



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10120.002464/97-35
Recurso nº : 118.046
Matéria : IRPJ e CSL – Ex.: 1994
Recorrente : LABORATÓRIO TEUTO BRASILEIRO LTDA.
Recorrida : DRJ – BRASÍLIA/DF
Sessão de : 09 de junho de 1999
Acórdão nº : 108-05.767

NULIDADE DO LANÇAMENTO – EFEITO DE CONSULTA – INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL: O art. 48 do Decreto nº 70.235/72, que trata da inibição do início de procedimento de fiscalização quando a empresa está acobertada por consulta, só é aplicável quando a matéria consultada tem idêntica relação com o fato fiscalizado. Consulta relativa à contabilização de subvenção para investimento, quando o fato relatado não especifica claramente a forma do registro contábil de despesa de correção monetária de financiamento incentivado, não tem o condão de inibir a fiscalização desta despesa apropriada sem base legal.

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: Não configura subvenção para investimento o fato de a instituição bancária de fomento estadual dispensar a financiada de pagamento de parte da correção monetária incidente sobre empréstimo para pagamento do ICMS, se cumpridas as etapas do contrato, quando não existe vínculo entre a destinação do recurso entregue pelo subvencionador e a utilização única e exclusiva do investimento no ativo imobilizado da empresa, para expansão ou implantação de projeto econômico.

Preliminares rejeitadas.
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LABORATÓRIO TEUTO BRASILEIRO LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de nulidade dos autos de

Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

infração por ofensa ao art. 48 do Decreto n.º 70.235/72, vencidos os Conselheiros José Henrique Longo (Relator), Mário Junqueira Franco Júnior, Tânia Koetz Moreira e Luiz Alberto Cava Maceira, e, por unanimidade, REJEITAR as demais preliminares suscitadas e, no mérito, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Henrique Longo (Relator), Mário Junqueira Franco Júnior, Tânia Koetz Moreira e Luiz Alberto Cava Maceira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Lósso Filho.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



NELSON LÓSSO FILHO
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 16 OUT 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ ANTONIO MINATEL e MARCIA MARIA LORIA MEIRA .

Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

Recurso nº : 118.046
Recorrente : LABORATÓRIO TEUTO BRASILEIRO LTDA.

RELATÓRIO

A empresa LABORATÓRIO TEUTO BRASILEIRO LTDA., inscrita no CGC sob n. 17.159.229/0001-76, com endereço em Anápolis, Goiás, à R. VP 7-D, Qd. 13, sofreu auto de infração para exigência de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente aos anos de 1993 e 1994, por glosa de despesas não comprovadas.

À empresa foi concedido o benefício do programa Fomentar – Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás, baixado pelo Decreto 3.822/92, e formalizado pelo Regime Especial 090/93-GSF (fls. 78/80), correspondente ao financiamento de 70% do ICMS pelo prazo de 5 a 10 anos, sem correção monetária (apenas juros de 6% a.a.), para ressarcimento de investimento de ampliação industrial conforme projeto aprovado e respectiva execução auditada.

Para tanto, a ora recorrente cumpriu as seguintes etapas:

- a) solicitação do benefício com apresentação de projeto (15/9/92, fls. 10/65)
- b) execução do projeto e auditoria comprobatória do cumprimento (fls. 66/77)
- c) contratação com o Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás S/A, financiador do programa (14/5/93, fls. 81/92)



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

d) concessão do Regime Especial que fixou as regras para o recolhimento do ICMS nos termos do programa Fomentar (11/11/93, fls. 78/80)

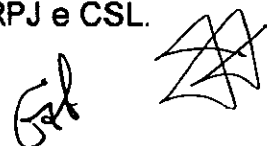
Após cumpridas todas as etapas do programa, a recorrente formulou Consulta à Delegacia da Receita Federal de como proceder à contabilização do incentivo da não exigência de correção monetária como subvenção de investimento, que formou o processo n. 10120.000548/94-18 (fl. 2). A resposta veio no sentido de que, diante dos fatos relatados e dos documentos correspondentes, se as subvenções fossem aplicadas efetivamente em investimento, poderiam ser registradas como reserva de capital (fls. 3/14).

No Relatório Fiscal (fls. 140/147), entendeu a fiscalização que o financiamento é para capital de giro e que a atualização monetária dispensada não é subvenção, nos seguintes termos:

"A empresa fiscalizada, visando reduzir o lucro tributável (...), passou a 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." (fl. 145).

Quanto à consulta, os AFTN classificaram como maliciosa e parte de um planejamento tributário com informações falsas à autoridade da Secretaria da Receita Federal.

Assim, a despesa financeira correspondente ao benefício da dispensa da atualização monetária do financiamento, lançada pela recorrente em contrapartida da reserva de capital (subvenção) foi glosada, e o valor tributado por IRPJ e CSL.

Handwritten signature and a circular stamp with a star-like symbol inside.

Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

Diante da impugnação, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília manteve integralmente o lançamento, cuja decisão suportou-se nos seguintes argumentos ementados:

***PRELIMINARES DE NULIDADE**

- ...
- Não há que se falar em ofensa ao disposto no art. 48 do Decreto n. 70.235/72, se o procedimento fiscal visou comprovar infração que só aparentemente tinha relação com a matéria objeto da consulta.

CUSTO OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS

- Despesas cuja realização pende de evento futuro e incerto não podem ser consideradas incorridas, nem exigíveis os correspondentes rendimentos enquanto juridicamente indisponíveis para o beneficiário.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO

- O benefício fiscal concedido pela legislação do Imposto de Renda às pessoas jurídicas beneficiárias de subvenções para investimento consiste em não se oferecer à tributação aqueles 'Resultados não Operacionais', registrando-os como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social; não autoriza, o benefício, a dedução de despesas não pagas nem incorridas, não tendo o procedimento da autuada qualquer relação com o incentivo, ainda que subvenção houvesse.
- Subvenção sequer havia se se tratava de empréstimo concedido por instituição financeira, que importa em exigibilidade, refugindo ao conceito de subvenção.
- Ainda que subvenção houvesse, subvenção para investimento não seria, se não se comprovou a efetiva aplicação dos recursos em ativo fixo.

Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

- Não atendidos os requisitos do art. 391 do RIR/94, não há que se falar no benefício fiscal do dispositivo, destacando-se novamente que o procedimento adotado pela autuada sequer tem a ver com o procedimento autorizado pelo incentivo.
- Interpreta-se literalmente a legislação tributária que conceder isenção.
- O procedimento da autuada é desprovido de qualquer fundamento técnico-contábil, e sem previsão legal.

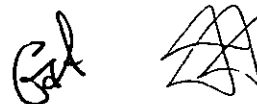
PATRIMÔNIO LÍQUIDO (RECOMPOSIÇÃO)

- O Fisco não está obrigado à recomposição do Patrimônio Líquido para considerar os efeitos da correção monetária, em virtude da apuração de infração "despesas não comprovadas", sobretudo considerando-se que a ação fiscal não contemplou a conta de correção monetária de balanço."

Com autorização judicial para ser dispensada da aplicação do art. 32 da MP 1621 – 1636, a empresa apresentou recurso voluntário com os seguintes argumentos:

Como Preliminares:

- 1) O auto de infração foi lavrado fora do local da verificação da falta, apesar de conter na sua primeira página o endereço da recorrente, em desrespeito ao art. 10 do Decreto 70.235;
- 2) Os Auditores Fiscais não fizeram prova de serem contadores, habilitados pelo órgão fiscalizador do exercício das funções de auditoria contábil, afrontando o art. 2º e seu parágrafo único do Decreto-lei 24.337/48, que determina que as perícias ou exames nos livros de escrituração e documentos de contabilidade dos contribuintes, do imposto de renda, ou quaisquer perícias contábeis no

Handwritten signature and a circular stamp with a star-like symbol inside.

Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

interesse da Fazenda Nacional, só poderão ser realizados por funcionários da carreira de contador dos quadros do Ministério da Fazenda, legalmente habilitados para o exercício da profissão de contabilista;

- 3) Não houve o Termo de Início de Fiscalização, mas somente uma intimação (pág. 1 dos autos), o que afronta o art. 7º do Decreto 70.235;
- 4) Os Auditores Fiscais que participaram da ação fiscal não tinham competência para a lavratura do auto, porque um deles não assinou a intimação inicial e o outro é chefe da fiscalização;
- 5) O auto de infração é nulo por ofensa ao art. 48 do Decreto 70.235/72, porque a recorrente formulou consulta em 17/2/94 (processo 10120.000548/94-18), tendo obtido resposta favorável do Superintendente da Receita Federal da 1ª Região, que foi objeto de recurso de ofício, com o mesmo objeto da investigação fiscal.
- 6) Não adequação da descrição dos fatos com a capitulação legal eleita no auto de infração, uma vez que se constatou CUSTO OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS enquanto o dispositivo do RIR citado foi o 242, que trata de DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.

Com relação ao Mérito:

- 7) A subvenção da recorrente é de investimento, mas ao contrário do que pensa a fiscalização, opera-se não por uma maneira simples de recebimento em dinheiro e posterior aquisição de imobilizado e sim pelo recebimento do dinheiro após a aquisição do imobilizado.
- 8) A parcela do ICMS dispensada de recolhimento, representada pela sua atualização monetária, é incentivo fiscal de redução de imposto e encontra-se efetivamente investida em ativo fixo.
- 9) O contrato com BD de Goiás prevê cláusula de correção monetária, dispensando-a sob condição suspensiva

Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

- 10) A correção monetária de imposto tem a mesma natureza jurídica do imposto, e a dispensa da correção corresponde à redução do ICMS.
- 11) O art. 184 da Lei 6.404/76 determina que as obrigações sujeitas à correção monetária serão atualizadas até a data do balanço.
- 12) Há permissão na legislação fiscal (RIR/94, art. 322) para promover-se a dedução como efetuada pela empresa (variação monetária de obrigações e perdas cambiais).
- 13) O art. 391 do RIR/94 dá fundamento legal à apropriação contábil da despesa de correção monetária em contrapartida à conta subvenções para investimento.
- 14) O lançamento não computou a elevação do Patrimônio Líquido para efeito de cálculo da Correção Monetária da Balanço a partir do primeiro período-base autuado.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões refutando as alegações preliminares e de mérito.

