou o incentivo, observamos que existem algumas exigências, porém nenhuma delas cria a vinculação entre o valor subvencionado e a aplicação específica do recurso. Destacamos alguns pontos da Lei nº 7.980/2001: (...)*

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

*32 - Pelo exposto, fica claro que tal benefício se enquadra no conceito de subvenção para custeio ou operação, não de subvenção para investimento. O artigo 392 do decreto nº 3.000/99 (RIR/99) dispõe que serão computadas na determinação do lucro operacional as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.(...)*

35 — *Uma vez que os valores referentes ao incentivo fiscal não foram oferecidos à tributação, a exigência deverá ser feita através de lançamento de ofício. (...) No caso em análise, o contribuinte optou por antecipar o pagamento em 05 anos, obtendo um desconto de 90% sobre o valor devido. O Fato Gerador se deu no momento da opção, a partir do pagamento dos 10% sobre o valor financiado, e a apropriação dos 90% restantes como reserva de subvenção.*

36 - *Registre-se que o contribuinte, em sua apuração anual do Imposto de Renda informada em DIPJ, apurou saldo negativo do imposto para os anos de 2003 a 2006. (...)*

37 - *Como os valores correspondentes aos incentivos constituem receita para a qual não há previsão expressa de exclusão ou isenção, influenciando também na apuração do PIS e da COFINS, também será efetuado o lançamento de ofício reflexo do IRPJ para cobrança destes tributos.*

38 - *Conforme o disposto nos artigos 2º e 6º da Lei nº 7.689/88, com as alterações promovidas pela Lei nº 8.034/90, em seu parágrafo 1º, letra c, além do disposto no artigo 57 da Lei nº 8.981/95, e o disposto no artigo 28 da Lei nº 9.430/96, as infrações apuradas nos itens anteriores também têm reflexo na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), motivo pelo qual será gerado o Auto de Infração reflexo do IRPJ para este tributo. (grifos originais)*

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 299, volume 2), decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador pela manutenção parcial do lançamento (fls. 440, volume 2, pdf 198):

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

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

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

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

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

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

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

*LANÇAMENTOS DECORRENTES.*

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

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

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

*POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.*

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

*RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.*

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

*Lançamento Procedente em Parte* O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 512, volume III – pdf 24), resolvendo a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho por converter os autos em diligência, para análise de postergação alegada pelo contribuinte (fls. 674).

A 1a. Turma da 4a. Câmara da Primeira Seção decidiu por dar parcial provimento ao recurso voluntário, interposto pelo contribuinte, conforme acórdão do qual se extrai a ementa (fls. 799):

*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 impositiva, 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.*

Em síntese, a Turma a quo reconheceu os efeitos da postergação, nos termos de diligência realizada, como também cancelou a exigência de multa isolada sobre estimativas mensais.

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada do acórdão, informando não seria apresentado recurso especial. (fls. 873)

Em 22/03/2016, o contribuinte foi intimado quanto ao acórdão da Turma *a quo* (fls. 903), apresentando recurso especial em 05/04/16 (fls. 905). Neste recurso, o contribuinte sustenta divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

**(i) Dedutibilidade de despesas financeiras**, na forma do artigo 299, do RIR/1999, indicando como paradigma o acórdão **1402-001.875**, no qual se decidiu que *“são dedutíveis como operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, necessárias, normais e usuais para o desenvolvimento do seu objeto social”*.

**(ii) Subvenção para investimento**, apontando como paradigmas os acórdãos nº:

(ii.1) **9101-01.239**, do qual se extrai: *“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”*

(ii.1) **1202-00.616**, *verbis*: *“a concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado da Bahia consubstancia subvenção para investimento”*

O recurso especial foi parcialmente admitido pelo Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo), destacando-se trecho da decisão a seguir:

*1ª Divergência: dedutibilidade das despesas com juros incorridos sobre empréstimo (...)*

*No caso analisado pelo paradigma a auditoria fiscal apurou que a pessoa jurídica contratou com sua controladora no exterior empréstimos destinados a pré-pagamento de exportações, mas considerou que tal operação, na verdade, se traduziu em um planejamento tributário com o intuito de ilidir o pagamento de tributos, já que os valores recebidos a título de empréstimos teriam de ser recebidos como dividendos do exterior. Ao analisar o assunto o colegiado a quo entendeu que a fiscalização não fez acusação de dolo, fraude, simulação, interposição fictícia ou abuso de poder e, nessas condições, não se poderia falar em desconsideração do negócio jurídico operado pelas partes.*

