



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10120.000189/98-32
Recurso nº : 128.952
Matéria : IRPJ - Anos: 1995 e 1996
Recorrente : GOIÁS CLORO E DERIVADOS LTDA.
Recorrida : DRJ – BRASÍLIA/DF
Sessão de : 20 de junho de 2.002
Acórdão nº : 108-07.015

IRPJ E CSL - DESPESA DE CORREÇÃO MONETÁRIA INEXISTENTE E NÃO INCORRIDA - Considera-se não comprovada e sujeita a glosa, a despesa de correção monetária vinculada a evento futuro e incerto, calculada como se devida fosse sobre empréstimo para pagamento de ICMS com correção monetária incentivada.

IRPJ E CSL – SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO – CARACTERIZAÇÃO - BENEFÍCIO FINANCEIRO – O benefício fiscal atribuído pelo Estado de Goiás, com recursos oriundos do Programa FOMENTAR, não se enquadra no conceito de subvenção para investimento, uma vez que não cumpridos os requisitos contidos no artigo 391 do RIR/94.

POSTERGAÇÃO – Cancela-se a exigência quando não observado o critério de apuração definido no PN COSIT n.º 02/96

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GOIÁS CLORO E DERIVADOS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para cancelar as exigências referentes ao item postergação por estorno de despesa indevida, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Alberto Cava Maceira, Tânia Koetz Moreira, José Henrique Longo e Mário Junqueira Franco Júnior que proveram integralmente o recurso. *mb*

Gal

6

Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MARCIA MARIA LÓRIA MEIRA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 26 AGO 2002

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO
e IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO.

Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015

Recurso nº : 128.952
Recorrente : GOIÁS CLORO E DERIVADOS LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima qualificada foi lavrado o auto de infração de fls. 359/386, referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, em virtude de constatação, pela autoridade fiscal, de glosa de valores apropriados como despesas – itens 1 e 2, bem como postergação de pagamento do imposto e da contribuição social – item 3, nos anos-calendários de 1995 e 1996.

Tempestivamente, a autuada impugnou o lançamento, em cujo arrazoado de fls. 414/416 alegou, em breve síntese, que:

1- procedera conforme a orientação constante de Decisão em processo de consulta, por se enquadrar no benefício fiscal dado às empresas beneficiárias de Subvenções para Investimentos, nos termos do art. 391 do RIR/1994; entende que este dispositivo autoriza a inclusão de determinadas despesas na apuração do Lucro Real e que, diferentemente da tese exposta pelo autuante, este artigo do RIR/1994 não limita o conceito de subvenção para investimento a mera isenção de imposto;

2- segundo a Lei Complementar nº 24/75, têm o mesmo conceito de incentivo fiscal, para efeito de elaboração de convênios entre os Estados, a redução da base de cálculo, a devolução do imposto, os créditos presumidos e outros quaisquer, dos quais resulte redução do respectivo ônus;

Amg
Col

Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015

3- assim, nada mais lógico, que dar tratamento similar ao da Isenção para as outras modalidades de Incentivos Fiscais, pois instituídos com a mesma finalidade;

4- requer seja procedida uma nova verificação no assunto para que sejam canceladas as exigências.

Em virtude do despacho de fls. 418/421, o julgamento foi convertido em diligência para: 1) juntada de cópia da petição referente à consulta formulada à SRF e da decisão proferida em resposta à consulta; 2) prestação de esclarecimentos sobre a natureza dos valores apropriados pela atuada a título de despesas, que foram objeto de glosa pelo Fisco .

O fiscal diligenciante elaborou o Relatório de fls. 537/538, anexando documentos de fls.419/420 e cópia do processo de consulta de fls.425/449.

Em seguida foi reaberto o prazo para que a atuada apresentasse razões complementares de impugnação, o que não ocorreu.