É o Relatório.



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

O recurso apresenta os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

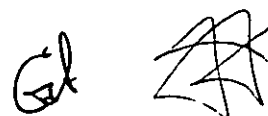
Inicialmente, devem ser analisadas as questões suscitadas em preliminar.

1) O fato de o auto de infração ter sido lavrado fora do **local da verificação da falta** não tem o condão de eivar de nulidade o lançamento. A decisão da DRJ e as contra-razões da Procuradoria da Fazenda Nacional bem expõem os motivos que deve ser considerado tal comando do Decreto 70.235 para efeito de região fiscal.

2) Quanto à falta de comprovação de que os AFTNs estão **habilitados pelo Conselho de Contabilidade**, não cabe razão ao recorrente, pois os arts. 950 e 951 do RIR/94, suportados pela Lei 2.354/54, estabelecem que a fiscalização compete às repartições e aos AFTNs, que procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão diligências e investigações.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste 1º Conselho é no sentido de que "a autorização prevista neste dispositivo constitui requisito indispensável à formação do lançamento tributário, nos casos que especifica" (Ac. 01-0.583/85).

3) A alegação de falta de **início de fiscalização** também cai por terra diante do termo de intimação de fl. 1. O art. 7º do Decreto 70.235 e o art. 196 do CTN



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

prevêem que o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício por escrito e que, a cada diligência, os respectivos termos serão lavrados, para documentar o início do procedimento.

4) Para o assunto de que os AFTNs não têm **competência** para a lavratura do auto, entendo equivocada a posição da recorrente, pelos motivos já expostos no item 2 acima, e acrescento ainda a citação ao Acórdão CSRF/01-979/89, com a seguinte ementa:

"COMPETÊNCIA – Não é nulo o lançamento efetuado por Auditor Fiscal do Tributos Federais lotado em repartição da SRF distinta daquela a que estiver jurisdicionado o contribuinte."

5) Quanto à preliminar nulidade por **ofensa ao art. 48 do Decreto 70.235**, tenho para mim que os fatos ocorreram da seguinte forma: (a) no início de 1994 a ora recorrente apresentou consulta à Delegacia da Receita Federal em Goiânia, relatando corretamente os fatos e anexando os documentos correspondentes; (b) em 5/4/94, o Superintendente da Receita Federal da 1ª Região respondeu favoravelmente à recorrente, e, de ofício, recorreu à 2ª instância, ao Coordenador Geral do Sistema de Tributação; (c) em 13/8/96, os AFTNs intimaram a recorrente para prestar informações sobre o projeto (fl. 1 deste processo); (d) o art. 48, parág. 13, da Lei 9.430/96, determinou que a partir de 1/1/97 cessariam os efeitos de consultas não solucionadas definitivamente, ficando assegurado aos contribuintes até 31/1/97 a não instauração de procedimento de fiscalização em relação à matéria consultada e a renovação da consulta anteriormente formulada; (e) a recorrente não apresentou nova consulta; (f) foi lavrado auto de infração em 21/7/97.

Pois bem, quando o Superintendente da Receita decidiu a consulta favoravelmente (cujo conteúdo será analisado um pouco adiante), a recorrente estava acobertada pelo art. 48, II, do Decreto 70.235:



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

"Art. 48 – Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:

...

II – da decisão de segunda instância." (grifou-se).

Considerando que os AFTNs não fizeram prova de que houve julgamento de 2ª instância, presume-se, ao contrário do que imaginou o julgador *a quo*, que até a lavratura do auto (pelo menos) a consulta não tinha sido apreciada pelo Coordenador-Geral do Sistema de Tributação. É razoável imaginar que as informações do processo de consulta poderiam ser obtidas pelos agentes em terminal da SRF.

Do relato cronológico acima, vê-se claramente que os agentes fiscais intimaram a recorrente em 13/8/96 para apresentar informações e documentos relativos ao programa Fomentar, ou seja, antes do tempo autorizado pelo Decreto 70.235. Não se duvide que esta intimação é a instauração de um procedimento fiscal, pois com base nos elementos apresentados em face dessa intimação é que foi lavrado o auto de infração, aliás isso é bem evidenciado nas contra-razões na afirmação: "embora o documento de fl. 01 não tenha em seu corpo a expressão 'termo de início de fiscalização', tal documento, em sua essência, outra coisa não é senão o primeiro ato de ofício de que trata o art. 7º, inciso I do CTN (*sic*). Por meio deste documento a recorrente foi cientificada do início do procedimento fiscal destinado a verificar a idoneidade dos lançamentos efetuados na conta SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS."