*Observou que o debate residira, assim, em torno da necessidade da despesa que, no entender do agente fiscal, seria questionável se a pessoa jurídica necessitava contratar o empréstimo já que a controladora poderia ter repassado os valores a contribuinte a título de distribuição de lucros.*

*Assentou que o conceito de necessidade não poderia estar atrelado a um juízo de valor por parte do contribuinte ou do Fisco e que tem-se afirmado que a despesa é necessária desde que paga e efetivamente incorrida para realizar qualquer negócio exigido pela atividade e objeto social da pessoa jurídica contratante, concluindo que, no caso, a despesa com pagamentos de variação cambial e juros seria dedutível.*

*Mas entendo que a comparação entre as decisões demonstra que o fato analisado pelo acórdão recorrido é distinto, porque, no caso, não foi a*

*qualificação jurídica da natureza da despesa o fator determinante para considerá-la indedutível, mas a forma como as despesas foram apuradas, evidenciando um benefício obtido pela controladora em detrimento da contribuinte, o que denunciaria a desnecessidade da despesa.*

*O relator do voto vencedor nessa matéria, apoiando-se nas conclusões do julgamento proferido pela DRJ, assinalou que as despesas incorridas com o pagamento de juros não atendeu aos requisitos legais para sua dedutibilidade porque 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 é credora dessa mesma empresa e não deduz integralmente esses créditos da base de cálculo sobre a qual incidem os referidos encargos financeiros, favorece sua controladora enquanto onera seu próprio resultado, configurando a desnecessidade da parcela de tais encargos proporcionalmente aos créditos existentes e não aproveitados por ocasião de cada encontro de contas mensal.*

*Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.*

*Portanto, não caracterizada a divergência jurisprudencial, nesta matéria ao Recurso Especial deverá ser negado seguimento.*

*(...)2ª Divergência: característica de subvenção para investimento do programa DESENVOLVE (...)*

*O primeiro paradigma ofertado para esta matéria tem a seguinte tese ementada:*

*Acórdão nº 9101-01.239 (...)*

*Neste caso é nítida a semelhança entre os fatos apreciados pelo acórdão recorrido e este primeiro paradigma. Com efeito, ambos os colegiados trataram de analisar benefício concedido pelo Estado da Bahia, por meio da Lei nº 7.980, de 2001, denominado DESENVOLVE. Mas, ao se debruçarem sobre o comando legal instituidor do benefício os colegiados chegaram a conclusões diferentes.*

*No caso do recorrido, o colegiado a quo entendeu que dadas as peculiaridades do projeto, o benefício do desconto sobre o saldo devedor do ICMS não possui as características necessárias para que seja considerada subvenção para investimento, 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. Observou, ainda, que a leitura do artigo 3º da Lei nº 7.980, de 2001 instituidora do benefício, deixaria 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.*

*Em direção oposta seguiu o colegiado que proferiu o paradigma. Ao analisar o mesmo artigo 3º da Lei nº 7.980/2001, concluiu que a finalidade do programa é incentivar a instalação de novos empreendimentos industriais e agro-industriais e a expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agro-industriais já instalados. Observou que pode haver transferência de capital sem vinculação à implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos, bastando que a intenção do doador seja transferir capital e que a pessoa jurídica registre os recursos recebidos como reserva de capital. Assentou que a norma do Estado da Bahia criou benefício que teve objetivo claro e específico de fomentar e atrair investimentos para promover o desenvolvimento de suas econômicas, inclusive com previsão expressa para o acompanhamento da evolução dos níveis de produção e do seu respectivo nível de emprego, até a completa implantação do projeto base do Programa, concluindo tratar-se, o programa, de subvenção para investimento.*

*Resta, portanto, caracterizada a divergência argüida neste tema.*

*O paradigma seguinte encontra-se assim ementado:*

*Acórdão nº 1202-000.616 (...)*

*Não há dúvidas de que a mera comparação entre a ementa do paradigma acima e o que concluiu o acórdão recorrido caracterizam a divergência de interpretação dada pelos colegiados ao programa de financiamento DESENVOLVE promovido pelo Estado da Bahia. Enquanto o recorrido entendeu que o benefício trata-se de subvenção para custeio, o paradigma conclui tratar-se de subvenção para investimento.*