Sobreveio a decisão de primeiro grau, acostada às fls. 544/554, pela qual a autoridade monocrática manteve parcialmente o crédito tributário lançado, pelos fundamentos que estão sintetizados na ementa abaixo transcrita:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995, 1996

Ementa: SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO/ DESPESA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE EMPRÉSTIMO

A pretexto da fruição do benefício previsto no art. 391 do RIR/1994, a atuada apropriou-se de despesa de correção monetária de empréstimo, vinculada a evento futuro e incerto, quando a condição suspensiva não foi implementada. Tais despesas são indedutíveis, porque não pagas nem incorridas. O procedimento da atuada fere a

Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015

legislação comercial e fiscal, não tendo qualquer relação com o favor fiscal concedido às empresas beneficiárias de subvenções para investimento. Sequer tratava-se de subvenção o incentivo financeiro (empréstimo) concedido à autuada pelo governo estadual.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1995, 1996

Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro o que foi decidido em relação ao lançamento principal (IRPJ), em virtude de se basear aquele nos mesmos elementos de comprovação deste.

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 1995

Ementa: MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DA RENDIMENTOS

É incabível a exigência simultânea de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos e multa de lançamento de ofício, prevalecendo apenas essa sempre que houver imposto a ser exigido.

Lançamento Procedente em Parte"

Irresignada com a decisão singular, interpôs recurso a este Colegiado, fls.580/585, através de seu procurador legalmente habilitado, fl.586, requerendo em síntese:

1- firmou contrato de empréstimo em 22/10/1993 com o Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás S/A, para implantação de sua unidade industrial;

2- referido contrato previa a incidência de correção monetária, em caso de inadimplemento, conforme cláusula terceira §§ 1º e 2º;

3- na época, vinha sofrendo com as constantes instabilidades do mercado do cloro, principalmente, em razão da política do governo em relação aos

Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015

produtos químicos e da entrada em massa de produtos importados com tributação reduzida;

4- "em decorrência de sua precária situação, a incerteza a respeito da possibilidade de inadimplemento e, conseqüentemente, da incidência da correção monetária do débito junto à instituição financeira era iminente, levando-a a fazer uso da provisão dos encargos financeiros (operacionais e, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ e CSL) previstos no contrato nas devidas contas de resultado, com base no princípio da Prudência e Competência dos exercícios;

5- reitera que o procedimento utilizado foi correto conforme demonstrado, principalmente, porque o art.52 da Lei nº9.069/95 autoriza a dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSL das contrapartidas decorrentes de variação monetária decorrentes de obrigações ainda que não pagas;

Em virtude do arrolamento de bens do ativo imobilizado, os autos foram enviados a este E. Conselho, conforme fls.669/674.

É o relatório. *mlh*

Gal

Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015

VOTO

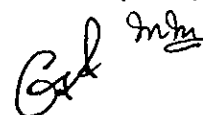
Conselheira MARCIA MARIA LORIA MEIRA, Relatora

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Cinge-se a discussão em torno do procedimento adotado pela recorrente ao considerar como dedutível encargos financeiros, oriundas de empréstimo contraído junto ao Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás, nos anos de 1995 e 1996.

O Relatório Fiscal às fls. 398/405, descreve a infração como dedução ilegítima, sem embasamento legal ou contratual de encargos financeiros inexistentes, através da simulação de uma subvenção para investimentos, supostamente amparada pelo programa FOMENTAR. Acrescenta, que com o intuito de reduzir o lucro tributável pelo imposto de renda e pela contribuição social sobre o lucro, a fiscalizada utilizou o artifício de corrigir monetariamente o empréstimo contraído junto ao Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás, levando à conta de Despesas Financeiras a hipotética correção monetária do empréstimo, em contrapartida a uma conta de Reserva de Capital - Subvenção para Investimento.

Esclarece que o empréstimo criado pelo PROGRAMA FOMENTAR prevê como cláusula remuneratória (fls. 193), apenas, juros anuais de 3%a.a. (três por




Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015

Em sua defesa, alega a autuada que procedera de acordo com a orientação constante de Decisão em processo de consulta, uma vez que estava amparada pelo benefício fiscal concedidos às empresas beneficiárias de Subvenções para Investimentos, com amparo no art. 391 do RIR/1994.

O empréstimo contraído pela recorrente com o Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás S/A – BDGOIÁS, acostado às fls.191/202 e 587/598, para a abertura de crédito no valor de CR\$ 98.394.924,27, com recursos oriundos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR, previa em sua cláusula terceira o pagamento de juros de 3% ao ano, incidentes sobre a totalidade do saldo devedor, a partir das datas das liberações e exigíveis mensalmente, durante a vigência, no vencimento ou liquidação do Contrato. Na ocorrência de inadimplimento de qualquer obrigação financeira por parte da financiada, o valor inadimplido seria atualizado até o seu efetivo pagamento, incidindo juros moratórios de 1% ao mês (parágrafos 1º e 2º da cláusula terceira). No entanto, não consta dos autos nenhuma prova de inadimplência da recorrente, no período fiscalizado.

Por outro lado, a fiscalizada formulou consulta à Superintendência Regional da Receita Federal da 1ª Região Fiscal, em 06/04/1995, conforme petição às fls. 426, acerca dos procedimentos que deveriam ser adotados na contabilização da “Isenção de Impostos” concedida através da Lei Estadual nº 11.180/90 e Decreto nº 3.503/90, onde foi favorecida com a Isenção Plena de Correção Monetária até 31/12/91, sendo que a partir do exercício de 1992 existiria ônus de correção para novos projetos de 25%. Acrescenta que de acordo com o referido Decreto, financiou 70% do valor devido do ICMS, para pagamento em 05 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador, com “Isenção de Atualização Monetária”, isenção que só seria válida se não houvesse inadimplência do referido pagamento; caso contrário,

 ^{mh}

Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015

estaria sujeita a pagar todos os encargos financeiros e correção monetária pelo atraso existente.

Em resposta, foi proferida a Decisão nº 005/95, cuja ementa transcrevo:

“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – O valor da subvenção para investimento concedido por lei estadual como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico da empresa beneficiária, poderá ser registrado como reserva de capital, se efetivamente aplicado em investimento, desde que perfaçam os requisitos exigidos pelo art.391 do RIR/94”.

Às fls. 436, a autoridade administrativa conclui a decisão:

“Assim, de acordo com o entendimento exarado no Parecer mencionado, podemos concluir que somente poderão ser registrados como reserva de capital, as subvenções efetivamente aplicadas em investimentos, e que perfaçam as condições exigidas em lei.

.....
Isto posto, DECIDO a consulta declarando à interessada que o valor da subvenção para investimento concedido por lei estadual como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico da empresa beneficiária, poderá ser registrado como reserva de capital, se efetivamente aplicado em investimento, desde que perfaçam os requisitos exigidos pelo art. 391 do RIR/94.”

Em síntese, a consulta condicionou a consulente a contabilizar o incentivo como Reserva de Capital, desde que atendidas as determinações contidas no art. 391 do RIR/94.

A matéria não é nova nesta Câmara, que já teve oportunidade de apreciar questão idêntica à dos autos, sendo analisada através do voto irreparável do Conselheiro Nelson Lósso Filho no Acórdão nº108-05.767, de 09 de junho de 1999, que vem assim vazado:

“Para melhor entendimento a respeito do litígio, faz-se necessário traçar a nítida diferença estabelecida na legislação tributária entre subvenção para custeio, art. 335 do RIR/94, que deve ser contabilizada

Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015

como receita, não sendo beneficiada com qualquer isenção, e subvenção para investimento, tratada no art. 391 do mesmo regulamento, que poderá, se cumpridos todos os requisitos, ser contabilizada como reserva de capital, não sofrendo tributação do imposto de renda.

De Plácido e Silva em seu Vocabulário Jurídico define assim o que seja subvenção:

“juridicamente, subvenção não tem o caráter nem de pagar nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto.”

O tratamento tributário da subvenção para investimento foi determinado pelo art. 38, § 2º e art. 1º, VIII dos Decretos-lei nº 1.598/77 e 1.730/79, matriz legal do artigo 391 do RIR/94, vigente à época da autuação, redigido desta forma:

“Art. 391 – Não serão computados na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que:

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. 556 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.”

Esta subvenção foi tratada na legislação comercial pelo art. 182, § 1º, letra “d” da Lei nº 6.404/76, assim redigido:

“Art. 182 – A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

(.....)

§ 1º - Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

(.....)

d) as doações e as subvenções para investimentos”.

Já as subvenções para custeio constam da subseção V – Subvenções e Recuperações de Custo, art. 335 do RIR/94, assim redigido:

GL *Amly*

Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015

“Art. 335 – Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I – as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidos de pessoas jurídicas ou de pessoas naturais (matriz legal Lei nº 4.506/64, art. 44, IV);

A subvenção mencionada no artigo 335, para custeio ou operação, destina-se a compensar despesas operacionais e de manutenção, devendo por este motivo ser contabilizada como receita, integrando o lucro operacional, configurando transferência de renda e não de capital como aqueles recursos destinados a investimento.

Entre estas duas subvenções tratadas no RIR/94, para custeio ou para investimento, existe nítida linha divisória separando o conceito de cada uma, quanto à apropriação dos recursos, levando em conta a vontade do subvencionador ou da parte do doador.

Um dos fatores de distinção entre estas duas modalidades de subvenção diz respeito à origem das transferências financeiras. Enquanto as de custeio integram o lucro operacional e são tributadas pelo Imposto de Renda, como recursos recebidos indiferentemente de pessoas jurídicas de Direito Público ou Privado, até mesmo de pessoas naturais, aquelas para investimento, isentas do imposto de renda, originam-se exclusivamente do Poder Público. Dessa forma, caso o provedor não seja pessoa jurídica de Direito Público, mesmo que se destinem a investimentos, os recursos deverão compor o lucro operacional e, por via de consequência, o lucro real.

A administração tributária há algum tempo vem orientando os interessados a respeito das características e tributação destas subvenções, por meio de diversos pareceres normativos, com destaque para o Parecer Normativo CST nº 112/78, do qual podemos extrair que as subvenções para investimento referem-se à contribuição pecuniária com determinada destinação, sem retorno, não tendo como contrapartida qualquer exigibilidade, devendo permanecer contabilizada em reserva de capital com utilização restrita. A destinação dos recursos, da transferência do capital, é o efetivo e específico investimento no ativo imobilizado em bens ou direitos, para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Ainda do Parecer Normativo CST nº112/78, extraio o seguinte texto para concluir que definitivamente as aplicações não têm destinação prioritárias, mas sim específica, em bens e direitos do ativo imobilizado:

Amg

Bd

Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015

*“2.11 – Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16/01/78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em **bens** ou **direitos**. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU de 16/10/73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão **em ativo fixo**. Desses subsídios podemos inferir que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de **auxiliá-la**, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens e direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do D.L. 1.598/77.*

Continua em suas conclusões o citado parecer que “para o gozo dos favores de isenção do Imposto de Renda, seu beneficiário terá de ser pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras, quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ter tido o benefício da subvenção e, por decorrência, dos favores legais. “

Finalmente, comentando caso análogo ao em voga, conclui o Parecer Normativo CST nº 112/78, que “faltam as características de subvenções para investimento ao incentivo fiscal decorrente da limitação em 20% da correção monetária anual incidente sobre os saldos devedores de contratos de financiamento (Decretos-leis números 1.452/76, 1.471/76, 1.531/77 e 1.621/78), viabilizado através de recursos do Tesouro Nacional, na maioria das vezes mediante compensação com o Imposto de Renda devido pelas instituições financeiras. O excedente da correção monetária, se entendido como SUBVENÇÃO, somente classificá-la-se-ia como “para custeio ou operação”, já que, de fato, é um indicador de redução de custos ou despesas de caráter financeiro. “

Assim, posso concluir que a subvenção para investimentos, para obter o gozo do benefício fiscal, deve ter características próprias e obedecer condições estabelecidas:



Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015

1- ser transferência de recursos para uma pessoa jurídica, com a finalidade de aplicação específica em bens ou direitos na implantação ou expansão de seu empreendimento econômico;

2- ser o beneficiário exclusivamente a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico que suporte o ônus de sua implantação ou expansão;

3- ser o subvencionador pessoa jurídica de direito público;

4- ser a prestação pecuniária registrada contabilmente em conta de reserva de capital, que poderá ser utilizada apenas para absorver prejuízos ou incorporada ao capital social, não havendo a possibilidade de sua conversão em renda pela sua distribuição.

Após esta pequena digressão, cabe agora caracterizar o benefício obtido pelo recorrente chamado de FOMENTAR.

Este incentivo foi criado pelo Estado de Goiás pela Lei nº 9.489/84, alterada pelas Leis nº 11.180/90 e 11.660/91, sendo regulamentado pelo Decreto nº 3.822/92.

O Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR – foi criado com o intuito de proporcionar a implantação e expansão de atividades do setor secundário da economia, principalmente o setor de agroindústria, na forma de apoio financeiro e tecnológico a determinados empreendimentos que, no entender do governo estadual, deveriam ser beneficiados.

O benefício obtido pela recorrente consistia em empréstimo com juros subsidiados e incidência reduzida de correção monetária, para pagamento de até 70% do montante do ICMS devido em cada período de apuração do imposto, postos à sua disposição pelo Agente Financeiro do Fomentar, o Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás S/A, BD/Goiás ou até mesmo o BEG, Banco do Estado de Goiás.

Tem direito a empresa ao benefício se, nos prazos estabelecidos, forem cumpridas as etapas constantes do contrato para a consecução do projeto. No caso de descumprimento destes prazos, estará sujeita ao pagamento da correção monetária dispensada.

Ao efetuar a contabilização da correção monetária que deixou de desembolsar, caso este empréstimo fosse contratado nas condições de mercado, ou pelo não cumprimento das etapas do projeto, sendo debitada a despesa operacional correção monetária e creditada a conta Reserva de Capital, estaria a empresa obedecendo a legislação tributária e comercial no reconhecimento de uma subvenção para

Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015

investimento e no reconhecimento de uma despesa dedutível? Acredito que não. Existem duas irregularidades no procedimento contábil adotado. De um lado, não ficou caracterizada a situação de ocorrência de subvenção para investimento e, por outro, foi apropriada uma despesa não incorrida, dependendo de evento futuro e incerto.

O programa FOMENTAR nada mais é que um empréstimo subsidiado, sem nenhum vínculo obrigatório de destinação para a execução do projeto, tendo o financiamento o objetivo de pagamento de gastos correntes do ICMS, integrando o capital de giro da empresa e podendo ser utilizado da forma que lhe convier, conforme consta do texto do art. 2º da Lei nº 11.180/90 e do art. 4º do Decreto nº 3.822/90.

O texto concessivo, art. 2º da Lei nº 11.180 de 19 de abril de 1990, tem a seguinte redação:

“Art. 2 – O programa prestará apoio técnico e financeiro aos empreendimentos industriais por ele aprovados e poderá conceder às indústrias novas, para sua implantação, e às já existentes, para sua expansão, os estímulos seguintes:

(...)

II – empréstimos de até 70% (setenta por cento), via recursos orçamentários, do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS) que a empresa tiver de recolher ao erário estadual, a partir da data de início de suas atividades produtivas, nos casos de implantação e expansão, pelo prazo fixado nesta lei;”

No art. 4º do Decreto nº. 3.822 estão elencadas as destinações dos recursos do FOMENTAR:

“Art. 4 – Os recursos do Programa FOMENTAR serão destinados ao fomento de atividades industriais do Estado, preferencialmente do ramo agroindustrial, mediante a concessão de apoios, financeiro e tecnológico, a empreendimentos considerados prioritários e importantes para a economia e desenvolvimento do Estado de Goiás, compreende-se:

(...)

