



MINISTÉRIO DA FAZENDA

REC

Sessão de 20 de julho de 1981

ACORDÃO Nº 101-72.447

Recurso nº 83.325 - IRPJ - EXS. DE 1975 a 1977

Recorrente FORMIPLAC NORDESTE S.A.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM RECIFE - PE

IRPJ - INCENTIVOS FISCAIS - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. - Até a vigência da legislação derogada com o Decreto-lei nº 1.598/77, as importâncias reembolsa das a esse título estavam fora do campo da incidência do IR. A isenção do IR bem como as normas que condicionam a sua concessão não são invocáveis quando se trata de receitas fora do campo da incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FORMIPLAC NORDESTE S.A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Sylvio Rodrigues (Relator) e Luiz André Neto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Amador Outeiro Fernandes.

Sala das Sessões (DF) ., em 20 de julho de 1981

AMADOR OUTEIRO FERNANDES

PRESIDENTE E RELATOR
DESIGNADO

VISTO EM SESSÃO DE: 27 AGO 1981

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RP/101-0.032

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO e RAUL PIMENTEL. Ausente o Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0430/025.044/80

RECURSO N.º:- 83.325

ACÓRDÃO N.º:- 101-72.447

RECORRENTE:- FORMIPLAC NORDESTE S.A.

R E L A T Ó R I O

FORMIPLAC NORDESTE S.A., empresa estabelecida em Paratibe, município da cidade Paulista, Estado de Pernambuco, recorre a este Conselho de Contribuintes da decisão, de fls. 99/102, do Delegado da Receita Federal em Recife, que, ao julgar-lhe a reclamação interposta à cobrança do imposto de renda e demais encargos legais, aplicados acessoriamente, manteve a exigência do crédito tributário relativo aos exercícios de 1975 a 1977.

2. A exigência tem origem no Auto de Infração de fls. 19, lavrado de acordo com o que consta no Termo de Encerramento de Fiscalização de fls. 16, no qual se descreve como incentivos fiscais - ICM (subvenções), que a empresa não ofereceu à tributação subvenções para investimentos recebidos do Governo Estadual, representadas por liberações, mediante cumprimento de condições, de depósitos vinculados ao Banco do Estado de Pernambuco S.A., de 60% (sessenta por cento) do ICM sobre a comercialização de produtos de sua fabricação, por força do Decreto Estadual nº 3.366/74.

3. Salienta-se, no Termo de Encerramento, que a sistemática contábil adotada pela empresa, de acordo com o demonstrativo de fls. 8/9, as citadas subvenções foram creditadas diretamente à conta "Fundo para Aumento de Capital - Incentivo Fiscal- CONDEPE", sem integrar receita operacional da empresa, afronta a legis

lação do imposto de renda, parte deste imposto, cuja isenção é concedida sob condição de ser aplicado no desenvolvimento regional da atuação da SUDENE, deixa de atender aos fins colimados pela Lei nº 4.239, de 27.06.1963.

4. Na apuração do valor tributável do exercício de 1975, foi compensado o prejuízo de Cr\$ 1.569.103,00 acusado na declaração de rendimentos correspondente (fls. 3-v), o qual, porque a empresa o compensara na declaração de rendimentos no exercício seguinte, ou seja, no de 1976, foi aquele valor acrescido à liberação do exercício de 1976, como se verifica do verso do Termo de Encerramento de Fiscalização (fls. 16), cujo quadro dos valores tributáveis, por exercício, se representam na forma seguinte, de acordo com os documentos de fls. 10/15, liberatórios dos valores dos depósitos vinculados:

<u>EXERCÍCIO</u>	<u>DATA DO DOCUMENTO</u>	<u>FLS.</u>	<u>SUBVENÇÃO (Cr\$)</u>	<u>TRIBUTÁVEL</u>
1975	27.02.1974	10	1.000.000,00	
1975	03.04.1974	11	779.663,00	
1975	11.10.1974	12	1.011.000,00	
(-) Prejuízo do exercício de 1975		3v	<u>(1.569.103,00)</u>	1.221.560,00
1976	18.03.1975	13	1.010.997,00	
1976	16.10.1975	14	1.026.054,00	
(+) Recomposição do valor tributá <u>vel</u> vel por prejuízo já compensado		5v	<u>1.569.103,00</u>	3.606.154,00
1977	03.11.1976	15		7.153.275,00

5. Para impugnar a exigência do crédito tributário, a empresa requereu acréscimo de 15 dias no prazo de reclamação, tendo sido atendida na conformidade do artigo 6º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972.

6. Com o julgamento da petição reclamationária, mediante o qual a autoridade monocrática administrativa competente declarou procedente a ação fiscal, originou-se o recurso, constante da petição

ção de fls. 107/129.