*Portanto, nesta matéria, o Recurso Especial deve ter seguimento. (...)*

*Tendo em vista o que foi acima exposto e examinado, e nos termos da competência que me foi atribuída pelo art. 68, § 1º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 09/06/2015, e alterações posteriores, decido DAR SEGUIMENTO PARCIAL AO RECURSO para admitir a divergência agüida no item 2 das razões recursais - característica de subvenção para investimento do programa DESENVOLVE.*

O contribuinte foi intimado desta decisão, apresentando agravo em 13/10/2016 (fls. 1.141/1.155). Este Agravo foi acolhido pelo Presidente da CSRF, conforme decisão da qual se extrai:

*(...) Penso que o juízo de admissibilidade esposado no despacho de fls. 1118/1125 seja merecedor de reforma.*

*Com efeito, embora exista uma certa distinção entre os quadros fáticos apreciados pelos acórdãos recorrido e paradigma, nas suas partes dispositivas, referidas decisões exprimem realidades jurídicas similares, representadas pela possibilidade, ou não, de admitir-se, sob a ótica da necessidade, o aproveitamento fiscal de despesas financeiras na circunstância em que o devedor é, ao mesmo tempo, credor do mutuante.*

*O acórdão recorrido, em essência, pronuncia-se pela procedência da glosa de encargos financeiros com base no argumento de que "é patente que a pessoa jurídica atuada remunerou pessoa jurídica ligada (sua controladora) pelos recursos que esta lhe forneceu, ao*

*mesmo tempo em que possua créditos perante tal pessoa", o que seria suficiente para caracterizar a liberalidade, ou seja, a desnecessidade, restando violadas, assim, as disposições do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99).*

*O paradigma, por sua vez, salientando que não houve acusação formal por parte da Fiscalização da ocorrência de dolo, fraude, simulação, interposição fictícia ou abuso de direito, tratou o quadro fático retratado no processo pela ótica das disposições do art. 299 do RIR/99, assinalando que "o debate maior, reside, (...), em torno da necessidade da despesa". Nessa linha, registrando que a autoridade autuante entendeu ser questionável a necessidade das despesas financeiras associadas ao empréstimo tomado à sua controlada, já que esta lhe poderia distribuir lucros, consignou que "o conceito de necessidade não pode estar atrelado a um juízo de valor por parte do contribuinte ou do Fisco". Em conclusão, decidiu que as despesas financeiras em questão eram dedutíveis por atender aos critérios de normalidade, usualidade e necessidade.*

*Vê-se, portanto, que ambas decisões proclamam os seus entendimentos a partir das disposições do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, cabendo anotar que, em essência, o juízo acerca da necessidade do dispêndio recaiu sobre realidades similares, representadas, como dito, pela tomada de empréstimos de pessoas ligadas com as quais as fiscalizadas detinham valores a receber.*

*Tenho, pois, por comprovada a divergência jurisprudencial. (...)*

*ACOLHO o agravo e DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo. (...)*

A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso especial em 27/02/2017, alegando, em síntese:

- (i) Ausência de demonstração da divergência jurisprudencial, que impediria o conhecimento do recurso com relação ao primeiro tema, considerando o cerne do auto de infração dos presentes autos;
- (ii) No mérito, sustenta que as despesas de juros (mútuo) seriam desnecessárias;
- (iii) Quanto ao Programa Desenvolve (estado da Bahia) alega que seria subvenção para custeio, pois não haveria “qualquer exigência para que os recursos recebidos dos cofres do Estado da Bahia sejam obrigatoriamente aplicados na aquisição de ativos necessários à implantação ou à expansão do parque fabril da autuada”.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa - Relatora

Questão de Ordem

Primeiramente, esclareço que formularei proposta de resolução, mas antes da sua apreciação, analiso as condições de conhecimento do recurso especial.

