



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MAT...

Sessão de 21 de setembro de 19 81...

ACORDÃO Nº 101-72.602

Recurso nº- 83.548 - IRPJ - EX: DE 1978

Recorrente- SIDERÚRGICA AÇONORTE 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 reembolsadas 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 SIDERÚRGICA AÇONORTE 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, Olavo João Galvão e Luiz André Neto.

Sala das Sessões (DF)., 21 de setembro de 1981

AMADOR GUTERRELO BERNÁNDEZ - PRESIDENTE

RAUL PIMENTEL - RELATOR

VISTO EM ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
SESSÃO DE 19 MAR 1982

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº NÃO HOUVE.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selleiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NU
NES, AGOSTINHO SERRANO FILHO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0480/007.798/80

RECURSO N.º:- 83.548

ACÓRDÃO N.º:- 101-72.602

RECORRENTE:- SIDERÚRGICA AÇONORTE S.A.

R E L A T Ó R I O

SIDERÚRGICA AÇONORTE S/A., com sede em Recife-PE, vem tempestivamente a este Conselho recorrer da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal naquela Cidade, através da qual foi confirmado, em parte, o lançamento suplementar do Imposto de Renda a que se refere a Notificação de fls. 18.

2. O Crédito Tributário sob exame provém de revisão interna procedida na Declaração de Rendimentos da interessada, correspondente ao exercício de 1978, ano-base de 1977, ocasião em que foram detectadas as seguintes irregularidades, conforme descritas no Demonstrativo de Lançamento Suplementar de fls. 23:

- a) Exclusão indevida da parcela de Cr\$ 20.051.322,00, em virtude de não ter sido especificada sua natureza (Art. 223 do Dec.76.186/75)
- b) Lucro tributável final, de Cr\$ 56.892.031,00, não confere com o resultado das operações, de Cr\$ 77.932.253,00, constante do quadro 21 (Art. 221, 222 e 223 do Dec. 76.186/75).

3. Após confirmado pela SRLS de fls. 19, o lançamento foi impugnado pela interessada, tendo alegado em suas razões de fls. 01/06, em síntese, o seguinte:

Com relação à parcela de Cr\$ 20.051.322,00:

Que se constituía da soma das seguintes parcelas:

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0480/007.798/80
Acórdão nº 101-72.602

- Cr\$ 15.337.409,00, correspondente ao Incentivo Fiscal ICM/CONDEPE, constituindo-se de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, implicitamente excluída da tributação do Imposto de Renda até o advento do Dec. Lei 1.598/77, quando passou a ser disciplinada explicitamente sua não computação na determinação do Lucro Real, desde que registradas como reserva a ser incorporada ao Capital Social ou destinadas a absorver prejuízos;
- Cr\$ 3.980.335,16, correspondente aos rendimentos derivados de obrigações da Eletrobrás, auferidos no período de 01/02/76 a 31/01/77 e que segundo resposta dada a consulta formulada à SRRF - 4a. RF, sobre os referidos rendimentos incidiria exclusivamente o Imposto de Renda na Fonte durante todo o período de 1977;
- Cr\$ 733.550,00, referente à provisão para despesas financeiras lançadas como inclusões ao Lucro Real, no item 17, quadro 21 (PROVISÕES TRIBUTÁVEIS) da Declaração de Rendimentos apresentada em 1977 (período-base 01/02/75 a 31/01/76).

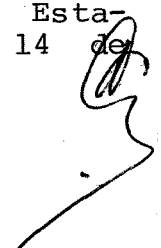
4. O lançamento foi parcialmente mantido pela autoridade julgadora de primeira instância, que assim se manifestou em sua decisão de fls. 39/42:

"Considerando estar o processo revestido das formalidades legais;

Considerando que consoante estatui o art. 38 § 2º do Dec. Lei 1.598/77, as subvenções para Investimento, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para utilização dessa reserva;

Considerando entretanto que de acordo com o entendimento exarado no Parecer Normativo CST nº 112/78, as subvenções para Investimento serão aquelas que apresentam características específicas, tais como a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento, a efetiva e específica aplicação da subvenção pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento projetado, e por último, que o beneficiário da subvenção seja a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico;

Considerando que examinando-se os Decretos Estaduais de nºs 2.950 e 2.955, ambos datados de 14 de



novembro de 1973, concedentes do incentivo fiscal do CONDEPE à impugnante, verifica-se facilmente que as subvenções que serviram de objeto ao lançamento suplementar em lide, não atendem às duas primeiras características acima descritas, visto que, configura-se de maneira bem clara a intenção do subvencionador de destiná-las para a comercialização do seu produto e portanto das suas operações, o que lhes dá a característica de subvenções para custeio ou operação as quais integram o resultado operacional da pessoa jurídica;

Considerando ainda que a interessada não apresentou prova concludente da efetiva e específica aplicação da subvenção citada, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, segundo característica apontada no Parecer Normativo nº 112/78 já mencionado, computando-se assim mais uma característica das subvenções para custeio e da não vinculação a aplicações específicas;

Considerando que assim sendo e em face da tributabilidade das subvenções para custeio imposta pelo art. 155 do RIR/75, deverão ser computadas no lucro operacional da empresa impugnante, as subvenções correspondente à quantia de Cr\$ 15.337.409,00;

Considerando que até o advento do Dec. Lei 1.560/77, que passou a vigorar a partir do exercício de 1978, os rendimentos de obrigações da Eletrobrás, quando auferidos por pessoa jurídica eram tributados exclusivamente na fonte;

Considerando que em consequência do entendimento acima não procede a tributação imposta pelo lançamento suplementar em lide, concernente aos rendimentos de obrigações da Eletrobrás, auferidas pela impugnante no ano civil de 1977, ou seja, anteriormente ao advento do Decreto Lei supracitado;

Considerando estar correto o procedimento da impugnante ao excluir do lucro real a quantia de Cr\$... 733.558,00 correspondente a Provisões para despesas financeiras, posto que, tendo sido as mesmas oferecidas à tributação no exercício de 1977, foram utilizadas no ano seguinte, constituído assim despesas dedutíveis;

Considerando tudo o mais que do processo consta:

Julgo procedente, em parte, a presente ação administrativa para:

I - Declarar devido de acordo com os arts. 226 e 229 do RIR/75 o Imposto de Renda e o PIS nas quantias respectivas de Cr\$ 4.371.162,00 e Cr\$..... 230.061,00, que serão corrigidas monetariamente quando recolhidas;

II - Impor à notificada com base no art. 533, II, "b" do RIR/75 a multa de 30% sobre tributos acima depois de acrescidos da correção monetária."

5. Da parte favorável ao contribuinte houve recurso para instância superior - SRRF - 4a. RF, que, através da Decisão de fls. 59/62, foi-lhe negado provimento.

6. Segue-se às fls. 46/50 o tempestivo recurso para este Colegiado, cujas razões são lidas integralmente em Plenário.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:

A lide cinge-se à parcela de Cr\$ 15.337.409,00, correspondente ao Incentivo Fiscal ICM/CONDEPE, concedido pelo Estado de Pernambuco, que foram excluídas da tributação na Declaração de Rendimentos apresentada pelo contribuinte no exercício de 1978.

Ao manter o Lançamento Suplementar sobre essa parcela, a autoridade monocrática o fez, basicamente, por considerar que o favor fiscal patrocinado pelo referido estado revestia-se do caráter de Subvenção Para Custeio, por entender não estarem atendidos os pressupostos para sua admissibilidade, como previsto no art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77 e Parecer Normativo CST nº 112/78, enquanto o contribuinte defende tese contrária, dizendo tratar-se, realmente, de Subvenção Corrente, livre da Tributação.

Julgando o Recurso nº 83.325, em sessão realizada em 20/07/81, esta Câmara, por maioria de votos, através do Acórdão nº 101-72.447, reconheceu Incentivo Fiscal ICM/CONDEPE como sendo de características de Subvenção de Capital e, como tal, livre da incidência do Imposto de Renda, muito bem sustentada no incluso Voto do Conselheiro Dr. AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, que adoto nesta oportunidade como razão de decidir.

Vide Verso.

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

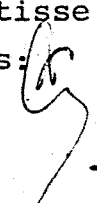
prador (adquirente dos produtos tributados).

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 à 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			DIV. CAIXA
Mercadorias	85,00		MENC - 85,00
ICM a Recuperar	<u>15,00</u>	100,00	ICM - 15,00
			100

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.

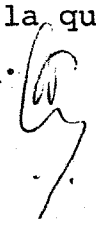
III - NATUREZA DA SUBVENÇÃO

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", regula 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 matérias.

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, de duções 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-no 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, obedecendo às 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 o 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 fatores, 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 empreendimento; II) visto não ter o valor da isenção sido incorporado ao capital no exercício seguinte.

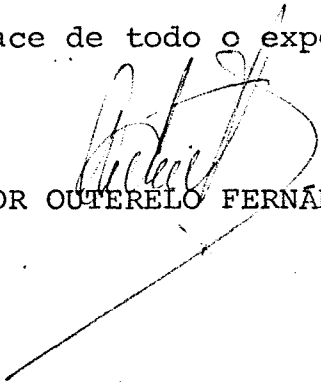
32. Não prosperam as alegações, dado que:

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 