7. As razões de recurso, lidas integralmente, foram expostas de modo semelhante ao que se fez na petição de reclamação de fls. 57/92, e sintetizam considerações, consistentes em dizer:

- que goza de isenção do imposto de renda prevista no artigo 13 da Lei nº 4.239, de 27.06.1963, alterado pelo artigo 34 da Lei nº 5.508, de 11.10.1968 (Regulamento nº 64.214, de 18.03.1969), na conformidade do Ato Declaratório nº 56/72 expedido pela Delegacia da Receita Federal em Recife (fls. 43) e Declaração da Sude-ne, de acordo com o Parecer DI/AP-05/72 (fls. 46);
 - que as subvenções recebidas do Governo Estadual, representadas por liberações de depósitos vinculados à ordem do Conselho de Desenvolvimento de Pernambuco - CONDEPE, em conta-corrente no Banco do Estado de Pernambuco S.A. - BANDEPE, de 60% (sessenta por cento) do ICM devido sobre a comercialização de produtos de sua fabricação, constituem transferência de capital não sujeita à incidência do imposto de renda;
 - que a subvenção tributável pelo imposto de renda, se refere à transferência corrente, isto é, subvenção corrente e não à que trata de transferência de capital;
 - que o Parecer Normativo CST nº 142/73 criou fato gerador do imposto, não constante de lei, por isso o tem por inconstitucional e assim também o Parecer Normativo CST nº 107/75, com os mesmos vícios;
 - que a decisão recorrida tem como exclusivo fundamento as instruções emanadas dos Pareceres Normativos CST nº 142/73 e 107/75 e do Ato Declaratório Normativo CST nº 10/78;
 - que a autoridade julgadora de primeira instância administrativa, dizendo-se adstrita exclusivamente ao cumprimento dos atos normativos oriundos da Coordenação do Sistema de Tributação (SRF), concluiu ao decidir, não lhe caber questionar sobre a legalidade dos
- 

atos administrativos emanados de autoridade competente, mas somente cumprir as suas disposições:

- que, no entanto, aquela autoridade não levou em consideração o Parecer CST (SIPR) nº 2265, de 11.08.1975, que eliminou de todo as dúvidas que ainda poderiam restar quanto à não incidência do imposto de renda nas transferências de capital pelo poder público, através da devolução do ICM, para investimentos, e, ainda, os Pareceres CST nºs 02/78 e 112/78, que dispõem o contrário dos atos normativos arrolados pela autoridade julgadora "a quo";
- que o artigo 155, alínea "d", do RIR/75, considera integrantes da receita bruta operacional as subvenções correntes e não as subvenções para investimentos, como dispõe o Parecer Normativo CST nº 02/78.

A petição de recurso está acompanhada, entre outros documentos de um julgado de Apelação em Mandado de Segurança nº 75.700 - Rio Grande do Sul, em que a interessada foi a empresa Indústria Térmica Brasileira S.A.

É o relatório.

VOTO DO CONSELHEIRO AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ (PRESIDENTE), DESIGNADO RELATOR PARA O ACÓRDÃO

I - DA AUTUAÇÃO

A empresa foi acusada de não incluir como receita operacional a subvenção do ICM para investimento recebida do governo Estadual, declarando-se, ainda, que, "sob o aspecto legal a ocorrência é duplamente tributável, eis que:

I - a isenção do imposto de renda na área da SUDENE é restritiva aos rendimentos derivados das atividades específicas do empreendimento;

II - a não incorporação do valor da isenção ao capital social no exercício seguinte àquele em que tenha sido gozado o benefício, importa na sua perda."

II - CONSIDERAÇÕES SOBRE A NATUREZA DO ICM E SUA CONTABILIZAÇÃO

2. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) é um imposto incidente sobre vendas, e embora, por força da legislação específica, integre o preço de venda, é também a lei que determina o destaque do seu valor na Nota Fiscal, devendo ser deduzido da receita bruta de vendas (art. 12, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77). É um tributo intitulado de diferencial, porque não sendo cumulativo, isto é, incidindo sobre o valor agregado, o montante devido também é influenciado pela eventual diferença de alíquotas.

3. Embora a lei não o diga, a sistemática de contabilização determinada pelas autoridades fiscais e o direito de crédito consagram-no como imposto indireto, em que o vendedor passa a ser mero intermediário em sua arrecadação (apesar de ser o contribuinte legal, como ocorre no I.P.I.) suportando o ônus do encargo o com



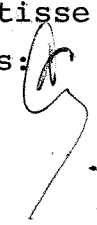
prador (adquirente dos produtos tributados).

4. Com efeito, além do declarado no art. 12 § 1º do Decreto-Lei nº 1.598/77, a Instrução Normativa - SRF - nº 051, de 03.11.78, expressamente estabelece não ser o ICM computável no custo de aquisição das mercadorias para revenda e das matérias-primas (item 3), devendo ser excluído do custo o montante recuperável do tributo destacado na Nota Fiscal (item 6) e, ainda, declara ser ele uma das parcelas a ser deduzidas da receita bruta de vendas (ao lado das vendas canceladas e dos descontos concedidos incondicionalmente) na apuração da receita líquida (item 4). Também o Parecer Normativo - CST - nº 104/78, reforçou esta posição ao determinar que se "registre em conta própria de I.C.M. a Recuperar o montante desse imposto pago na aquisição de mercadorias e matérias-primas".

5. Apesar de os referidos atos silenciarem quanto ao procedimento a ser adotado nas vendas e a maioria da doutrina contábil adote, por via indireta, sistemática idêntica, isto é, lance em uma conta o montante da venda e depois crie uma conta subtrativa referente ao montante do ICM nela incluído; nada impede, e o resultado será o mesmo, se o industrial ou comerciante creditar duas contas no momento da venda (uma correspondente a parcela do ICM que a integra, e outra pela receita líquida da venda).

6. A primeira ilação e premissa de nossa conclusão é que o fabricante, no caso, junto com a venda, recebe do vendedor uma parcela de ICM que, deduzida do tributo incidente sobre as matérias-primas e demais produtos utilizados na industrialização, corresponde ao imposto devido na operação e compensando-se ainda o tributo incidente sobre outras matérias-primas em estoque (total a recuperar) surge o ICM a Recolher devido, que se não existir qualquer incentivo, será recolhido aos cofres públicos estaduais.