O Regimento Interno do CARF (Portaria MF 343/2015) prescreve que:

*Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos. (...)*

*§ 4º A decisão será em forma de resolução quando for cabível à turma pronunciar-se sobre o mesmo recurso, em momento posterior.*

*§ 5º No caso de resolução ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do **novo** julgamento.*

Com efeito, esta Turma da CSRF terá competência para reapreciar eventualmente o conhecimento, quando proferir novo julgamento após o sobrestamento proposto em resolução. O §5º, do artigo 63, além de autorizar novo julgamento quanto aos temas examinados, legitima a análise de requisitos para conhecimento do recurso, em julgamento na presente oportunidade.

De toda sorte, a competência desta Turma para apreciar proposta de resolução depende do conhecimento do recurso especial. Caso contrário, não sendo conhecido o recurso especial, não há razão jurídica para eventual resolução que sobreste o andamento processual.

Diante disso, **concluo pela análise do conhecimento antes da apreciação da proposta da resolução**, lembrando que – caso acolhida a resolução – esta Turma novamente poderá avaliar o conhecimento no futuro, conforme previsão regimental.

### Conhecimento

O recurso especial é tempestivo. Passo, assim, à análise da divergência na interpretação da lei tributária, para apurar o seu conhecimento.

Lembro que há duas matérias tratadas em recurso especial, sendo a primeira admitida apenas após a apresentação de agravo (**dedutibilidade de encargos financeiros**) e a segunda já admitida pelo Presidente de Turma (**subvenção para investimento**). Tratarei separadamente das matérias.

### Conhecimento: Encargos Financeiros

O contribuinte, nesta matéria, apresentou um acórdão paradigma (nº **1402-001875**). Este acórdão paradigma tem o seguinte quadro fático, descrito em seu relatório:

*Tratam-se de autos de infração de IRPJ (fls. 606/608) e de CSLL (fls. 610/612), cumulados de juros e multa de ofício, relativos ao*

*ano-calendário de 2005, lavrados em razão (i) da adição ao lucro líquido de lucros auferidos no exterior por suas controladas direta (CST Corporation BV, com sede na Holanda) e indiretas (Arcelor Mittal Trading Lda., à época dos fatos denominada Skadden Consultoria e Serviços Lda., com sede em Portugal e CST Overseas, com sede nas lhas Cayman); e (ii) da glosa de despesas supostamente desnecessárias, com encargos financeiros e variações monetárias passivas incorridas pela Autuada em operação de pré-pagamento de exportações contratada com a CST Corporation BV. (...)*

*A CST Corporation BV (Holanda), detinha 100% do controle da empresa Skadden Consultoria e Serviços (sociedade unipessoal) Lda., sediada na Ilha da Madeira e esta, por sua vez, detinha 100% da sociedade CST Overseas Ltd, domiciliada nas Ilhas Cayman, conforme organograma abaixo: (...)*

*Em resumo, a CST Overseas era uma empresa lucrativa, apresentando em 2005 um lucro de US\$ 93.555.140,00 (equivalente à época (taxa de 2,3407) a R\$ 218.984.516,20). Neste mesmo ano-calendário repassou para sua controladora, Skadden, a quantia de US\$ 115.203.726,00 (equivalente a R\$ 262.278.026,00), aproveitando lucros de períodos anteriores (fls. 487/8).*

*Analizadas as atas e balancetes da Skadden, a fiscalização concluiu que a Skadden distribuiu à sua controladora na Holanda CST BV dividendos no valor de US\$ 115 milhões em 2005 e esse valor foi repassado por esta para a fiscalizada como empréstimo.*

*Após detida análise sobre a documentação relativa ao lançamento no passivo da fiscalizada de empréstimos realizados com a CST BV, a fiscalização concluiu que, se tivesse havido distribuição de dividendos, não haveria despesa de variação cambial, indicando que a fiscalizada assumiu o ônus do prejuízo mencionado deliberadamente, na medida em que, segundo ela, em virtude do acordo para evitar bitributação entre Brasil e Holanda, receberia lucros da CST BV sem tributação no Brasil e, ainda, diminuiria o lucro no Brasil, a mercê da contabilização de despesa com variação cambial. (...)*

*Considera desnecessária a agregação de empréstimos chamados de prépagamento de exportação, sendo que a o recurso do mútuo na realidade foi utilizado para evitar que os valores fossem recebidos corretamente a título de dividendos.*

A Turma decidiu por dar provimento parcial ao recurso para afastar a glosa da despesa com encargos financeiros. O Relator (Carlos Pelá) dava provimento em maior extensão para revisar o lançamento quanto aos lucros auferidos pelas controladas indiretas (acórdão paradigma nº **1402-001875**).