II – empréstimo às indústrias de até 70% (setenta por cento)

(...)”

Com efeito, a legislação de regência prevê que exista uma destinação preferencial dos recursos colocados à disposição da recorrente, não sendo obrigatória sua alocação direta.

Amly



Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015

Para a consecução dos objetivos propostos, serão utilizados recursos próprios de uma forma diferenciada de empréstimo para expansão do setor industrial, por meio de financiamento de 70% do ICMS, com taxa de juros e correção monetária subsidiados, não tendo estes recursos destinação específica para investimento em bens e direitos do ativo imobilizado, embora sua liberação dependa de cumprimento das metas de expansão ou implantação estabelecidas.


Outro aspecto é que estes recursos são canalizados por intermédio de agente financeiro de fomento estadual, Banco de Desenvolvimento, pessoa jurídica não regida pelo Direito Público, tornando a dívida, pela natureza do financiamento, a ser regida pelas normas do Direito Privado.

Não basta, para o gozo do benefício, estar a empresa exercendo a atividade de indústria e nem por este motivo pode-se concluir que os recursos recebidos foram empregados integralmente no ativo imobilizado, nos projetos de expansão ou implantação industrial. A simples contabilização da subvenção reserva de capital não comprova que o montante transferido pelo ente público tenha sido destinado ao que fora previsto. Do mesmo modo não se pode considerar implícita a aplicação da subvenção em investimentos, apenas levando em consideração o cumprimento das etapas do projeto elaborado.

Faz-se necessário que os recursos recebidos sejam diretamente aplicados na aquisição de bens ou direitos vinculados ao projeto motivador da subvenção, para que, ao se contabilizar este recebimento como reserva de capital, não seja tributado na apuração do lucro real. É mister que exista um perfeito sincronismo entre a vontade do Poder Público e a destinação do recurso pelo subvencionado

O ponto fundamental da discordância que devo destacar, entretanto, base para a autuação, foi o débito efetuado em conta de despesa do exercício do valor da correção monetária que a recorrente teria que pagar caso não cumprisse os ditames previstos no contrato.

Pela análise dos autos, vejo que a cláusula de correção monetária ali prevista era apenas exigida no caso de descumprimento de suas disposições no andamento do projeto, prazo de execução de suas etapas. Assim, esta despesa só ocorreria condicionada a evento futuro e incerto.

A respeito de despesas relacionadas com eventos futuros a administração tributária já manifestou seu entendimento por meio do Parecer Normativo CST nº07/76, assim ementado: 

Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015

“DESPESAS PENDENTES - Parecer Normativo CST n.º 7/76: Despesas cuja realização pende de evento futuro não podem ser consideradas incorridas, nem exigíveis os correspondentes rendimentos enquanto juridicamente indisponíveis para o beneficiário.”

Os artigos 116 e 117 do CTN nos informam que “ salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados, sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento, sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio”.

Do Código Civil, artigos 114, 118 e 119, posso extrair que: “considera-se condição a cláusula que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto. Subordinando-se a eficácia do ato à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não terá adquirido o direito a que ele visa. Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, verificada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe”.

Ao contabilizar a correção monetária do financiamento antes da ocorrência do fato que lhe daria causa, infringiu a empresa o regime de apropriação de despesas, regime de competência, estampado na legislação tributária e comercial. A legislação do Imposto de Renda não considera como dedutível o provisionamento de qualquer despesa que tenha como base um evento futuro de possível quebra de contrato, tornando a despesa fictícia, inexistindo qualquer indicativo que lhe possa atribuir o caráter de “despesa operacional”, por faltar-lhe a característica de “necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”, na linguagem expressa da legislação tributária. Também não é “usual”, tampouco “normal” à atividade da empresa, evidenciando-se nos autos ser esta despesa inexistente no período de apuração.

A Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade assim definiu o chamado regime de competência estampado na legislação comercial e fiscal:

“O Princípio da Competência.

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre

Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015

simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º - Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem correspondente ativo.

Bulhões Pedreira, em seu livro Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, assim comenta tal regime de apropriação de receitas e despesas:

“A denominação “regime de competência” exprime a idéia de que as receitas e despesas são registradas no período de escrituração a que cabem, ou competem, em função da época em que são, respectivamente, ganhas ou incorridas, bem dizer existe um emparelhamento entre as receitas reconhecidas nas contas de resultado e custos incorridos para ganhar essas receitas.

A correção monetária apropriada pela recorrente não pode ser caracterizada como despesa incorrida, reconhecida pelo regime de competência. Amolda-se isso sim, ao conceito técnico de provisão, instituto que tem alcance limitado para abarcar a antecipação de um

Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015

custo ou despesa provável, mas que depende de evento futuro e incerto. Essas são as condições determinantes da verdadeira provisão, que só será dedutível quando expressamente autorizada pela legislação tributária.

O Conselho de Contribuintes já se manifestou a respeito do assunto por meio de diversos acórdãos, dentre os quais podemos citar:

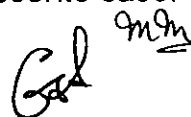
“Acórdão nº 101-92.109/98 – IRPJ – Custos ou despesas incorridas – Como custo ou despesas incorridas, entendem-se as relacionadas a uma contraprestação de obrigação assumida e que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, por isso figura o valor respectivo no passivo exigível da empresa.”

“Acórdão nº 01- 0.099/80 e 0.101/80 - As despesas incorridas consubstanciam-se pouco a pouco, à medida em que o tempo avança, enquanto perduram os seus efeitos, apropriando-se proporcionalmente ao lapso temporal de que em cada um dos exercícios sociais, no decurso dos quais se projetam os objetivos delas decorrentes.”

Por entender que o procedimento da autuada, ao contabilizar uma despesa correção monetária inexistente, afronta princípio de dedutibilidade consagrado na legislação tributária, sou pela manutenção da exigência.”

Desta forma, adotando como adoto o acórdão supra transcrito teremos como corrolário a total procedência da exigência fiscal, relativamente aos itens 1 e 2 do auto de infração.

Quanto à postergação do imposto lançada no item 3, penso que a metodologia empregada pelo Fisco não está correta, uma vez que deixou de observar o entendimento inserido no Parecer Normativo COSIT nº02/96, que fixou procedimentos que devem ser adotados pela fiscalização, quando do lançamento de imposto postergado por diferimento indevido de receitas, como é o presente caso.

 ^{mgm}

Processo nº : 10120.000189/98-32
Acórdão nº : 108-07.015

Conforme subitem 5.3 letras “d” e “e” do mencionado ato normativo, para a apuração do eventual imposto pago a maior no exercício para onde foi diferida a receita, devem ser efetuados todos os ajustes inerentes à legislação aplicável a ambos os exercícios, inclusive com o cálculo da correção monetária sobre os valores que integrariam o patrimônio líquido da empresa, se corretamente contabilizada, deduzindo-se esses valores da base de cálculo do período subsequente Somente após esses ajustes torna-se possível quantificar o valor da postergação.

Quanto à exigência relativa à CSL, tendo em vista que a tributação reflexa é matéria consagrada na jurisprudência administrativa e amparada pela legislação de regência, o julgamento deste acompanha o decidido em relação à matéria principal, em virtude da íntima relação de causa e efeito.

Por todo o exposto, voto no sentido de Dar Provisório Parcial ao Recurso para excluir o item 3 – postergação do imposto do IRPJ e CSL.

Sala de Sessões(DF) em , 20 de junho de 2.002.


Marcia Maria Lora Meira