De fato, a legislação fiscal considera a abertura da fiscalização como início do procedimento fiscal. Vejam-se alguns exemplos:



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

O artigo 1º do Decreto 70.235 estabelece que o decreto rege o *processo administrativo de determinação* e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação federal. E o art. 7º estabelece que o processo se inicia com o termo de início de fiscalização.

O art. 102 do Decreto-lei 37/66, com redação dada pelo Decreto-lei 2.472/88, trata da denúncia espontânea, e seu § 1º determina que não é considerada se apresentada após o início de qualquer procedimento fiscal tendente a apurar a infração.

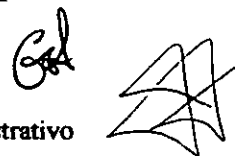
A Lei 9.430/96, no seu art. 47, com redação alterada pela Lei 9.532/97, autoriza o pagamento como denúncia espontânea somente se efetuado até o vigésimo dia após a data do início da fiscalização.

Hugo de Britto Machado fornece o conceito nos seguintes termos: "É razoável, portanto, estabelecer-se um conceito mais amplo, dizendo que processo administrativo tributário é uma série ordenada de atos administrativos mediante a qual manifesta-se a Administração Tributária a respeito de uma relação sua com um contribuinte, ou responsável tributário ou mesmo com um terceiro, ou simplesmente interpreta a legislação tributária." ¹

Antonio da Silva Cabral também entende da mesma maneira:

"Em síntese, o *procedimento fiscal* é toda série ordenada de atos, no tempo, que tem por finalidade a formação de um ato final pretendido pela Administração, qual seja a fiscalização de tributos. (...) Procedimento fiscal seria a lavratura de termo de início de fiscalização; a apreensão de

¹ O devido processo legal administrativo tributário e o mandado de segurança, in *Processo Administrativo Tributário*, Dialética, 1995, pág. 74

Handwritten signature and a circular stamp, likely an official seal or signature of a representative.

Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

produtos, efeitos fiscais, documentos ou livros, ou a intimação para que os mesmos sejam apresentados na forma da lei ...”²

Assim sendo, se o assunto objeto da consulta corresponde ao tema da fiscalização, e se a ação fiscalizadora iniciou-se antes do termo previsto no art. 48, II, do Decreto 70.235/72, então ela se encontra eivada de ilegalidade e seus atos devem ser cancelados. Porém, é necessário investigar se há identidade de objeto.

Na consulta de fl. 2, a recorrente questiona como deve proceder na “contabilização da isenção de impostos ... através de contrato público, Lei Estadual n. 11.180/90 e Decreto n. 3.503/90 de 08/08/90 (anexo), onde somos favorecidos com a isenção plena de correção monetária até 31/12/91 ... De acordo com o referido Decreto, financiamos 70% (setenta por cento) do valor devido do ICMS, para pagamento em 05 (cinco) anos a partir do fato gerador, com isenção de atualização monetária, desde que não haja inadimplência nos referidos pagamentos, em caso contrário estaremos sujeitos a pagar todos os encargos financeiros e correção monetária pelo atraso existente, perdendo dessa forma os direitos de isenção.”

Houve, pois, perfeita indicação – com os documentos pertinentes – dos fatos, com destaque para o fato de que se tratava de financiamento do ICMS sem atualização monetária. Não há pois como se dizer que a recorrente maliciosamente informou inveridicamente os fatos.

Tanto assim é que o Superintendente da Receita Federal da 1ª Região relatou exatamente o que se apurou dos fatos:

“Informa, ainda que, de acordo com o referido Decreto, financia 70% (setenta por cento) do valor do ICMS, para pagamento em 05

² Processo Administrativo Fiscal, Saraiva, 1993, págs. 190 e 195

Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

(cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador, desde que não haja inadimplência do referido pagamento; ... " (fl. 10)

"A vista da legislação retrocitada passamos a analisar a legislação estadual, especialmente o Decreto n. 3.822/92, que dispõe em seu art. 4º, caput e inciso II, que os recursos provenientes do Fundo de Participação e Fomento a Industrialização do Estado de Goiás (FOMENTAR), serão destinados através de estímulos entre os quais figuram os empréstimos de até 70% (setenta por cento), com recursos orçamentários previstos ... do montante do Imposto ...-ICMS..." (fl. 12)

Independentemente da decisão (ocorrida em 5/4/94), o tema da fiscalização já se encontrava abordado na consulta, cujo recurso de ofício até 1/1/97 não havia sido apreciado, o que impedia a instauração de procedimento fiscal contra a recorrente até 31/1/97, de acordo com o art. 48, II, do Decreto 70.235, e o art. 48, § 13, da Lei 9.430. Veja-se o acórdão 103-18.608:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - EFEITOS DA CONSULTA - É indevido o lançamento formalizado contra o contribuinte relativamente à espécie consultada, no período compreendido entre a data da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da respectiva decisão definitiva."

Portanto, entendo que o procedimento de fiscalização é nulo desde seu início.

Contudo, supero esta preliminar em face da apreciação de mérito que vai adiante.

6) O argumento de **erro na capitulação** não deve prosperar, pois, se houve correta descrição dos fatos, ofereceram-se condições à ampla defesa pelo contribuinte, e esta é a mensagem da lei. Somente nos casos em que não existe perfeita descrição dos fatos, juntamente com capitulação errônea, é que há motivo para cancelamento do auto (Acórdão 108-04.083).

Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

A confirmação do entendimento é pelo Acórdão 107-02.774:

"CAPITULAÇÃO ERRÔNEA. Não enseja nulidade do lançamento o erro de capitulação legal da infração, se os fatos são descritos de forma clara e compreensiva, permitindo ao sujeito passivo desenvolver sua defesa de forma plena e objetiva."

No tocante ao mérito, a apreciação será de modo global dos itens 7 a 13, que tratam da subvenção em si, e separadamente do item 14, que trata do reflexo da despesa no Patrimônio Líquido do exercício seguinte, para efeito de correção monetária de balanço.

Antes de tudo, convém analisar o que é **subvenção**.

As subvenções para investimento e as doações recebem tratamento específico tanto da legislação societária quanto da tributária. Com efeito, o § 1º do art. 182 da Lei 6.404/76 estabelece que serão classificados como reserva de capital as doações e as subvenções para investimento ("d"), enquanto que o Decreto-lei 1.598/77 estabeleceu especificamente o tratamento fiscal no § 2º do art. 38:

Art. 38 ...

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do art. 19, ou



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver as superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Esse também é o conteúdo do art. 391 do RIR/94.

Impõe-se observar que o legislador colocou lado a lado a subvenção para investimento, a doação e a isenção ou redução do imposto, sendo que estas duas últimas figuras devem estar condicionadas ao estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. José Souto Maior Borges bem afirmou que “embora economicamente a isenção parcial e a subvenção possam produzir efeitos equiparáveis, juridicamente essas figuras não se confundem.”³

A subvenção está associada à idéia de auxílio, ajuda – como indica a sua origem etimológica, *subventio* - e é um ato translativo de domínio. A isenção ao contrário não implica aquisição alguma.⁴

Celso Antonio Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba socorreram-se de definições de De Plácido e Silva, Pontes de Miranda e Carlos Maximiliano para sintetizar que subvenção é “auxílio ou ajuda pecuniária que se dá a alguém ou a alguma instituição, no sentido de os proteger, ou para que realizem ou cumpram seus objetivos”, “é concorrer com dinheiro ou outros bens da entidade estatal, para que se exerça atividade”⁵.

Porém, embora entidades jurídicas distintas, o legislador as equiparou e assim devem ser recebidas pelo intérprete da norma jurídica, como bem afirmou Bulhões Pedreira: “O DL n. 1.598/77, para evitar dúvidas, esclarece que o conceito de subvenção para investimento inclui as que revestem a forma de isenção ou

³ Subvenção Financeira, Isenção e Dedução Tributárias, RDP 41-42/50

⁴ José Souto Maior Borges, ob. cit.

Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”⁶.

Natanael Martins assim arremata a questão, em brilhante trabalho sobre o tema: “mediante norma de direito positivo, apesar da diferença conceitual existente entre a figura da subvenção e o regime jurídico da isenção ou redução tributária, (...) o tratamento tributário concedido foi idêntico e dentro desse contexto a matéria deve ser interpretada e aplicada.”⁷

Para que a isenção ou a redução de imposto sejam alçadas à categoria objeto do art. 38 § 2º do DL 1.598, devem ser destinadas à expansão ou implantação de empreendimento econômico; condição essa expressa no próprio texto normativo.

No caso de subvenção, para que lhe seja dado o tratamento fiscal do art. 38, § 2º do Decreto-lei 1.598, deve se tratar do tipo subvenção para investimento, e não de custeio. À essa distinção não oferecem opiniões iguais a doutrina e o fisco.

A interpretação emanada no Parecer Normativo 112/78 parece-me equivocada ao estabelecer que não basta o *animus* de subvencionar para investimento, devendo ser efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Com efeito, a necessidade de implantação ou expansão de empreendimento econômico está atrelada à situação de isenção ou redução de imposto; a subvenção para investimento, diferentemente, é a doação recebida como patrimônio, cuja contrapartida (débito no ativo) não altera sua classificação.

⁵ Subvenções, RDP 20/88e89

⁶ Imposto sobre a Renda, Pessoa Jurídica, vol. II, pág. 688, Rio, Justec Editora

⁷ Incentivos a Investimentos (Isenção ou Redução de Impostos Tratamento Jurídico Contábil Aplicável), RDT 61/177



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

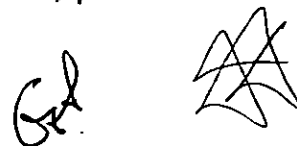
Não é demais lembrar a exposição de Bulhões Pedreira, que demonstra de maneira clara e insofismável a prescindibilidade da condição sugerida pelo Parecer Normativo:

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

"A afirmação do PN-CST n. 112/78 de que só existe subvenção para investimento quando há 'a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado', não tem fundamento legal. O § 2º do art. 38 do DL 1.598/77 somente se refere à 'implantação ou expansão de empreendimentos econômicos' para identificar a subvenção sob a forma de isenção ou redução de impostos, e não como requisito de toda e qualquer subvenção para investimento. Pode haver transferência de capital sem vinculação à implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos: basta que a intenção do doador seja transferir capital e que a pessoa jurídica registre os recursos recebidos como reserva de capital." ⁸

De qualquer modo, como a ora recorrente obteve de um conjunto de normas jurídicas – algumas coletivas outras individuais – o benefício do Estado de Goiás em financiar-lhe o pagamento do ICMS sem atualização monetária, para o fim

⁸ ob. cit, pág. 690 (grifo não é do original)



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

específico de edificação de uma fábrica naquele Estado, tem-se a figura da subvenção financeira. O que é mais importante é a evidência de que *in casu* o Estado teve a **intenção** de transferir capital para a empresa, com o intuito – não relevante para configuração da subvenção para investimento – de auxiliar na implantação de novas instalações. Assim, resta demonstrado que existe a figura jurídica da **subvenção para investimento**.

Não se pode analisar literal e individualmente cada ato do processo do programa Fomentar. A empresa obteve aprovação de seu projeto pela auditoria técnica, e de acordo com a Lei que criou o programa, firmou contrato de financiamento com o Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás, entidade de economia mista e agente financeiro do Fomentar (fl. 81), tendo sido a ela concedido regime especial para o recolhimento do ICMS. Enfim, tudo isso destinou-se para que a empresa construísse ou ampliasse suas instalações no Estado de Goiás; ela construiu/ampliou e obteve o benefício financeiro do financiamento, cujo valor é atrelado ao valor do projeto.

Esse benefício financeiro – financiamento do ICMS sem atualização monetária, se obedecidas determinadas condições previstas no contrato com o Banco de Desenvolvimento de Goiás – só foi concedido após constatado que o projeto foi efetivamente implantado (Relatório de Auditoria n. 030/93 da Secretaria de Indústria e Comércio de Goiás, fls. 66/77), e corresponde à reposição, ao menos em parte, do custo do ativo imobilizado relativo ao investimento.

E mais, a não atualização monetária da dívida só se manteria se a ora recorrente cumprisse com suas obrigações legais e, principalmente, previstas no contrato. Caso contrário, acarretaria a incidência de toda a correção monetária perdoada. Esta situação confirma que se está diante de uma **doação com encargo**, que “constitui sempre e fundamentalmente num negócio oneroso, porque a reciprocidade das prestações é nítida, visto que envolve um sacrifício recíproco de cada uma das partes. A **comprovação** dessa asserção se encontra no fato de que o

Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

inadimplemento do encargo, por parte do beneficiário, pode conduzir à **revogação da liberalidade**⁹.

Sendo doação, com encargo, e com ânimo de transferência de capital (nova instalação), não há que duvidar do tratamento de subvenção para investimento.

O raciocínio do julgador de 1ª instância no sentido de que somente seria subvenção de investimento se primeiro fosse recebido o dinheiro da subvenção para posterior investimento, no meu modo de ver, é sem fundamento. Em primeiro lugar, a condição estabelecida serve apenas para caso de isenção ou redução de imposto, que não é o caso - o incentivo é puramente financeiro. Ademais, ainda que assim não se raciocinasse, pela análise do processo do Fomentar, percebe-se nitidamente que o Estado garantiu que o incentivo seria destinado para ampliação de instalações de um modo muito simples mas eficaz: entregar a parte do Estado após o cumprimento da obrigação pelo contribuinte.

Então, a entrega da parte do Estado – dinheiro – na verdade é para repor o custeio do investimento, de forma que a empresa volte ao *statu quo ante* relativamente à disponibilidade utilizada para a construção da fábrica.

De qualquer forma, a não atualização do financiamento é liberalidade de transferência de patrimônio do Estado em favor do contribuinte, o que, como já se disse comprova que se trata de subvenção para investimento. O que é necessário investigar, agora, é a aplicação da norma que determina a não tributação da verba de subvenção.

A transferência de patrimônio ocorreu com a dispensa da correção monetária do financiamento por 10 anos do ICMS, cuja destinação é caixa para recompor o patrimônio da recorrente (se extraídos recursos de seu próprio disponível) ou para pagar dívida (se contraído empréstimo para a construção).

⁹ Silvio Rodrigues, Direito Civil, vol. III, 1972, pág. 197 (grifou-se)



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

Imaginar que a dispensa de atualização monetária pelo prazo de 10 anos não é redução da dívida, é querer não enxergar fato consumado pelos nossos Tribunais de que a correção monetária nada mais é do que a manutenção do poder aquisitivo da moeda, amplamente aplicado no campo tributário (STF, Rext. 202.236-5-CE).

Souto Maior Borges, na obra já mencionada a respeito de subvenção, exemplifica situação que merece ser transcrita haja vista identidade, sendo que o mestre fez um paralelo entre a redução de imposto e a subvenção financeira (doação), enquanto que no caso dos autos há subvenção por redução de atualização monetária:

“Nesse passo da exposição, é indispensável a ressalva de que, na isenção parcial ou redução do imposto, a quantia correspondente à diferença a menor do tributo não sai do patrimônio do contribuinte, nem irá engrossar a receita pública, com posterior devolução. Vale dizer: o débito tributário já surge a cargo do contribuinte, com a redução legalmente determinada.

“Se o contrário sucedesse, isto é, se o respectivo valor pecuniário saísse do patrimônio do contribuinte, para posterior devolução, estar-se-ia diante não de um incentivo fiscal propriamente dito, mas sim de um incentivo financeiro equiparável, em tudo e por tudo, dado a identidade do respectivo regime jurídico, a uma subvenção pelo Estado, consistente no retorno ao particular de uma quantia já incorporada ao patrimônio do Estado, a título de receita pública.”¹⁰

Ou seja, não faz diferença para a subvenção se o contribuinte pagou a dívida integral e recebeu de volta a parcela relativa à correção monetária, ou

¹⁰ ob. cit, pág. 49 (o grifo não é do original)

Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

simplesmente pagou somente o principal (com perdão da correção monetária). Em ambos os casos, é subvenção.

Por outras palavras, (a) se a despesa financeira do financiamento – glosada pela fiscalização – tivesse sido paga pela empresa (com crédito no caixa), seria ela legítima e corresponderia a um débito na sua conta de resultado; (b) e se, no mesmo momento, o Estado transferisse para o patrimônio da empresa idêntico valor, estaria correto o lançamento na conta de reserva de subvenção (com débito no caixa).

Ora, qual a diferença entre o procedimento praticado pela empresa e o Estado de Goiás e a situação do parágrafo anterior (com ida e volta do dinheiro) ? No meu entender, nenhuma.

Se a empresa não procedesse desse modo, o não gasto (perdão) com a atualização monetária não seria abatido do lucro real e a vantagem fiscal estipulada pelo art. 391 do RIR/94 não surtiria efeito. A recomposição do capital aplicado no investimento subvencionado deve ser sem tributação, e isso só é possível, *in casu*, se houver uma despesa de mesmo valor do “pagamento” desse benefício.

Quanto ao item 14 do seu recurso, relativo à repercussão da correção monetária de balanço do Patrimônio Líquido alterado em face de glosa de despesa, quando a fiscalização se estende por mais de um período, já entendimento deste Conselho que a repercussão deve ser respeitada na apuração do débito fiscal a partir do segundo período fiscalizado.

“MATÉRIA TRIBUTADA – REPERCUSSÃO NO PATRIMÔNIO – Sendo dois ou mais os exercícios financeiros abrangidos pela ação fiscal, que neles apurou infrações, a matéria levantada tributada que, realmente, repercutiria no Patrimônio Líquido no exercício subsequente, inclusive para fins de correção monetária, deve ser reconsiderada na recomposição dos resultados dos exercícios alcançados pelo procedimento fiscal, únicos em que poderá ensejar redução da base de cálculo do tributo devido por decorrência do próprio procedimento.”¹¹

¹¹ Acórdão 101-77.958



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

Considerando que a correção monetária de balanço existiu até 31/12/95 (a Lei 7.799/89 e art. 1º da Lei 8.200/91 foram revogados pelo art. 4º da Lei 9.249/95), deveriam os AFTNs ter levado em conta o aumento do Patrimônio Líquido, em razão da glosa de despesa e consequente aumento do Resultado do Exercício, a partir do período base de janeiro/94.

Porém, como o voto é no sentido de cancelar os lançamentos, este item perde motivo de debate.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso para cancelar os lançamentos de IRPJ e CSLL.

Sala das Sessões - DF, em 09 de junho de 1999


JOSÉ HENRIQUE LONGO



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

VOTO VENCEDOR

Conselheiro designado: Nelson Lósso Filho

Em que pese o merecido respeito a que faz jus o ilustre relator, peço vênua para dele discordar quanto ao acatamento da preliminar de nulidade dos lançamentos, pelo motivo de os autos de infração terem sido lavrados enquanto a empresa estava resguardada por consulta tributária, à caracterização de subvenção para investimento e a dedutibilidade da despesa operacional correção monetária.

Do relato extraio que o ilustre Conselheiro Relator entendeu que o lançamento está crivado pela nulidade, porque, estando a recorrente acobertada por consulta, não poderia sofrer ação fiscal até sua decisão definitiva, tendo em vista o que determina o art. 48 do Decreto nº 70.235/72.

Vejo que andou bem o julgador de Primeira Instância, ao não acatar esta preliminar. Da análise dos autos, verifico que a empresa ao apresentar sua consulta não descreveu claramente os fatos aos quais estava relacionada. Solicita ela a forma de contabilização da "isenção de impostos que possuímos através de contrato Público (...) onde somos favorecidos com isenção plena da correção monetária até (...). De acordo com o referido Decreto, financiamos 70% (setenta por cento) do valor devido do ICMS, para pagamento em 5 (cinco) anos a partir do fato gerador, com isenção de atualização monetária, desde que não haja inadimplência nos referidos pagamentos, em caso contrário estaremos sujeitos a pagar todos os encargos financeiros e correção monetária pelo atraso existente, perdendo dessa forma os direitos de isenção. Outrossim, ficamos no aguardo de vossa orientação de como contabilizar o resultado dessa isenção na conta de Reserva de Capital."

Fica claro, diante da formulação da consulta, que a consulente procurava saber a forma de contabilização como reserva de capital dos recursos



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

recebidos, afirmando ser um incentivo fiscal concedido por entidade pública. Em nenhum momento foi deixada alguma dúvida no que diz respeito à isenção concedida. O que entendeu e respondeu o julgador deste pedido pode ser expresso pela ementa, fls. 03:

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 registrada como reserva de capital, se efetivamente aplicado em investimento, desde que perfaçam os requisitos exigidos pelo art. 391 do RIR/94.

Às fls. 14, ele conclui:

“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 empreendimentos econômicos 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.”

A resposta da consulta foi dada sob condição, isto é, se a empresa cumprisse as determinações previstas no art. 391 do RIR/94, poderia contabilizar o incentivo como Reserva de Capital. Nada mais óbvio.

A consulta deve ser aplicada a caso concreto, perfeitamente descrito, com maior detalhamento possível, para que sejam esgotadas todas as possibilidades de interpretação do julgador.

Antônio da Silva Cabral assim se manifesta sobre o instituto da consulta.

“O instituto da consulta visa a proporcionar ao contribuinte a correta interpretação da norma aplicável a um caso concreto. Com razão Ruy ao comparar o instituto da consulta com a ação



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

declaratória. Este tipo de ação tem sua razão de ser porque pode limitar-se à declaração da existência ou inexistência de relação jurídica (art. 4º, I, do CPC). Ora, o que visa nesse instituto é obter uma interpretação vinculante por parte do fisco, de tal sorte que a consulta se transforme numa solução antecipada de conflito sobre a própria relação jurídica tributária, de modo que o contribuinte se sentirá amparado pela orientação que tiver recebido da Administração."

O art. 48 do Decreto nº 70.235/72 visa a resguardar o contribuinte de fiscalização a respeito da matéria consultada e ainda não solucionada. No caso em tela fica claro que o tema consultado não guarda perfeita identidade com a infração detectada pelo Fisco, a apropriação de despesa inexistente. A forma de escrituração engendrada pela recorrente, apropriando a despesa de correção monetária e fazendo surgir a reserva de capital, não consta da consulta formulada, podendo a fiscalização efetuar a exigência constatada em seu procedimento de fiscalização.

Além do mais, qualquer irregularidade quanto ao termo de início de fiscalização que porventura pudesse ter ocorrido não contaminou o auto de infração, porque à época de sua lavratura a empresa não estava mais sob consulta, quando vigorava o § 13 do art. 48 da lei nº 9.430/96.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade dos lançamentos argüida.

No mérito, o cerne da questão está em constatar se agiu corretamente a empresa ao considerar o caso em voga como caracterizador de subvenção para investimento e se a despesa de correção monetária foi contabilizada seguindo as determinações da legislação comercial e fiscal.

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 como receita, não sendo beneficiada com qualquer isenção, e subvenção para investimento, tratada no art. 391 do mesmo



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

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.

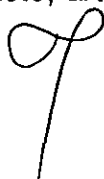
(.....)

§ 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:



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

"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



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

o efetivo e específico investimento no ativo imobilizado em bens ou direitos, para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Ainda do Parecer Normativo CST nº 112/78, extraio o seguinte texto para concluir que definitivamente as aplicações não têm destinação prioritárias, mas sim específica, em bens e direitos do ativo imobilizado:

*"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



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

Renda devido pelas instituições financeiras. O excedente da correção monetária, se entendido como SUBVENÇÃO, somente classificaria-se 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:

- 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.



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

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 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



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

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.

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.



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

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 nº 07/76, assim ementado:

"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."



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

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:



Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

"O Princípio da Competência.

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

Processo nº : 10120.002464/97-35
Acórdão nº : 108-05.767

para abarcar a antecipação de um 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:

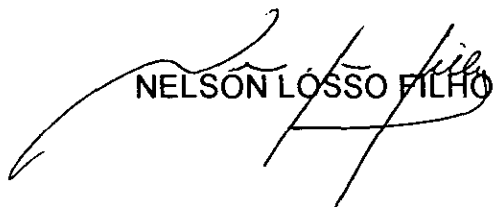
"Acórdão nº 101-92.109/98 – IRPJ – Custos ou despesas incorridas – Como custo ou despesas incorridas, entendem-se as relacionadas a uma contraprestação de obrigação assumida e que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, por isso figura o valor respectivo no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

Pelos fundamentos expostos, divergindo do conselheiro relator, por considerar que não está caracterizada a nulidade do lançamento em virtude da consulta apresentada e que não ficou demonstrada a subvenção para investimento e a ocorrência da despesa de correção monetária, voto no sentido de, rejeitando a preliminar de nulidade dos lançamentos, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 09 de junho de 1999


NELSON LOSSO FILHO