Destaco trecho do voto do Relator, tratando das despesas com encargos financeiros, tendo sido unânime o julgamento quanto a esta matéria:

*Avançando, os autos de infração glosaram a dedução de despesas incorridas pela Recorrente no ano de 2005 com encargos financeiros e variações monetárias passivas relativas a uma operação de pré-pagamento de exportações contratada com a CST BV, por entender que a CSTV BV deveria ter repassado os valores a título de distribuição de dividendos para a Recorrente e não a título de empréstimo. (...)*

*Ora, se a autoridade fiscal autuante não fez qualquer acusação formal da ocorrência de dolo, fraude, simulação, interposição fictícia ou abuso de direito, não há que se falar na desconsideração do negócio jurídico operado entre as partes.*

*Sobre o tema das dedutibilidade das despesas, o artigo 299 do RIR/99 dispõe que são operacionais as despesas necessárias, normais e usuais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.*

*À vista disso, a necessidade da despesa é comprovada na medida em que ela é empregada na otimização das operações ou dos negócios exigidos pela atividade que constituiu o objeto social da pessoa jurídica.*

*A usualidade, por sua vez, possui relação com a habitualidade da despesa na realização do objeto social, ainda que essa despesa não seja reiteradamente incorrida na prática. É necessário apenas que a despesa se justifique do ponto de vista negocial para que ela possa se tornar usual. É dizer, noutros termos, que a despesa será usual, se for normal ao tipo de negócio do contribuinte, ainda que ocorra de forma excepcional ou esporádica.*

*Ademais, despesa normal é aquela que pertine à realização das atividades e dos negócios da pessoa jurídica.*

*Conforme os fatos narrados está claro que a natureza da despesa está diretamente relacionada às atividades da Recorrente. É indiscutível que a despesa contribuirá com a manutenção da fonte produtora da Recorrente, possuindo relação com o seu objeto social, tratando-se de atividades totalmente normais no seu ramo de atividade.*

*O debate maior, reside, portanto, em torno da necessidade da despesa. No entender do S'r. Agente Fiscal autuante, é questionável se a Recorrente necessitava contratar o referido empréstimo, já que a CST BV poderia ter repassado os valores para a Recorrente a título de distribuição de lucros.*

*Ocorre que, para que não permaneça no âmbito das subjetividades, o conceito de necessidade não pode estar atrelado a um juízo de valor por parte do contribuinte ou do Fisco.*

*Por isso, diversos doutrinadores têm afirmado que a despesa é necessária desde que paga e efetivamente incorrida para realizar qualquer negócio exigido pela atividade e objeto social da pessoa jurídica contratante.*

*O subjetivismo no entendimento fiscal é evidente, pois a fiscalização não apresenta argumentos para contestar a operação de pré-pagamento de exportações em si ou a razoabilidade dos valores emprestados.*

*Diante disso, entendo que a despesa tomada pela Recorrente é dedutível e atende aos critérios de normalidade, usualidade e necessidade.*

O Presidente de Câmara não admitiu o recurso quanto a esta matéria, pelas razões seguintes:

*1ª Divergência: dedutibilidade das despesas com juros incorridos sobre empréstimo (...)*

*No caso analisado pelo paradigma a auditoria fiscal apurou que a pessoa jurídica contratou com sua controladora no exterior empréstimos destinados a pré-pagamento de exportações, mas considerou que tal operação, na verdade, se traduziu em um planejamento tributário com o intuito de ilidir o pagamento de tributos, já que os valores recebidos a título de empréstimos teriam de ser recebidos como dividendos do exterior. Ao analisar o assunto o colegiado a quo entendeu que a fiscalização não fez acusação de dolo, fraude, simulação, interposição fictícia ou abuso de poder e, nessas condições, não se poderia falar em desconsideração do negócio jurídico operado pelas partes.*

*Observou que o debate residira, assim, em torno da necessidade da despesa que, no entender do agente fiscal, seria questionável se a pessoa jurídica necessitava contratar o empréstimo já que a controladora poderia ter repassado os valores a contribuinte a título de distribuição de lucros.*