7. Na prática, a diferença entre o ICM recebido nas vendas e o pago nas compras (a recuperar), apurada em livro próprio, representa o ICM que seria recolhido se inexistisse a subvenção, podendo os lançamentos ser assim exemplificados:



a) na compra de uma mercadoria por Cr\$ 100,00, sendo o ICM 15%.

Diversos

a Caixa

Mercadorias 85,00

ICM a Recuperar 15,00 100,00

b) na venda do produto fabricado por Cr\$ 200,00, empregando toda a matéria-prima e adotando a mesma alíquota.

b.1) Caixa

a Vendas 200,00

b.2) Despesas de ICM

a ICM a Recolher 30,00

ou

b.3) Caixa

a Diversos

a Vendas 170,00

a ICM a recolher 30,00 200,00

c) no Recolhimento do Tributo devido (a-b)

ICM a Recolher

a Diversos

a ICM a Recuperar 15,00

a Caixa 15,00 30,00

8. Portanto, o único problema com que poderíamos nos defrontar surgiria, no caso de que as compras fossem registradas com o ICM incluso, isto é, sem a contabilização em separado do ICM a recuperar (constante em destaque nas notas fiscais de compra), pois, neste caso, se a empresa imputasse como despesa o total do ICM registrado nas notas de venda estaria majorando indevidamente os custos; mas, de tal coisa a recorrente não foi acusada e sim de não computar como receita operacional o valor da subvenção para investimento recebido.



III - NATUREZA DA SUBVENÇÃO

9. A Lei nº 5.951, de 29/12/66, do Estado de Pernambuco, autorizou o Poder Executivo, da mesma Unidade da Federação, a conceder incentivos fiscais aos novos empreendimentos que se implantassem no território do Estado. O incentivo consistiria no direito ao depósito em nome próprio, em conta vinculada no BANDEPE, até o montante de 60% do valor do ICM a ser efetivamente recolhido pelas empresas industriais que atendessem aos requisitos estabelecidos na própria lei.

10. A movimentação dos valores depositados ficaria condicionada à prévia autorização do órgão estadual que viesse a ser designado em regulamento; e a utilização dos depósitos somente poderia ser autorizada para reinvestimento na própria empresa ou para investimento noutra empresa localizada no Estado, atendidas as exigências fixadas em regulamento; os depósitos somente poderiam ser utilizados a partir do exercício seguinte ao de sua efetivação, com as ressalvas estabelecidas em regulamento, e, reverteriam à receita do Estado, automaticamente, os depósitos não utilizados dentro dos dois exercícios seguintes.

11. O Decreto nº 3.366/74, do Estado de Pernambuco, no Capítulo III "Da Dedução para Investimento", Seção I "Da Dedução para Investimento Relativa aos Empreendimentos Industriais", regulamenta o incentivo para os exercícios em litígio, aprovando a sua sistemática, nela se estabelecendo que as empresas deveriam submeter os planos de investimento ou reinvestimento à apreciação do CONDEPE (órgão encarregado de estabelecer as diretrizes para aplicação dos recursos do incentivo) e que esta aprovação implicaria na autorização para utilizar as quantias depositadas no BANDEPE, devendo qualquer alteração do plano ser também previamente submetida à consideração do CONDEPE.

12. A análise das demais disposições do aludido Regulamento revela que o valor dos depósitos terá de ser utilizado em ativo fixo.



13. Pela Resolução nº 9, de 26/08/71, o Conselho Deliberativo do CONDEPE estabeleceu que "os recursos depositados no BANDEPE, a título de incentivos fiscais, serão contabilizados pela Empresa Depositante em conta do "Passivo não Exigível", sob a rubrica "Fundo Para Aumento de Capital - Incentivos Fiscais CONDEPE." e que "A empresa que tiver o Plano de Aplicação aprovado pelo CONDEPE deverá incorporar ao Capital Social os Recursos mencionados no artigo anterior, até 31 de dezembro do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido sua integral liberação pelo BANDEPE."

14. Pela Resolução nº 14, de 19/11/71, o aludido Conselho decidiu que "As inversões fixas, realizadas com os recursos oriundos do incentivo fiscal concedido sob a forma de dedução de percentual do ICM e depositados no BANDEPE, em conta vinculada à ordem do CONDEPE, compreendem:

- I - Obras preliminares às construções civis;
- II - Construções Civis;
- III - Obras e Instalações Complementares às Construções Civis;
- IV - Máquinas, Aparelhos e Equipamentos;
- V - Veículos, Móveis e Utensílios".

e que "Os bens adquiridos com os citados recursos deverão ser novos, não podendo, durante sua vida útil, ser alienados ou ter modificada a utilização constante do Plano de Aplicação aprovado pelo CONDEPE, a menos que o Conselho Deliberativo deste Órgão, mediante parecer fundamentado da sua Secretaria Executiva, autorize a sua alienação ou modificação da utilização."

15. Pelo Decreto nº 2.326, de 06/03/71, foi concedido incentivo fiscal a empresa ora recorrente no limite máximo e pela Resolução nº 16, de 30/08/76, do CONDEPE foi aprovado o plano de aplicação de recursos, no montante de Cr\$ 16.053.590,00; determinada a adoção das providências para a liberação dos recursos pelo BANDEPE,

autorizado a que se procedesse à fiscalização física e contábil dos investimentos, elaborando relatórios sobre aplicação de recursos liberados, e o integral cumprimento das demais resoluções do CONDEPE e do disposto no Decreto nº 3.366, de 30/12/74.

16. Nenhuma dúvida remanesce de que os valores depositados correspondem a parcelas do ICM a que o Estado de Pernambuco faria jus, mas que delas abriu mão para serem reinvestidas no ativo fixo da recorrente, visando acelerar o desenvolvimento industrial do Estado.

17. Cuidando dos orçamentos públicos, a Lei nº 4.320, de 17/03/64, classifica as despesas públicas em duas categorias: Despesas Correntes e Despesas de Capital.

18. Entre as primeiras encontramos a subcategoria "Transferências Correntes", que agrupa os elementos "subvenções sociais" e "subvenções econômicas", constituindo estas as dotações destinadas à atender, sem contraprestação direta em bens de serviços à manutenção de empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril. Entre as finalidades elencadas pela lei para a concessão das subvenções econômicas está a cobertura da diferença entre os preços de mercado e os preços de vendas de gêneros alimentícios ou outros, fixados pelo governo, e o pagamento de bonificação a produtores de determinados gêneros ou materias.

19. Entre as despesas de capital, arrola o diploma citado as "Transferências de Capital" entre as quais se inclui as dotações para investimentos em outras pessoas de direito público ou privado de fins lucrativos, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços.

20. O incentivo para investimento ou reinvestimento concedido pelo Estado de Pernambuco, se inclui, sem qualquer dúvida, entre as transferências de capital, pois o investimento ou reinvestimento realizado com recursos do I.C.M. (subvenção) sem contraprestação direta em bens ou serviços, pois embora não conste do or-

çamento a ela se equipara, visto que a transferência direta da parcela do ICM para investimento equivale a primeiro deixar de contabilizar a receita do ICM e depois também não registrar a contribuição do Estado, consistente na transferência dessa parcela, a título de investimento.

IV - SUBVENÇÕES NÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA

21. Segundo a legislação de regência (anterior à estabelecida pelo Decreto-lei nº 1.598/77), a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da pessoa jurídica tinha como base o lucro real com as inclusões e exclusões também previstas em lei, ou seja, o consagrado lucro tributável, sendo aquele constituído pelo lucro operacional, acrescido ou diminuído dos resultados de transações eventuais.

22. O lucro operacional era definido pelo art. 41 da Lei nº 4.506, de 30/11/64, como sendo o resultado das atividades normais da empresa; seria determinado pela escrituração da empresa feita com observância das prescrições legais (art. 42) e; era formado pela diferença entre a receita bruta operacional e os custos, as despesas operativas, os encargos, as provisões e as perdas autorizadas pela lei (art. 43).

23. Cuidando da formação da receita bruta operacional, dispunha o art. 44 do aludido diploma, ipsis litteris;

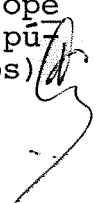
"Art. 44 - Integram a receita bruta operacional:

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".(grifamos)

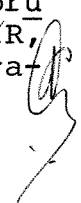


24. Ora, sendo certo que o tributo só incide sobre as parcelas indicadas pela lei para a composição de sua base de cálculo, e também ser verdadeiro que, segundo os princípios consagrados de hermenêutica, quando a lei arrola uma das espécies (no caso as subvenções correntes para custeio, ou seja, o que a Lei nº 4.320/64, incluiu na categoria DESPESA DE CUSTEIO, subcategoria de "Transferências de Custeio" e que, quando beneficiária for uma empresa industrial se subsumirá ao elemento subvenção econômica, para manutenção) é porque o legislador visou deixar fora do campo da incidência a outra espécie: o auxílio para investimento, integrante da Categoria "DESPESA DE CAPITAL", subcategoria "Transferência de Capital". Do contrário teria indicado o gênero "transferências recebidas do poder público" ou "subvenções correntes ou de capital recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais".

25. Este foi o entendimento da Coordenação do Sistema de Tributação, quando ao apreciar manifestação apresentada por um contribuinte, onde se alegava que o Parecer Normativo - CST - nº 142/73 igualara todas as transferências de recursos promovidas pelo Poder Público para as empresas privadas, através do Parecer - CST - (SIPR) nº 2.265, de 11/08/75, declarou que o "entendimento do parecer em questão está correto, quando se trata de subvenções correntes" e após a audiência da Inspeção Geral de Finanças em que classificava a transferência recebida pela postulante na categoria econômica de Despesas de Capital, subcategoria Transferência de Capital, concluiu não se aplicar "à requerente o entendimento esposado no Parecer Normativo - CST - nº 142/73, dada à diferente espécie dos recursos transferidos do Estado para a empresa,..."

26. A idêntica conclusão chegou aquele órgão de assessoramento quando ao apreciar a incidência ou não do tributo sobre as subvenções recebidas pelas pessoas jurídicas, para financiamento de suas atividades normais e para a realização de investimentos, assentou na ementa do Parecer Normativo - CST - nº 02/78:

"As subvenções que devem integrar a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária (RIR, art. 155, d) são as destinadas ao custeio ou opera-



ção, não alcançando as que se destinem, especificamente, à realização de investimentos."

esclarecendo em seus itens 5 e 8, in verbis:

"5. Relativamente aos recursos recebidos a título de subvenção para investimento, poderão deixar de integrar a receita operacional da empresa beneficiária, uma vez que o artigo 44, inciso IV, da Lei nº 4.506/64 somente se refere às subvenções correntes para custeio ou operação como destinadas a compor a receita bruta operacional das pessoas jurídicas.

.....

8. No que se refere às subvenções para investimentos fica modificado o entendimento expresso no item 2 do Parecer Normativo CST nº 142, de 27 de setembro de 1973."

27. Que, no caso, se trata de subvenção para investimento não há dúvida; pois, além de ser o próprio Fisco quem afirma na peça básica, também os exemplos constantes dos subitens 3.5, 3.6 e 3.8 do Parecer Normativo - CST - nº 112/78 ajudam a compreender a sua natureza, como, a seguir, se observa, literalmente:

"3.5 - A legislação do Imposto de Renda, entretanto, prevê uma aplicação de recursos decorrentes de parte do imposto retido na fonte que pode ser enquadrada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. O § 2º do artigo 344 do regulamento aprovado pelo Decreto nº 76.186/75 (RIR/75), consolidando dispositivos do Decreto-lei nº 1.240/72, determina que, no caso de empresas de mineração ou de transformação primária de minerais, que elaborem minerais abundantes no País e tenham seus empreendimentos aprovados por despacho do Presidente da República, em exposição de motivos conjunta dos Ministros da Fazenda e das Minas e Energia, respeitadas as condições do artigo 3º do referido Decreto-lei, o valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) do imposto de renda de que trata o seu inciso I, incidente sobre dividendos, será recolhido ao Banco do Brasil S/A., em conta especial vinculada. Esse valor, assim depositado, poderá ser liberado para investimento em empreendimentos de mineração, ou de transformação primária de minerais, obedecidas as normas estabelecidas pelo Grupo Executivo da Indústria de Mineração - GEIMI ou para pagamento de outros impostos federais, com exceção do imposto único sobre minerais. Na primeira hipótese de liberação para investimento - estaremos diante de

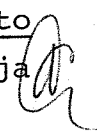
uma SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, se efetivamente aplicados os recursos na finalidade a que foram destinados.

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 do 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."

.....

3.8 - Por último, e com o intuito de dissipar quaisquer dúvidas que possam, ainda, restar quanto aos contornos de matéria ora sob exame, é de se mencionar, a título de exemplo, o incentivo fiscal para setor siderúrgico, instituído pelo Decreto-lei nº 1.547, de 18 de abril de 1977. O incentivo é representado pela importância igual a 95% da diferença, entre o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre as saídas dos produtos de que trata o artigo 3º do mencionado diploma legal e o do crédito do referido imposto, correspondente às entradas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos para emprego na industrialização e acondicionamento dos mesmos produtos. Essa importância depositada em nome da empresa beneficiária, em conta especial, no Banco de Brasil S/A., é oportunamente liberada para aplicação em projetos de ampliação da produção de derivados de aço considerados prioritários pelo Conselho de Não-Ferrosos e de Siderurgia - CONSIDER ou, ainda, na subscrição de ações do capital social de outras siderúrgicas. Completada a sincronia de que fala o item 2.12 deste parecer, pela efetiva e específica aplicação do incentivo fiscal nos termos estabelecidos pelo CONSIDER, delineadas estarão, de forma saliente, as características de uma SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO."

28. Perquirir das razões pelas quais o legislador de 1964 deixou no campo da não incidência as subvenções para investimento e tributou as subvenções para custeio ou operação, embora não seja



possível afirmar com segurança, parece decorrer de inúmeros fatos, entre eles:

28.1-Se a União fizesse incidir o tributo sobre transferências de capital efetuados pelos Estados da Federação, o investimento automaticamente seria reduzido, o que importaria na parcial ineficácia do objetivo colimado pela outra esfera do poder público ao abrir mão de sua receita, para um fim de interesse de toda a coletividade; logo, também da União que a representa;

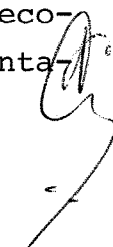
28.2-As transferências de capital para investimento não geram disponibilidades para o seu beneficiário; conseqüentemente, caso incidência houvesse, fatalmente nos defrontaríamos com situações em que a receptora da transferência ver-se-ia na contingência de alienar parte do ativo disponível para atender ao encargo tributário, vez que o doador, no caso, o Estado de Pernambuco, acertadamente, impede que se alienem os bens adquiridos com a subvenção;

28.3-A prática adotada pelo Estado de Pernambuco para promover a industrialização revela-se uma modalidade alternativa, como disse o ilustre magistrado cuja sentença foi juntada aos autos, pois o investimento industrial poderia ser consumado com a criação de empresa pública, mediante a intervenção no domínio econômico;

28.4-Enfim, entendemos que a tributação do valor do investimento com recursos doados por ente público, e sob seu controle, além de não estar acordes com os princípios éticos, talvez fosse de duvidosa juridicidade, à vista dos princípios e regras de nossa Constituição.

V - DA IMPROCEDÊNCIA DO ARGUMENTO, SEGUNDO O QUAL O RECEBIMENTO SIMPLEMENTE ANULARÁ A DESPESA ANTERIOR

29. Em prol da tributação, alega-se que se trata de mero ressarcimento de despesas, visto que no exercício em que foi recolhido à conta vinculada no CONDEPE teria sido o valor do ICM conta-



bilizado como despesa.

30. Entendemos não proceder a alegação, isto porque:

30.1-Como já demonstramos nos parágrafos 2 a 7 deste voto, o destaque do valor em conta de despesa (parágrafo 7, b.2) é uma variante da sistemática utilizada em 7.b.3, em que já não aparece a conta de despesa;

30.2-O importante é não olvidar que no montante de venda existe uma parcela de ICM (que consta em destaque na Nota Fiscal) pa
ga pelo comprador que dela se creditará se for comerciar o produto e se destina ao recolhimento dos cofres públicos estaduais;

30.3-Como também já assinalado, a liberação do depósito vinculado não implica em receita disponível, visto que a razão de ser de sua liberação é a imediata aplicação em bens do ativo fixo;

30.3-Falta-lhe, assim, a característica básica das recuperações ou devoluções de custos, que é passar a integrar o giro normal dos negócios, compondo o resultado operacional do exercício e, em consequência integrar os lucros passíveis de distribuição aos acionistas, a título de dividendos; embora seja verdade que eles acabam se beneficiando com a distribuição de ações correspondentes ao aumento de capital. Isso, todavia, ocorre em quase todos os incentivos;

30.4-A alegação teria morrido na sua origem se o Estado exigisse o recolhimento do ICM total e depois doasse os bens do ativo fixo ou se o valor dos 60% não precisasse ser recolhido ao BANDEPE, isto é, se o Estado autorizasse a que ICM a Recolher fosse levado a um fundo de reinvestimento, quando se faria, v.g.: o seguinte lançamento:

ICM a Recolher
a Fundo para Reinvestimento
ou



ICM a Recolher
a Fundo para Aumento de Capital

pois, desta forma, não seria contabilizada a entrada de qualquer recurso e o efeito seria o mesmo.

31. Finalmente, não tem aplicação ao caso, as alegações do Fisco (fls. 16) quando afirma que as verbas seriam tributáveis: I) dado ser a isenção restrita às atividades específicas do empreenimento; II) visto não ter o valor da isenção sido incorporado ao capital no exercício seguinte.

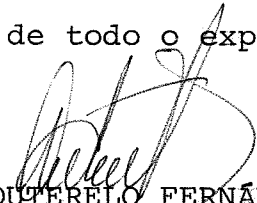
32. Não prosperam as alegações, dado que:

32.1- A isenção do IR na área da SUDEPE decorre do auferimento de receitas tributáveis e não de parcelas fora do campo da incidência, como no caso demonstramos se tratar;

32.2- A parcela obrigatoriamente incorporável ao capital, no exercício seguinte, é aquela decorrente da economia do imposto, isto é, a decorrente da isenção; o que não é o caso.

32.3- Na hipótese, a incorporação do valor total do valor da subvenção (e não do imposto que sobre ela incidiria) teria de ser incorporado ao capital nos prazos fixados na legislação estadual, sob pena de perda do benefício concedido pela legislação do Estado de Pernambuco etc.

33. Em face de todo o exposto, dou provimento ao recurso.


AMADOR OUTERELE FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR
DESIGNADO

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO SYLVIO RODRIGUES

A empresa foi notificada da decisão singular em 03.08.1980 (AR a fls. 104) e ofereceu recurso em 01.12.1980, portanto, dentro do prazo previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972.

A questão tributária aberta ao debate consiste em indagar se para a empresa que goza de isenção do imposto de renda, em relação a empreendimento instalado na área da atuação da Sude- ne, as subvenções obtidas do Governo Estadual, representadas por li berações de depósitos vinculados ao Banco do Estado de Pernambuco S.A., correspondentes a 60% (sessenta por cento) do ICM sobre a comercialização de produtos de sua fabricação na conformidade do Decreto Estadual nº 3.364/74, constituem receitas que deveriam in fluenciar na apuração de resultado tributável pelo imposto de renda, sobre cujo tributo, embora não se pague por força de isenção, impen de o dever de ser capitalizado através do "Fundo para Aumento de Capital - SUDENE", como estipula o art. 297 do RIR/75.

É importante, pois, esclarecer-se que o fisco não se está opondo ao gozo da isenção sobre os resultados especificamente industriais, derivados da produção própria, mas apenas, porque, dentro da sistemática contábil adotada pela empresa, as subvenções citadas foram creditadas diretamente à conta "Fundo para Aumento de Capital - Incentivo Fiscal CONDEPE", sem transitar por conta representativa de receita.

O Parecer Normativo CST nº 142, de 27.09.1973 considera tributáveis os recursos financeiros obtidos, por empresas com base no ICM incidente sobre suas operações, de uma das Unidades da Federação, como compensação de investimento em ativo fixo, na execução de programa de estímulo à industrialização.

O Parecer Normativo acentua no item 2, que não só nessas circunstâncias, mas sempre que se receberem recursos públicos ou privados não exigíveis, vinculados ou não a recolhimento de impostos, as empresas devem computá-los como receitas, na conformidade do art. 157, alínea "d", do RIR/66 (art. 155, alínea "d", do RIR/75).

Consantâneo com esse entendimento, a própria Assessoria Técnica de Programação da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, em resposta à consulta acerca do mecanismo contábil que as empresas deveriam seguir no registro dos recursos provenientes do ICM, após expor um esquema de lançamentos, em que as despesas são contabilizadas em 100% e, posteriormente, se reduzem para 40% com a liberação dos 60%, estes condicionados à constituição do Fundo para Aumento de Capital - CONDEPE, integrante do passivo não exigível, assim se expressa, a fls. 42, como advertência do que a esfera federal considerasse:

"A Receita Federal, conforme critério e normas suas, poderá ou não considerar o saldo do fundo (no ano da utilização) como parcela a ser incluída no cálculo do lucro tributável para o imposto de renda. Se tomá-lo como tributável, será tido como valor dedutivo das despesas ou aumentativo das receitas do exercício, para apuração do imposto devido sobre o lucro, se houver.

De qualquer forma, as despesas (lançamento inicial) foram contabilizados pelo total (100). A incidência de tributos sobre 60 implicará numa redução posterior dos gastos iniciais de 100 para 40%."

A observação da Secretaria da Fazenda Estadual é lógica e deixa claro que a parte do ICM devolvido com a liberação dos 60%, mediante o cumprimento de condição, constitui autêntica receita tributável que influirá na apuração do resultado do exercício, principalmente se houver a ocorrência de lucro sobre o qual incide o imposto de renda, pois como esclarece o último período do excerto transcrito, aquela liberação implica numa redução posterior dos gastos iniciais.



Com efeito, ao recolher, em sua totalidade, o ICM como despesas tributárias necessárias à atividade da empresa, conforme explica o Parecer Normativo CST nº 107/75, o resultado do exercício se reduz, obviamente em importância igual ao valor recolhido, mas se posteriormente parte do valor retorna ao patrimônio da empresa, o resultado do exercício se recompõe, na ocasião do retorno, no mesmo alcance do valor retornado.

O fato é que, por se tratar de estímulos ambíguos, tanto o de âmbito estadual - CONDEPE, como o de campo mais extenso, da área federal - SUDENE, devem ser atendidos integralmente.

O Governo Federal concede uma isenção condicionada à capitalização do imposto de renda que deixar de ser pago, por isso necessário se torna saber se a base de cálculo sobre a qual ele é avaliado foi corretamente apurada, evitando-se que com o desfale dela, se prejudique o cálculo do tributo e, em consequência, se reduza a capitalização a que a empresa se obrigara fazer, sob os auspícios da SUDENE, nos termos do artigo 15 da Lei nº 4.239, de 27/06/1963, alterado pelo art. 36 da Lei nº 5.508, de 11.10.1968 (art. 297 do RIR/75), quando requereu o benefício fiscal da isenção.

Ora, se com a liberação dos 60% do ICM há, como já se disse, retorno de valor ao patrimônio da empresa e esta não lhe dá registro contábil em conta de receita, infere-se daí que do resultado declarado à tributação foi excluído, indevidamente, o valor do retorno e, portanto, calculado a menos, em importância correspondente, está o imposto de renda, com inegável dano trazido à capitalização visada pela SUDENE.

Por outras palavras, se como disse a Assessoria Técnica da Programação da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, ao expor o esquema de lançamentos, as despesas são, inicialmente, contabilizadas em 100% e, posteriormente, se reduzem para 40% com a liberação de 60%, não há dúvida que estes 60% representam recuperação de custos e sobre essa recuperação há uma parcela de imposto de renda a ser capitalizada. Se assim não for considerado, ^{ingerir-se-á} caracterizar-se-á, inquestionavelmente, a penetração de um poder público em outro, pois enquanto o incentivo fiscal da área estadual fica integralmente cumprido, o estímulo pertinente à esfera federal desfalca a capitalização de que trata o art. 36 da Lei nº 5.508/68, em im

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0430/025.044/80
Acórdão nº 101-72.447

portância correspondente ao imposto de renda incidente sobre o valor da recuperação de custos ou despesas, isto é, sobre a quantia retornada pelos 60% do ICM liberado.

O esquema contábil seguido pela recorrente atende apenas a uma das duas modalidades de capitalizações, aquela de que trata o Decreto Estadual nº 3366/74, mas não a outra, de que cogita a Lei Federal nº 5.508/68 (art. 298 do RIR/75), por isso a falta de incorporação do valor da isenção ao capital social da empresa beneficiada, no exercício seguinte àquele em que tenha sido gozado o benefício, implica no procedimento previsto no artigo 36 da citada lei, ao dar nova redação ao art. 15, § 2º, da Lei nº 4.239/63 (art. 297, § 3º, do RIR/75), e, em consonância, com o artigo 295 do RIR/75, sobre o imposto de renda decorrente desse procedimento não se aplica nenhum incentivo fiscal.

O artigo 36 da Lei nº 5.508/68, em relação ao artigo 15, § 2º, da Lei nº 4.239/63, assim dispõe:

"Art. 36 - O art. 15 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, modificado pelo art. 16 da Lei nº 4.869, de 1º de dezembro de 1965, passa a ter a seguinte redação:

"Art. 15 - O valor das isenções de que tratam os artigos 13 e 14 será incorporado ao capital social das empresas beneficiárias, independentemente de quaisquer tributos federais, no exercício seguinte àquele em que tenha sido gozado o benefício.

§ 1º.....

§ 2º - A inobservância do disposto neste artigo importa na perda da isenção ou redução, devendo a repartição fiscal competente promover a cobrança do imposto não capitalizado, acrescido de juros, multa e correção monetária."

O argumento de que a liberação dos 60% do ICM se destina a investir em bens do ativo fixo, longe de favorecer a defesa, nenhum relevo lhe oferece. Ao contrário de auxiliá-la em suas ponderações, serve para demonstrar o quão divorciado da realidade contábil-fiscal está o procedimento em não considerar o valor retornado pela liberação do ICM como receita operacional.

Isto assim explica. Tendo a recorrente escriturado como despesas tributárias o total do ICM e não havendo registrado, através de conta que compusesse resultado tributado pelo imposto de

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-72.447

Processo nº 0430/025.044/80

de renda, a parte recuperada das citadas despesas, mediante a liberação do depósito vinculado a investimento em ativo fixo, em derradeira análise, tal procedimento equivale ao mesmo fato de adquirir-se um bem e, em vez de inscrevê-lo em conta representativa do ativo, contabilizá-lo como se despesa fosse, o que é por demais intuitivo.

O Parecer Normativo CST nº 02/78, ao qual a defesa se refere, foi proferido para abranger inúmeras situações que se depa-ram dos vários tipos de subvenções, mas sem eficácia, em relação à parcela do ICM depositada em conta bancária vinculada, a título de incentivo fiscal como expressamente diz o Ato Declaratório (Normati-vo) CST nº 10/78, ao adotar o entendimento exposto no Parecer CST nº 1.952/78. A ementa deste Parecer CST nº 1952/78 tem a seguinte redação:

"A parcela do ICM que, a título de incentivo fiscal, é depositada em conta bancária vinculada sujeita a libe-ração mediante o cumprimento de condição, constituirá receita operacional do ano de sua eventual liberação, mesmo quando aplicada em bens do ativo imobilizado."

É ainda o Parecer CST nº 1.952/78, através de excér- tos constantes de seus itens 3 e 4, que explica, em relação às sub- venções de que tratam os itens 1 e 2 do Parecer Normativo CST nº 142/73, aquelas de cujo entendimento o item 8 do Parecer Normativo CST nº 02/78 modificou. Os citados excertos dos itens 3 e 4 do Pare- cer CST nº 1952/78, assim se expressam:

"3... As subvenções para investimentos não computáveis na receita operacional da pessoa jurídica são as men- cionadas no Parecer Normativo CST nº 02/78, relativa- mente a essas subvenções é que foi alterado o item 2 do Parecer Normativo CST nº 142/73 e não com relação à parcela de ICM recebida pela empresa a título de incentivo fiscal, matéria tratada no item 1 do aludi- do PN nº 142/73. Para que a alteração pudesse abran- ger a recuperação de ICM incidente sobre as operações da pessoa jurídica teria que ser revogado todo o Pare- cer Normativo CST nº 142/73, o que efetivamente não ocorreu.

4. Permanecem em vigor, portanto as conclusões dos Pareceres Normativos CST nº 142/73, de 27 de setembro de 1973 e 107, de 22 de setembro de 1975, relativamen- te aos recursos financeiros que, com base no ICM incidente sobre suas operações, as empresas tenham re- cuperado ainda que como compensação de investimentos no ativo imobilizado. Nesses casos conforme já defini- do nos mencionados Pareceres Normativos, os recursos recebidos deverão integrar receita bruta operacional da empresa para efeito de tributação pelo imposto de

renda."

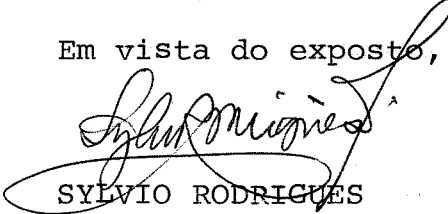
O argumento de que se serve a recorrente em alegar que o Ato Declaratório (Normativo) nº 10/78 constitui mero ato administrativo destinado a retirar a eficácia dos Pareceres Normativos CST nº 02/78 e 112/78, é apenas especioso e sem nenhuma procedência, por duas razões fundamentais:

1a. - o item 8 do Parecer Normativo CST nº 02/78 de clara verbalmente: "No que se refere às subvenções para investimentos, fica modificado o entendimento expresso no item 2 do Parecer Normativo CST nº 142, de 27 de setembro de 1973", o que de pronto dá para observar que nada lhe foi retirado, porquanto as subvenções com base no ICM incidente sobre as operações da recorrente não se enquadram naquele item 2 e sim no item 1, que continua com o mesmo entendimento anterior;

2a. - o item 6 do Parecer Normativo CST nº 112/78, ao cuidar no tópico "VIGÊNCIA DE ATOS NORMATIVOS", diz no subitem 6.1 - "As normas complementares sobre as SUBVENÇÕES, constante do presente parecer normativo (O PN é o 112/78, frise-se), são aplicadas a partir do exercício financeiro de 1978, por força do artigo 67, item 1, letra "b", do Decreto-lei nº 1.598/77", que também nada lhe retirou, uma vez que os exercícios, objetos da autuação, são os de 1975, 1976 e 1977, o que é confirmado pelo subitem 6.2, assim: "O Ato Declaratório (Normativo) CST nº 10/78 e o Parecer Normativo CST nº 142/73 interpretam as SUBVENÇÕES quanto a situações anteriores à entrada em vigor do Decreto-lei nº 1.598/77. A vigência destes atos estende-se, portanto, até o exercício financeiro de 1977."

Como arremate, cumpre salientar que da extensão administrativa relativa aos efeitos de decisões judiciais somente aproveita as partes integrantes do processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados, como dispõem os artigos 1º e 2º do Decreto nº 73.529, de 21.01.1974.

Em vista do exposto, nego provimento ao recurso. 


SYLVIO RODRIGUES