*Assentou que o conceito de necessidade não poderia estar atrelado a um juízo de valor por parte do contribuinte ou do Fisco e que tem-se afirmado que a despesa é necessária desde que paga e efetivamente incorrida para realizar qualquer negócio exigido pela atividade e objeto social da pessoa jurídica contratante, concluindo que, no caso, a despesa com pagamentos de variação cambial e juros seria dedutível.*

*Mas entendo que a comparação entre as decisões demonstra que o fato analisado pelo acórdão recorrido é distinto, porque, no caso, não foi a qualificação jurídica da natureza da despesa o fator determinante para considerá-la indedutível, mas a forma como as despesas foram apuradas, evidenciando um benefício obtido pela controladora em detrimento da contribuinte, o que denunciaria a desnecessidade da despesa.*

*O relator do voto vencedor nessa matéria, apoiando-se nas conclusões do julgamento proferido pela DRJ, assinalou que as despesas incorridas com o pagamento de juros não atendeu aos requisitos legais para sua dedutibilidade porque 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 é credora dessa mesma empresa e não deduz integralmente esses créditos da base de cálculo sobre a qual incidem os referidos encargos financeiros, favorece sua controladora enquanto onera seu próprio resultado, configurando a desnecessidade da parcela de tais encargos proporcionalmente aos créditos existentes e não aproveitados por ocasião de cada encontro de contas mensal.*

*Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.*

*Portanto, não caracterizada a divergência jurisprudencial, nesta matéria ao Recurso Especial deverá ser negado seguimento.*

*(...)O Presidente da CSRF, em reforma da decisão do Presidente de Câmara, admitiu o recurso especial relativamente a esta matéria porque Com efeito, embora exista uma certa distinção entre os quadros fáticos apreciados pelos acórdãos recorrido e paradigma, nas suas*

*partes dispositivas, referidas decisões exprimem realidades jurídicas similares, representadas pela possibilidade, ou não, de admitir-se, sob a ótica da necessidade, o aproveitamento fiscal de despesas financeiras na circunstância em que o devedor é, ao mesmo tempo, credor do mutuante. (...)*

*Vê-se, portanto, que ambas decisões proclamam os seus entendimentos a partir das disposições do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, cabendo anotar que, em essência, o juízo acerca da necessidade do dispêndio recaiu sobre realidades similares, representadas, como dito, pela tomada de empréstimos de pessoas ligadas com as quais as fiscalizadas detinham valores a receber.*

A Procuradoria questiona o conhecimento do recurso especial, quanto a este primeiro tema, pois no auto de infração teria como fundamento principal “*a inobservância da proporcionalidade entre créditos e débitos no momento do ajuste mensal*”. Segundo a Procuradoria “*Como no encontro de contas entre a autuada e sua controladora, as quais ostentavam simultaneamente a condição de devedora e credora, não se aproveitava a totalidade dos créditos da autuada junto à Monsanto do Brasil, aumentava-se, indevidamente, a base de cálculo dos encargos calculados a cada mês e, conseqüentemente, o montante apropriado como despesa operacional*” (trechos das contrarrazões às fls. 1.201)

Rememoramos o que consta do Termo de Verificação Fiscal:

*11 - Dentro do modelo de administração escolhido pelas empresas, a MOBRAS detêm o controle de todos os recursos financeiros da MONESA, repassando os recursos à 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 os valores destas 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 efetuando um encontro de contas dos valores ao final de cada mês.*

*12 - Porém, ao analisarmos os saldos das contas 11600001 e 22102123, vemos que esse encontro de contas não é feito pela totalidade dos créditos da MONESA perante a MOBRAS. Com efeito, após o registro dos valores referentes ao encontro de contas, sempre resta saldo na conta 11600001. Este saldo faz com que a base de cálculo dos juros e correção monetária seja aumentada, pois, se fosse utilizado na sua totalidade, o valor transportado para o encontro de contas seria maior, o que reduziria a sua dívida perante a sua controladora e, conseqüentemente, os encargos financeiros devidos a cada mês. (...)*

*18 - Este procedimento coloca em prejuízo a admissibilidade da necessidade desses dispêndios para a manutenção da atividade produtora (operacional) (...)*

*18 - Esta situação revela também liberalidade, pois numa situação normal, sem que houvesse a ligação entre as empresas, esse tratamento, com certeza, não seria verificado Assim, vislumbra-se certa distinção entre os acórdãos recorrido e paradigma, na medida em que o TVF no caso destes autos, efetivamente, menciona que as despesas seriam desnecessárias e a liberalidade na sua contratação, diante das relações entre o contribuinte e empresas do mesmo grupo.*

Nesse contexto, entendo – como o Presidente da CSRF – pela existência de similitude fática suficiente para o conhecimento do recurso especial. Ambos os casos tratam de despesas, que a autuação fiscal reputou desnecessárias, concluindo as Turmas Julgadoras por interpretação distinta do artigo 299, do RIR/1999.

Assim, adotando as razões do Presidente da CSRF, voto por **conhecer do recurso especial** do contribuinte quanto à primeira matéria.

#### Conhecimento: Subvenção para Investimento

A Procuradoria recorrida não questionou o conhecimento do recurso especial quanto à segunda matéria (**subvenção para investimento**).

Assim, adoto as razões do Presidente de Câmara para conhecimento do recurso especial quanto à segunda matéria.

Por tais razões, **conheço integralmente do recurso especial**.

#### Proposta de resolução:

O recurso especial trata da identificação de benefício fiscal estadual (Bahia, "Desenvolve") como subvenção para investimento, quando o acórdão recorrido tratou-o como subvenção para custeio.

O benefício fiscal foi assim tratado pelo voto vencedor no acórdão recorrido:

*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 ilustrre 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.*

A subvenção para investimento é regrada pelo artigo 443, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999):

*Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):*

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

No caso destes autos, trata-se de benefício do Estado da Bahia, regulado pelo Decreto nº 8.205/2002, que estabeleceu o “Regulamento do Programa Estadual de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve”. Este Decreto previa em seus artigos 2º e 3º. :

*Art. 2º Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS relativo:*

*I - às aquisições de bens destinados ao ativo fixo, efetuadas por contribuintes habilitados mediante resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, para o momento de sua desincorporação, nas seguintes hipóteses:*

*a) nas operações de importação de bens do exterior;*

*b) nas operações internas relativas às aquisições de bens produzidos neste Estado;*

*c) nas aquisições de bens em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas;*

*II - às operações internas referentes ao fornecimento de insumos de origem agropecuária e extrativa mineral, indicados em Resolução do Conselho do Programa, a contribuintes habilitados ao DESENVOLVE, para o momento da saída subsequente dos produtos resultantes da industrialização.*

*§ 1º - Os contribuintes destinatários das mercadorias cujas operações estejam sujeitas ao regime de diferimento do imposto deverão providenciar junto a Secretaria da Fazenda habilitação específica para operar com o referido regime.*

*§ 2º - Aplica-se ao diferimento de que trata este Decreto as regras previstas no Regulamento do ICMS que com ele não conflitarem.*

*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.*

Em precedentes desta Turma (acórdão nº **9101-003.163**, processo nº 13502.001153/2007-40), manifestei meu entendimento a respeito do Programa “Desenvolve” do Estado da Bahia. À ocasião mencionei que o reconhecimento de subvenção para investimento, que não é computada no lucro real, depende de: (i) intenção do Poder Público (ente subvencionador) em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro como reserva de capital da subvenção para investimentos; (iii) efetiva implantação e expansão de empreendimentos econômicos.

Ocorre que foi recentemente aprovada a Lei Complementar nº 160/2017, que alterou a Lei nº 12.973/2014, inserindo os §4º e §5º ao artigo 30. O artigo 30 restou assim expresso em sua integralidade:

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

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

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

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

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

*II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.*

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

*§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)*

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

(grifamos)

As novas regras, estabelecidas pela Lei Complementar nº 160, portanto, tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito

Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30.

Remanesce, quando concedido benefício na forma do artigo 155, II, a exigência de cumprimento dos requisitos do *caput* do artigo 30, quais sejam: **(i)** intenção do Estado de estimular a implantação e expansão de empreendimentos **(ii)** registro em reserva de lucros.

Vale lembrar, ainda, a previsão do artigo 155, II, §2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)*

*XII - cabe à lei complementar: (...)*

*g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*

Ademais, a Lei Complementar estabeleceu a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos, em desacordo com o artigo 155, desde que **atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados**, nos termos dos artigos 10 e 3º:

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

*Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:*

*I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;*

*II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.*

*§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à*

*Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.*

*§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:*

*I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;*

*II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;*

*III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;*

*IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;*

*V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.*

*§ 3º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º deste artigo.*

*§ 4º A unidade federada concedente poderá revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes do termo final de fruição.*

*§ 5º O disposto no § 4º deste artigo não poderá resultar em isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em valor superior ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo.*

*§ 6º As unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária a que se refere o inciso II do caput deste artigo.*

§ 7º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no § 2º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição.

§ 8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.

Diante de tais exigências, foi editado o Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, que estabelece procedimento para a remissão, a anistia e a reinstituição regrada pelo convênio:

*Cláusula segunda As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:*

*I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;*

*II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.*

*§ 1º O disposto nos incisos I e II do caput estendem-se aos atos que não se encontrem mais em vigor, observando quanto à reinstituição o disposto na cláusula nona.*

*§ 2º Na hipótese de um ato ser, cumulativamente, de natureza normativa e concessiva, deve-se atender ao disposto nos incisos I e II do caput desta cláusula.*

*§ 3º A Secretaria Executiva do CONFAZ responsabiliza-se pela guarda da relação e da documentação comprobatória de que trata o inciso III do § 2º da cláusula primeira e deve certificar o registro e o depósito.*

O prazo para o atendimento aos requisitos está tratado pela Cláusula Terceira do Convênio:

*Cláusula terceira A publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação de todos os atos normativos de que trata o inciso I do caput da cláusula segunda deve ser feita até as seguintes datas:*

*I - 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017;*

*II - 30 de setembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.*

*Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência*

*prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.*

*Cláusula quarta O registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas:*

*I - 29 de junho de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito;*

*II - 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na data do registro e do depósito.*

*Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.*

Após a publicação dos atos normativos no diário oficial do Estado, como prevê o inciso I, da Cláusula Segunda, e o registro destas normas perante o CONFAZ, como estabelece o inciso II, a publicação será disponibilizada pelo próprio Portal Nacional da Transparência Tributária no prazo de 30 dias, como estabelece a Cláusula Quinta:

*Cláusula quinta A publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda deve ser realizada pela Secretaria Executiva do CONFAZ até 30 (trinta) dias após o respectivo registro e depósito.*

Os citados prazos ainda não decorreram com relação ao benefício fiscal ora analisado (Desenvolve). Ademais, pondero que não há notícias de registro e disponibilização das normas relacionadas ao citado benefício fiscal no sítio do CONFAZ.

Não obstante isso, há regras claras sobre a aplicação da Lei Complementar aos processos em curso e, ainda, definidora de prazos para publicação das normas (pelo Estado) e registro perante o CONFAZ até 28/12/2018.

Nesse contexto, após debates entre os componentes do Colegiado, a maioria ponderou pelo sobrestamento do processo até 29/12/2018, dia seguinte ao prazo para registro referido.

Com efeito, a providência revela-se cautelosa, na medida em que a própria Lei Complementar nº 160/2017 prevê a sua aplicação aos processos em curso. Assim, é razoável aguardar as providências pelos Estados da Federação para, desta forma, assegurar a aplicação regular das disposições da Lei Complementar e Convênio ICMS acima citados. Apesar da falta de previsão expressa para suspensão do processo administrativo no Decreto nº 70.235/1972 e RICARF (Portaria MF 343/2015), o sobrestamento é autorizado pelo Código de Processo Civil, *verbis*:

*Art. 313. Suspende-se o processo: (...)  
V - quando a sentença de mérito:*

Processo nº 13502.001327/2007-74  
Resolução nº **9101-000.039**

**CSRF-T1**  
Fl. 1.242

---

- a) depender do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente;*  
*b) tiver de ser proferida somente após a verificação de determinado fato ou a produção de certa prova, requisitada a outro juízo;*

Diante disso, **voto pelo sobrestamento do processo** e remessa dos autos à unidade de origem, que deve intimar o contribuinte em 29/12/2018 para que comprove o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

### Conclusão

Por tais razões, voto pelo **conhecimento do recurso e sobrestamento** até 29/12/2018, intimando-se o contribuinte para que comprove o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa