



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

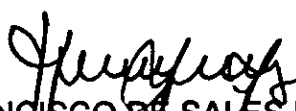
Lam-4
Processo nº : 10120.004282/98-80
Recurso nº : 119913
Matéria : IRPJ e OUTRO – Exs.: 1994 e 1995
Recorrente : HALEX ISTAR INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA
Recorrida : DRJ em BRASÍLIA-DF
Sessão de : 15 de março de 2000
Acórdão nº : 107-05.912

IRPJ/Contribuição Social - Programa Fomentar - Subvenção para Investimentos – Caracterização – Dedutibilidade dos Custos Financeiros Exonerados pelo Estado no Âmbito do Programa de Incentivos Concedidos – A concessão pelo Estado, de incentivos financeiros ou creditícios, inclusive de natureza tributária, diretos ou indiretos, como forma de implantação ou modernização de empreendimentos econômicos, desde que obedecidos os preceitos do artigo 38, § 2º do Decreto-lei 1598/77, na redação do Decreto-lei 1730/98, caracterizam-se como subvenções para investimentos.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HALEX ISTAR INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente temporariamente o Conselheiro Paulo Roberto Cortez. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Paulo Roberto Balduino – OAB-GO nº 8.336.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
RELATOR

Processo nº : 10120.004282/98-80
Acórdão nº : 107-05.912

FORMALIZADO EM: 08 JUN 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ.

Produz

ff

Processo nº : 10120.004282/98-80
Acórdão nº : 107-05.912

Recurso nº : 119913
Recorrente : HALEX ISTAR INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA

RELATÓRIO

HALEX ISTAR INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA, pessoa jurídica de direito privado, não se conformando com a decisão prolatada pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF, que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

Trata-se de auto de infração lavrado sob a acusação de que a empresa contabilizara, a débito de despesas financeiras e a crédito de Patrimônio Líquido, à conta de Reserva de Subvenção (Reserva de Capital), encargos financeiros fictícios, correspondente à diferença dos encargos financeiros contratados e os efetivamente recolhidos em razão da exoneração parcial concedida pelo Estado de Goiás no financiamento concedido ao contribuinte no âmbito do denominado Programa Fomentar.

A contribuinte, impugnado o lançamento, em preliminares, sustenta ter havido a decadência dos lançamentos e, relativamente à contribuição social sobre o lucro, a existência de coisa julgada. No mérito, sustentou que o procedimento adotado pautou-se em face da legislação que trata da temática de subvenções para investimentos e que este inclusive fora realizado em consonância com a resposta à consulta que formulara à Receita Federal.

A Delegacia da Receita Federal em Brasília - DF, apreciando o feito, manteve os lançamentos assim ementando a sua decisão:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Procedido

ff

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.

Não atendidos os requisitos dos artigos 344 do RIR/80 e 391 do RIR/94, não há que se falar no benefício fiscal do dispositivo, destacando-se 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.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
COISA JULGADA (RES JUDICATA)**

A "res judicata" proveniente de decisão transitada em julgado em uma ação declaratória, em que se cuidou de questões situadas no plano do direito fiscal material, não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência, tratando-se de relação jurídica continuativa."

...

Cientificada da r. decisão, a contribuinte recorre a este Colegiado, alegando, em preliminar, que teria havido a decadência do direito da Fazenda Pública

Processo nº : 10120.004282/98-80
Acórdão nº : 107-05.912

constituir o crédito tributário e, no mérito, quanto a legalidade do procedimento que adotou quanto ao reconhecimento do incentivo concedido no âmbito do denominado Programa Fomentar, aduzindo ainda quanto a contribuição social sobre o lucro, a existência de coisa julgada a seu favor.

O recurso foi processado sem o depósito de que trata o art. 32 da MP 1621-30, de 12 de dezembro de 1997 e suas reedições, em face de medida liminar concedida em sede de mandado de segurança determinando o seu prosseguimento.

É o Relatório.



Processo nº : 10120.004282/98-80
Acórdão nº : 107-05.912

VOTO

Conselheira MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ - Relatora.

O recurso atende os pressupostos de admissibilidade.

Ressalvado o meu entendimento, não acolho a preliminar de decadência à vista da jurisprudência predominante junto ao Egrégio Tribunal de Justiça adotada pela Câmara.

Deixo de me pronunciar sobre a questão da possível existência, quanto à contribuição social sobre o lucro, de coisa julgada que lhe protegeria, com fundamento no artigo 59, § 3º, do Decreto 70.235, na redação da Lei 8.748/93, visto que, quanto ao mérito, estarei me pronunciando pelo provimento do recurso.

Com efeito, da análise que fiz dos autos do processo e da legislação aplicável à espécie, tenho que o benefício concedido pelo Estado de Goiás, no âmbito do denominado Programa Fomentar, é uma típica subvenção para investimento, senão vejamos.

Dispõe o art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1598/77, na redação do Decreto-lei 1730/79 (reproduzido no art. 391 do RIR/94):

" § 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*

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

Ora, da análise da lei verifica-se, de pronto, que o legislador, ao se referir à figura da subvenção para investimento, o fez de forma exemplificativa, sem se preocupar, pois, quanto a forma ou meio pelo qual esta se materializaria, tanto que a admitiu ***"inclusive sob a forma de isenção ou redução de impostos"***.

Obviamente, caracterizou o legislador, como subvenção para investimento - extremado-a, pois, das subvenções correntes ou para custeio -, como sendo aquelas ***"concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos"***, vale dizer, as concedidas pelo Poder Público em face, ordinariamente, de contrato firmado com contribuintes sob condição de que estes implantassem ou expandissem empreendimentos econômicos.

Nas condições estabelecidas na lei não há, em momento algum, necessidade de comprovação de prévia destinação ou aplicação do montante da subvenção recebida em bem do ativo fixo, muito menos a que a subvenção, necessariamente, devesse ser direta, isto é, se materializasse financeiramente, mediante ação específica do Estado concedendo ao subvencionado recursos financeiros ou creditícios (créditos presumidos).

Alia, que a subvenção pode se materializar de diversas formas di-lo expressamente o texto da lei ao admiti-la inclusive sob a forma de isenção ou redução de impostos.

De fato, a figura da isenção ou redução de impostos, que em última análise representam a dispensa total ou parcial de impostos, embora categorias típicas de direito tributário, em face da lei, quando concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, sob a forma de benefícios financeiros

Processo nº : 10120.004282/98-80
Acórdão nº : 107-05.912

indiretos, portanto, foram eleitas pelo legislador como hipóteses de subvenção para investimento.

Nesse contexto, caracterizando-se a figura da subvenção para investimento, seja ela direta (benefício financeiro em espécie) ou indireta (isenção ou redução de impostos, exoneração total ou parcial de correção monetária e/ou de juros concedidos pelo Estado etc...) pode e deve o contribuinte materializá-la.

Assim, pelo princípio contábil de que todo crédito (no caso o lançamento a PL da Reserva de Subvenção) deve corresponder a um débito (no caso em resultados, no montante, exatamente, da subvenção direta ou indireta concedida pelo Estado), o contribuinte, mesmo nas hipóteses de subvenções para investimentos indiretas, pode e deve reconhecê-las em resultados, em contrapartida de crédito no PL, em conta de Reserva de Subvenção, ou seja, deve-se reconhecer em resultados os impostos exonerados (isenção ou redução) como se devidos fossem, bem como demais benesses da espécie, tais como a dispensa de correção monetária e/ou de juros, desde que, reitere-se, concedidas no âmbito do negócio pactuado pelo contribuinte com o Estado, visando à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Não se trata, pois, como viram as autoridades fiscalizadoras e julgadoras de criar despesa, ofender a princípios contábeis ou de ferir o artigo 111 do CTN. Trata-se, isto sim, de dar plena eficácia ao artigo do mencionado Decreto-lei 1598/77 que versou sobre a figura da subvenção para investimento.

O Programa Fomentar de Goiás, pelas suas características, ajusta-se ao conceito de subvenção para investimento. A "isenção" ou "redução" de correção monetária e de juros dadas no âmbito de referido programa às empresas que no Estado se estabelecesse, como se deu à recorrente, é justamente a subvenção a ela indiretamente dada pelo Estado, como contrapartida dos investimentos que aquela realizou e que, portanto, podia e devia ser reconhecida.

Handwritten signature
8

Handwritten mark

Processo nº : 10120.004282/98-80
Acórdão nº : 107-05.912

Não se trata, à evidência, de criação de despesas, muito menos de despesas sujeitas a evento futuro e incerto. Pelo contrário, o Estado, detentor do direito à receita (assim como ao imposto no caso de isenção ou de redução) dela abre mão, não sob condição suspensiva (cuja eficácia realmente ficaria suspensa até que esta se implementasse), mas sim sob condição resolutiva (cuja eficácia jurídica desde logo irradia) de ulterior devolução do montante da subvenção caso o negócio pactuado não seja cumprido pelo contribuinte. Interpretação diversa seria impossível, sob pena de ser inadmissível, contra a expressa letra da lei, a subvenção sob a forma de isenção ou de redução de impostos.

Por outro lado, a circunstância de o financiamento ter sido concedido via instituição financeira em nada invalida o que até aqui se disse, dado que, à evidência, tratam-se de recursos públicos, concedidos pelo Estado de Goiás no âmbito do denominado Programa Fomentar que, como vimos de ver, possibilita o surgimento da subvenção para investimento.

Por derradeiro, a confirmar o acerto de meu entendimento, transcrevo ementas de acórdãos deste Colegiado, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, versando sobre a matéria de subvenções para investimentos:

Acórdão nº 103-09.026, relator o eminente Presidente Antonio da Silva Cabral:

"IRPJ - SUBVENÇÕES - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS.

O incentivo fiscal concedido pelo Estado do Espírito Santo e constante da Lei nº 2.469/69, em razão do qual a empresa está habilitada a destacar 5% do ICM devido para aplicação na subscrição de ações e debêntures conversíveis emitidas por empresa com sede no Estado, inclusive para compra de ações de empresas que estejam sob o controle acionário do Governo do Estado do Espírito Santo ou do Banco do Desenvolvimento do Espírito Santo-BANDES, constitui hipótese de subvenção para investimento,

Processo nº : 10120.004282/98-80
Acórdão nº : 107-05.912

sujeitando-se às exigências do art. 344 do RIR/80, e não à hipótese de subvenção corrente de que trata o art. 265, inciso I, do RIR/80"

Acórdão nº 103-16.485, relator o eminente Presidente Cândido Rodrigues Neuber:

"IRPJ - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES E DEBÊNTURES - O incentivo fiscal concedido pelo Estado do Espírito Santo, constante da Lei nº 2469/69, em razão do qual a empresa esta habilitada a destacar 5% do ICM devido para aplicação na subscrição de ações e debêntures conversíveis, constitui hipótese de subvenção para investimento e não subvenção corrente de que trata o artigo 265, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/80"

Acórdão nº 101-77.955, relator o eminente conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes:

" IRPJ - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - Assente que a subvenção para investimento, através da redução do valor do ICM, fora destinada, de acordo com a lei estadual competente, à implantação ou expansão de empreendimento econômico, como previsto no artigo 38, § 2º e alínea "a", do Dec.-lei número 1.598/77, descabe a tributação do valor da subvenção e, por via de consequência, da correção monetária da reserva específica"

Acórdão nº CSRF/01-0.885, Presidente e Relator o eminente Conselheiro Urgel Pereira Lopes:

"IRPJ - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO - O incentivo fiscal efetivado, com relação à produção sem similar no Estado, mediante restituição dentro de certo prazo a partir de seu recolhimento, de percentagem do I.C.M. devido e recolhido pela empresa beneficiária ao Tesouro do Estado, e que foi investido na própria indústria beneficiária, deve ser entendido como subvenção para investimento, e não subvenção corrente para custeio ou operação"



Processo nº : 10120.004282/98-80
Acórdão nº : 107-05.912

Alias, do acórdão da CSRF, por pertinente à matéria, vale a pena transcrever o seguinte excerto:

"O PN-CST nº 112/78, no subitem 2.12, acima transcrito, quando falou em efetiva e específica aplicação de subvenção em investimentos previstos ou projetados, foi mais longe. Bulhões Pedreira aponta-lhe a falta de base legal, nesse ponto.

Realmente, se estudada a questão em tese, o PN-CST nº 112/78 teria excedido a lei, no particular"

Por tudo isso, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, 15 de março de 2000.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ

Processo nº : 10120.004282/98-80
Acórdão nº : 107-05.912

VOTO VISTA

Conselheiro NATANAEL MARTINS.

Pedi vista aos autos do processo em razão da matéria que já há longos anos vem me preocupando e que, por isso, me leva a sobre ele formalmente me manifestar.

Com efeito, na Revista de Direito Tributário nº 61, fls. 175 a 186, fruto de tese que defendi em Congresso patrocinado pelo IDEP, sob coordenação do saudoso Prof. Geraldo Ataliba, que, à unanimidade, foi aprovada, tratei do tema que, por oportuno, julgo conveniente transcrevê-lo para adequada compreensão da matéria ora em debate:

"1. Introdução

As subvenções para investimento e as doações possuem tratamento específico perante a legislação societária e tributária.

Com efeito, dispõe o art. 182, § 1º, "d", da Lei 6.404/86:

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

" § 1º. Serão classificados como reservas de capital as contas que registrarem:

"...

"d) as doações e as subvenções para investimento."

E complementa o Decreto-lei 1.598/77, baixado para harmonizar as normas introduzidas pela legislação societária no âmbito da legislação tributária, com a redação alterada pelo Decreto-lei 1.730/79:

"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

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

Portanto, do ponto de vista tributário, obedecidas as prescrições legais, subvenções para investimento e as doações feitas pelo Poder Público não são tributadas pelo imposto de renda e, também, pelo fato de serem creditadas diretamente em conta de reserva de capital, não se sujeitam ao imposto sobre o lucro líquido (ILL) de que trata o art. 35 da Lei 7.713/88; tampouco se sujeitam à incidência da contribuição social (salvo, quanto se tratar de subvenção derivada do imposto de renda).

Mas, não obstante o tratamento tributário aplicável seja de fácil solução, a definição do conceito do que efetivamente pode ser tipificado como subvenção para investimento, inclusive sob a forma de isenção ou redução de impostos, é tormentosa, máxime porque a doutrina pátria é praticamente omissa, com o agravante, ainda, de que o posicionamento da Receita Federal não nos convence, como a seguir veremos.

2. O conceito de subvenção (inclusive sob a forma de isenção ou redução de impostos) e de doações - Opinião da Receita Federal (PNs CST 2/78, 112/78 e 113/78)

A Coordenação do Sistema de Tributação, através dos Pareceres Normativos em referência, entende em síntese, que:

I - Subvenções para investimento são as que apresentam as seguintes características:

- a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- a efetiva e específica aplicação da subvenção pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, e
- o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento.

II - As isenções ou reduções de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características acima mencionadas.

III - As isenções, reduções ou deduções do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento.

IV - Doações e subvenções, apesar do traço comum que as unem - a liberalidade - não se confundem.

3. O conceito jurídico de subvenção

Na definição de De Plácido e Silva, subvenção é um "auxílio ou ajuda pecuniária que se dá a alguém ou a alguma instituição, no sentido de os proteger, ou para que se realizem ou cumpram os seus objetivos" (Vocabulário Jurídico, 2ª ed., Ed. Forense, vol. IV/1.492).

Tecnicamente, o termo é usado para definir o auxílio ou ajuda pecuniária prestada pelos poderes públicos. Não sem razão, na Lei 4.320/64, que instituiu as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, encontramos a expressão subvenções, reforçando assim a idéia de tratar-se de categoria originária do direito administrativo.

Porém, se nos parece indiscutível o fato de a expressão subvenção ter-se originado do direito administrativo, indiscutível também nos parece, afastadas quaisquer considerações metajurídicas, que a subvenção, em qualquer das suas modalidades, dentro do ordenamento jurídico, é uma doação.

Outra aliás não é opinião de Souto Maior Borges, lavrada em brilhante estudo sobre a matéria, que trazendo à colação a lição de Julio Neves Borrego, afirma que a subvenção é uma modalidade de doação modal, para afinal, complementar em arguta observação: "... Entretanto, se bem que a subvenção em Direito Civil, constitui uma forma de doação, caracterizando-se, portanto, pelo seu caráter não compensatório, no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público, que impõe alteração nesse caráter não contra-prestacional. A sua gratuidade não exclui então, como no requisito de legitimidade, a ocorrência do interesse público relevante" (RDP 41-42/44-54).

Celso Antonio Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, em parecer publicado na Revista de Direito Público, na mesma linha do mestre pernambucano, após discorrerem que subvenção é palavra cujo étimo se encontra em "subventio ("subvenire") e significa socorrer ou ajudar, e que, modernamente, sempre significa ajuda pecuniária, arrematam: "Em direito civil configura uma forma de doação. Isto acentua seu caráter não compensatório" (RDP 20/89)

Bulhões Pedreira, exímio tributarista, sobretudo em matéria de imposto de renda, embora não diretamente e apesar de à primeira vista parecer querer diferenciar juridicamente a subvenção da doação, nos comentários que faz a propósito da questão perante o imposto de renda, nos leva à inevitável conclusão de que ambas possuem a mesma identidade jurídica, senão vejamos:

"A legislação tributária denomina de subvenção as transferências de renda e capital recebidas pela pessoa jurídica porque: (a) em regra elas têm origem no setor público e assim são designadas na orçamentação e contabilidade públicas e (b) a expressão é usada, com o sentido de transferência de renda, no direito privado (Código Civil, art. 1.172)".

Na verdade, a aparente diferença com que o renomado tributarista tratou a matéria repousa tão-somente na idéia de que, apesar de subvenção e doação representarem modalidades de transferência de capital (com idêntica natureza jurídica), a palavra doação "é usualmente empregada para designar o negócio jurídico -privado de transferência de capital" (ob. e loc. cit.).

Porém, a toda evidência, a subvenção (termo em regra utilizado para denominar transferência de recursos de poderes públicos para

peessoas jurídicas privadas ou instituições) ajusta-se ao conceito de doação prescrito no Código Civil: "Art. 1.165. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bem ou vantagens para o de outra, que os aceita".

Ora, definido que o termo subvenção ajusta-se ao conceito jurídico de doação, apenas sendo tecnicamente utilizado para designar transferências de recursos efetivadas por pessoas de direito público, à justa aplica-se o comando do art. 109 do CTN que impõe ao hermeneuta e aplicador do direito (tributário) a fiel observância da definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pelo legislador.

4. O conceito jurídico de isenção ou redução (dedução) tributária

É fora de dúvidas que isenção ou redução de impostos não se confundem com a subvenção, visto que possuem natureza jurídica diametralmente opostas.

Com efeito, Souto Maior Borges, autor do melhor estudo sobre isenções, no mencionado parecer, após abordar o fato de que, economicamente, isenção e subvenção têm um custo equivalente, o que teoricamente permitiria substituir um dado sistema de isenções por um sistema de subvenção, e chamar a atenção de que esta ordem de consideração, de cunho estritamente econômico, é inteiramente irrelevante para a preocupação do jurista, que trabalha apenas com a realidade normativa, salienta que: "A subvenção é um ato translativo de domínio, que implica sempre um "dare", enquanto a isenção não implica aquisição alguma, implicando, ao contrário, um "non dare" (ob. cit.).

Subseqüentemente, explica: "Nesse ponto da exposição, a análise jurídica adentra-se na radical distinção entre isenção tributária e subvenção financeira. Com efeito, enquanto a isenção tributária opera dentro do campo material do princípio de legalidade tributária.... explicitado pelo Código Tributário Nacional (art. 97, VI, e 175, II), a subvenção financeira está claramente excluída desse âmbito. Tanto que dela não cogita o Código Tributário Nacional" 41-42/44-54).

Geraldo Ataliba e Celso Antonio Bandeira de Mello, no já citado parecer, no mesmo diapasão, concluíram:

" 1. O direito estabelecido por lei, a perceber, do Poder Público, certas importâncias em dinheiro configura subvenção, que se conceitua como ajuda ou auxílio pecuniário.

"A relação obrigacional daí emergente tem como credor o particular beneficiário e, como devedor, o Poder Público.

"Não pode, por isso, confundir-se, nem praticamente, com a isenção, que configura exclusão de direito obrigacional cujo credor é o Estado e cujo devedor é um contribuinte" (ob. cit., p. 99).

Porém, se é fora de dúvidas que a figura da subvenção não se confunde com a isenção ou redução tributária, inegável que o direito positivo pode conferir a estas efeitos jurídicos idênticos aos conferidos àquela, máxime por razões de ordem econômica.

Ora, foi justamente o que ocorreu. O legislador tributário, por razões de ordem evidentemente econômica, textualmente equiparou às subvenções as isenções ou reduções de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Ou seja, mediante norma de direito positivo, apesar da diferença conceitual existente entre a figura da subvenção e o regime jurídico da isenção ou redução tributária, tão magnificamente exposta pelo ínclito Souto Maior Borges, o tratamento tributário concedido foi idêntico e dentro desse contexto a matéria deve ser interpretada e aplicada.

Daí porque assevera Bulhões Pedreira, sem entrar no mérito das diferenças conceituais existentes entre estas diversas modalidades de incentivo fiscal: "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 redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos" (Imposto sobre a Renda, Pessoa Jurídica, vol. II, p. 688, Rio, Justec Editora, 1979).

5. Crítica aos PN-CST n. 2/78, 112/78 e 113/78

A Coordenação do Sistema de Tributação, através dos citados pareceres normativos, como visto linhas atrás, entende, além dos demais requisitos legais, ser imprescindível que, para caracterização da figura da subvenção para investimento (inclusive sob a forma de isenção ou redução), "não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos

investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como subvenção para investimento".

Ademais, entende ainda a CST (PNCST n. 112/78): "3.3. As isenções ou reduções do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas, em função dos incentivos fiscais para o desenvolvimento econômico regional e setorial, podem, à primeira vista, apresentar, razões de ordem lógica para mostrar o contrário. O Imposto de Renda devido pela Pessoa Jurídica é o indicador do montante da participação do Poder Público no resultado positivo apresentado pela pessoa jurídica. Esse resultado positivo intitulado de lucro real, é pois anterior ao imposto e, portanto, insuscetível de ser por ele influenciado. Em outras palavras, o lucro real é a causa e o imposto o efeito. Em decorrência, o próprio favor fiscal - não computante na determinação do lucro real - é inviável. Se não bastante a lógica pode-se, ainda, acrescentar que se as isenções ou reduções do Imposto de Renda devidos pela Pessoa Jurídica pudessem ser tidas como subvenções para investimentos, desnecessária a regra especificamente estabelecida para elas no § 3º do art. 19 do Decreto-lei n. 1.598/77".

Entretanto, a Coordenação do Sistema de Tributação interpretou incorretamente a legislação tributária, como magistralmente demonstra Bulhões Pedreira, dispensando outros comentários:

"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 n. 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.

O PN-CST n. 112/78 interpreta restritivamente a expressão subvenção para investimento, ao considerar como requisito essencial que os recursos doados sejam aplicados em bens do ativo permanente. Essa interpretação não tem fundamento na lei. A legislação tributária classifica todas as subvenções em apenas duas categorias - correntes e para investimento. A que não se classifica em uma delas pertence, necessariamente, à outra, e toda transferência de capital é subvenção para investimento. A palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos - de criação de bens de produção e de aplicação financeira."

E continua o renomado tributarista:

"Não tem procedência a afirmação do PN-CST n. 112/78 de que "as isenções, reduções ou deduções do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento".

"A afirmação, que contradiz a letra do dispositivo legal, baseia-se em dois argumentos: (a) que a norma legal manda não computar no lucro real a subvenção para investimento - e o imposto sobre a renda, que é "efeito do lucro real", não pode logicamente ser computado ou deixar de ser computado no lucro real; e (b) se as isenções ou reduções do imposto devido pelas pessoas jurídicas pudessem ser tidas como subvenções para investimento, seria desnecessária a norma do § 3º do art. 19 do DL n. 1.598/77.

"O primeiro argumento confunde o imposto (que é a quantidade de moeda que a pessoa jurídica deve à União, como prestação da obrigação tributária) com a subvenção para investimento (que é a quantidade de dinheiro que a União paga à pessoa jurídica como transferência de capital). Na subvenção para investimento sob a forma de isenção ou redução de imposto que lhe é devido para, em seguida, devolver igual importância como transferência de capital, a lei admite a compensação do imposto com a subvenção; a pessoa jurídica pode deixar de pagar o imposto, no todo ou em parte, desde que registre como subvenção recebida da União a importância que deixou de ser paga. Não há, portanto, impossibilidade lógica de tratar como subvenção para investimento o imposto sobre a renda que deixou de ser pago, porque a exclusão do lucro real não é do imposto mas da subvenção.

"O segundo argumento é igualmente improcedente. Primeiro, porque o fato de existir na lei um dispositivo geral, que conceitua como subvenção para investimento toda e qualquer isenção ou redução do imposto concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (art. 38, § 2º), e outro especial que dá o mesmo tratamento a determinadas isenções ou reduções (art. 19 §§ 2º e 4º), não autoriza a interpretação de que o dispositivo especial modifica o conteúdo ou exclui a aplicação do geral. Segundo, porque os dois dispositivos não conflitam mas estão articulados, tanto que o art. 38 faz remissão (embora com a citação errada) ao regime do art. 19. Terceiro porque as normas especiais do art. 19 justificam-se por regularem em modalidades de subvenção para investimento para as quais a legislação então em vigor exigia incorporação ao capital, que o DL n. 1.598/77 precisava tratar de modo especial a fim de substituir a capitalização pelo registro em conta de reserva de capital.

"O DL n. 1.598/77 baseou-se em anteprojeto de consolidação do imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas divulgado pelo Ministério da Fazenda, que mantinha a tradição dos RIR anteriores de tratar as isenções do imposto no Capítulo inicial, como parte da definição das pessoas jurídicas contribuintes; e as isenções da SUDAM e da SUDENE, reguladas nos arts. 31 e seguintes, eram as primeiras normas em que aparecia a figura da subvenção para investimento sob a forma de isenção do imposto. Daí o anteprojeto regular, no art. 36 e seus parágrafos, o tratamento contábil dessas subvenções e a proibição de sua distribuição.

"A regra geral que exclui do lucro real qualquer modalidade de doação ou subvenção estava corretamente classificada na parte referente à definição da base de cálculo do imposto (art. 211). Por isso, na redação do projeto do DL n. 1.598/77 (que procurou observar a disposição das normas do anteprojeto) aparecem dois preceitos - um especial e outro geral - sobre subvenções para investimentos" (ob. cit. pp. 686-692).

6. A exegese do artigo 38 § 2º do Decreto-lei n. 1.598/77 e do artigo 182, § 1º, "d", da Lei n. 6.404/76.

Para que a colocações feitas até agora possam se harmonizar visando a integração da matéria ao ordenamento jurídico, é

imprescindível proceder a uma análise histórico evolutiva da questão que, com certeza, servirá de apoio às definições que procuramos.

De início importante consignar que a legislação societária vigente até o advento da Lei 6.404/76 não fazia qualquer alusão às subvenções ou doações. Já a legislação tributária, pela Lei 4.506/64, regulou apenas as subvenções correntes, não fazendo qualquer referência às doações e subvenções para investimento, dispondo nos seguintes termos:

"Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

"IV - as subvenções correntes para custeio ou operações, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais."

Com base nesse dispositivo legal, os regulamentos do imposto (inclusive o atual) normatizaram a matéria de forma idêntica.

Na verdade, foi com o advento da Lei 6.404/76 que pela primeira vez, expressamente a questão das subvenções para investimento e das doações foram reguladas.

Em função dessa inovação, o Decreto-lei 1.598/77, no âmbito da legislação do imposto de renda regulou a matéria, dispondo que as subvenções para investimento e as doações, cumpridos os requisitos legais, não seriam tributáveis pelo imposto de renda (art. 38, § 2º).

Posteriormente, o Decreto-lei 1.730/79, modificando o § 2º do art. 38 do Decreto-lei 1.598/77, restringiu a não tributação das doações pelo imposto de renda apenas às concedidas pelo poder público.

Ora, de plano verifica-se a ilogicidade com que a matéria veio sendo sistematicamente tratada, parecendo evidenciar que o elaborador dos textos legislativos desconhecia (e desconhece) o conceito jurídico de subvenção.

Com efeito, a Lei 4.506/64 tratou das subvenções correntes recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado ou de pessoas naturais, numa demonstração evidente de que o tratamento tributário deve ser idêntico, e que o termo subvenção, no dizer de Bulhões Pedreira, comumente utilizado para denominar transferências de recursos públicos, foi utilizado para também abrigar a transferência de recursos privados, em outra demonstração evidente de que para o legislador subvenção é uma modalidade de doação.

Ou seja, se o legislador tivesse julgado que subvenção e doação não se confundem, não poderia jamais ter tratado as transferências de recursos públicos e privados como se fossem uma única coisa, pois se dúvidas possam existir quanto à caracterização jurídica das transferências de recursos públicos, dúvidas inexistem em relação às transferências de recursos privados: em qualquer de suas modalidades, caracteriza-se como um ato de doação.

Por que então teria o legislador, na Lei 6.404/76 e por reflexo no Decreto-lei 1.598/77, distinguido as subvenções para investimentos das doações? Este fato estaria demonstrando que subvenção e doação não são expressões sinônimas?

A resposta, à vista das considerações feitas no decorrer deste estudo, sem dúvida nos conduz à inevitável afirmação de que o legislador utilizou a expressão subvenção, em sinonímia com o termo doação e que num segundo momento, com o advento do Decreto-lei 1.730/79, que restringiu a não tributação das doações às efetivadas pelo poder público, a sinonímia, foi útil, dada a nova redação que se implementou ao § 2º do art. 38 do Decreto-lei 1.598/77.

Nessa linha de raciocínio pela redação atual do art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77, depreende-se que as subvenções para investimento não tributáveis pelo imposto de renda abrangem tanto a transferência de recursos promovidos pelo poder público, quanto pelo poder privado, ao passo que as doações não tributáveis limitam-se às transferências de recursos promovidas pelo poder público.

Afirmar que subvenção corrente não representa também uma modalidade de doação para daí concluir que os valores correspondentes devem ser contabilizados em resultados, com as consequências tributárias reflexas, seria, no mínimo, praticar um contrasenso ilógico e incompreensível.

Deveras, como justificar, dentro das regras de hermenêutica e aplicação do direito, o entendimento de que o legislador teve a intenção efetiva de tributar as subvenções correntes e, ao mesmo tempo, a intenção de não tributar as doações, que econômica e juridicamente se enlaçam?

Diante desses fatos, realmente se evidencia que o legislador não se utilizou de uma linguagem rigorosamente técnica, razão pela qual diante dessa erronia, devemos preservar o conteúdo legislado, função maior do jurista, conforme oportuna lição de Paulo de Barros Carvalho:

"A linguagem do legislador é uma linguagem natural penetrada, em certa porção, por termos e locuções técnicas. Nem poderia ser de outra maneira. Os membros das casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade (...). Ponderações desse jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades técnicas, deficiências e equivocos que os textos legais cursivamente apresentam. Não é, de forma alguma, o resultado de um trabalho científico e sistematizado. Principalmente no campo tributário, nos últimos tempos, os diplomas se sucedem numa velocidade espantosa, sem que a cronologia corresponda a um plano preordenado e racional. Ainda que as Assembléias nomeiem comissões encarregadas de cuidar dos aspectos formais e jurídico-constitucionais dos diversos estatutos, prevalece a formação extremamente heterogênea que as caracteriza.

"Se, de um lado cabe deplorar produção legislativa tão desordenada, por outro, sobressai com enorme intensidade, o labor científico do jurista, que nesse momento surge como a única pessoa credenciada a desvelar o verdadeiro conteúdo, sentido e alcance do texto legislado" (Curso de Direito Tributário, 2º ed. p. 314).

Logo, por exigência da interpretação do verdadeiro conteúdo, sentido e alcance do texto legislado adequando os termos utilizados pelo legislador aos conceitos jurídicos aplicáveis, concluiu-se que o Decreto-lei 1.598/77 derogou o art. 44 da Lei 4.506/64, de sorte que as transferências de recursos promovidas pelo poder público de qualquer espécie, atendidas as condições impostas, não são tributáveis pelo imposto de renda, devendo desde logo ser classificadas em conta de reserva de capital.

7. Contabilização da reserva de capital (valores recebidos a título de subvenções para investimento ou de doações)

Os valores recebidos pela sociedade com a finalidade de constituir reserva de capital (dentre os quais as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos) e as doações, na melhor técnica contábil, não devem transitar pela conta de resultados por não representarem, em verdade, lucros auferidos pela empresa.

Dá porque tais valores, à medida que recebidos ou auferidos, devem ser creditados diretamente em conta de reserva de capital, como aliás orientam Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, no excelente Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações:

"20.3. Reservas de Capital "

20.3. 1. Conceito

"As reservas de capital são constituídas com valores recebidos pela companhia e que não transitaram pelo resultado como receitas.

"...

"20.3.2. Conteúdo e classificação das contas

"d) Doações e subvenções para investimento

"I - Doações

"O valor das doações recebidas pela companhia constituirá reserva de capital. Essas doações poderão ser em dinheiro ou em bens imóveis, móveis ou direitos.

"...

"II) - Subvenções

"Tratando-se de subvenções destinadas a investimento (expansão empresarial), devem ser creditadas diretamente nessa conta de reserva de capital doações e subvenções para investimentos para a qual a empresa deve ter subconta por natureza de subvenção recebida."

Subseqüentemente, citando um exemplo de subvenção para investimento, sob a forma de restituição de ICM, explicam:

Processo nº : 10120.004282/98-80
Acórdão nº : 107-05.912

"Em decorrência das normas da Lei 6.404/76 e da legislação fiscal impondo o registro desse favor em conta de reserva de capital, o esquema de lançamento a seguir visualizado pode ser apresentado.

	DÉBITO	CRÉDITO
NO MÊS DE COMPETÊNCIA		
<i>ICM faturado nas vendas</i>	X	
<i>O ICM a recolher</i>		X
NO RECOLHIMENTO DO ICM		
<i>a) pelos 100% do imposto ICM a recolher</i>	X	
<i>a Caixa e Bancos</i>		X
<i>b). pelo valor do incentivo Depósitos</i>		
<i>Vinculados a liberar a Reserva de</i>		
<i>Capital e Subvenções p/ investimento</i>	X	X

"Esse retorno não é considerado, pois, nem receita nem redução de qualquer despesa, mas sim diretamente como acréscimo do patrimônio líquido, (Ed. Atlas, 3º ed., pp. 417 a 419)."

Nilton Latorraca que, com rara felicidade, fere ainda a questão da subvenção concedida mediante isenção ou redução de impostos, corroborando as opiniões de Iudícibus, Eliseu e Gelbcke, esgotando a questão, esclarece:

"21.17 Reservas de Capital

"A lei distingue claramente as reservas de capital das reservas de lucros, quer quanto à constituição delas, quer quanto ao destino que pode ser dado aos seus saldos.

"...

"É importante observar que os valores recebidos a esse título aumentarão o patrimônio social mas não serão considerados como receita do exercício, nem demonstrados com lucros; irão diretamente para a conta de reserva de capital..."

E conjugando a legislação societária à tributária, prossegue Latorraca:

"Como já referimos a Lei n. 6.404/76 dispôs que as subvenções para investimentos constituirão reserva de capital. Isto significa que, em princípio não constituem lucro nem estão disponíveis para distribuição como dividendo.

"O Decreto-lei n. 1.598/77, ao adaptar a legislação fiscal às inovações da Lei das Sociedades por Ações dispôs, em seu art. 38, § 2º, que:

"As subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações 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...

"b) ...

"Assim, como condição para obter a exclusão do imposto de renda, as pessoas jurídicas que obtiverem subvenções ou doações deverão creditá-las à reserva de capital. Até aqui a norma não constitui novidade. Ocorre, porém, que para efeitos dos benefícios fiscais, a norma do art. 38 § 2º, equipara à subvenção a isenção ou a redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

"A Lei n. 6.404 refere-se apenas a doações e subvenções para investimento, o que levaria o intérprete a indagar se não haveria uma aparente incompatibilidade legal. Parece-nos que não. O Decreto-lei n. 1.589 estendeu o uso da reserva de capital para abranger situações que a Lei n. 6.404 não previra. Entender que a reserva de capital, prevista pela Lei n. 6.404, não pode ser usada para registrar a isenção, e a redução concedidas nos termos do art. 38, § 2º, do Decreto-lei n. 1.598, seria tornar esta norma inaplicável. Concluímos, portanto, como única forma capaz de compatibilizar as duas disposições, que o Decreto-lei n. 1.598 ampliou o alcance da norma da alínea do § 1º do art. 182 da Lei n. 6.404 para abranger as hipóteses de redução ou isenção excluídas da tributação, na forma do referido § 2º do art. 38 do Decreto-lei n. 1.598."

E enfaticamente conclui: "O Decreto-lei n. 1.598 equiparou, portanto, à subvenção para investimento o acréscimo patrimonial decorrente das isenções a que ele se refere. Embora essa norma imponha uma condição para efeitos fiscais, a sua realização depende de uma providência de natureza contábil, que terá de ser feita nos registros permanentes, pois seu objetivo final é impedir a distribuição do acréscimo patrimonial subsidiado pelo fisco mediante redução ou isenção tributária" (Direito Tributário, Imposto de Renda das Empresas Ed. Atlas, 1988, pp. 351-354).

8. Contabilização da Provisão para Imposto de Renda (PIR) em face de hipótese de isenção ou de redução do imposto

A contabilização da PIR em regra não oferece maiores dificuldades, prevalecendo sempre a idéia de que o imposto efetivamente a pagar é a despesa que deve ser provisionada quando do encerramento de exercício.

Mas é bem verdade que à vista do regime de competência contábil e das regras de apuração do lucro real, que admitem exclusões ou inclusões temporárias, contabilmente,, para não ferir esse regime econômico de apuração de resultados, às vezes faz-se necessário provisionar em despesas, a crédito do passivo, o imposto não exigível no exercício, mas devido futuramente em razão de receitas excluídas de tributação, ou, ao contrário, diferir o lançamento de despesa do imposto exigível no exercício, mas relativo a despesas (provisões) dedutíveis futuramente.

Entretanto, se do ponto de vista da ciência contábil a questão da contabilização da PIR em princípio não comportaria maiores considerações do que as até aqui expendidas, em face das interferências que as normas de direito positivo impõem às sociedades, com reflexos na apuração de suas demonstrações financeiras, forçoso concluir ser inarredável também analisar todas as demais normas da legislação tributária.

Assim, nessa linha de raciocínio, não se pode deixar de lado a análise do correto tratamento contábil que as subvenções para investimentos concedidas mediante isenção ou redução de imposto de renda, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, devem receber.

Isto porque, se, como quer o legislador (societário e tributário), que os valores relativos às isenções e às reduções tributárias da espécie devem ser creditados diretamente em conta de reserva de capital,

para impedir sua distribuição como lucro apurado, visto que o benefício é concedido a título de acréscimo ao patrimônio (transferência de capital), se, para que isto seja possível, os valores não podem e não devem transitar em conta de resultados, evidente que a provisão do imposto de renda em despesa deve ser constituída pelo valor bruto (isto é, desconsiderando-se os incentivos), retirando-se do passivo criado a parcela destinada à conta de reserva de capital.

Nem se diga que essa conclusão seria absurda sob a alegação de que porque a sociedade não pagaria imposto (hipótese de redução), não se justificaria o procedimento técnico contábil.

Ora, é exatamente em função da vontade do legislador tributário, que equiparou as isenções ou reduções tributáveis à subvenção, que o tratamento contábil deve ser o acima exposto, pela simples razão de que, por ficção legal, a subvenção, seja de caráter financeiro, seja concedida através das ditas isenções ou reduções tributárias, devem receber idêntico tratamento tributário, ato este, de resto, esgotado pelo eminente Bulhões Pedreira (ob. cit.)

Nesse particular, aliás, a orientação emanada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), no ofício circular CVM/PTE n. 309/86, está em perfeita consonância com o direito aplicável à matéria e a melhor técnica contábil: "7. Provisão para Imposto de Renda e incentivos fiscais - na demonstração do resultado do exercício, o imposto de renda devido será provisionado pelo valor bruto a recolher. Em nota explicativa nas demonstrações financeiras deverá ser evidenciada a parcela relativa a incentivos fiscais embutida no valor bruto provisionado e feita referência à disposição legal permissionária da utilização dos incentivos. Nos casos de isenção temporária, o imposto que seria devido será computado para a determinação do resultado líquido do exercício e, posteriormente, transferido para a respectiva reserva de capital, indicando em nossa explicativa, as datas de início e término do benefício".

Diante desses fatos, com a devida vênia, causa-nos perplexidade a posição do IBRACON-Instituto Brasileiro de Contadores, que é de opinião que nos casos de isenção ou reduções de imposto sobre a renda, as demonstrações contábeis devem refletir o encargo do imposto contabilizado pelo seu valor líquido (imposto efetivo a pagar), sob a alegação de que, em virtude do incentivo fiscal, as empresas não efetuam qualquer desembolso nem têm qualquer ônus, não havendo porque onerar o resultado do exercício por um encargo que não existe, de vez que o benefício fiscal é líquido e certo. Ademais, apresenta-se nos também incompreensível

apropriar de lucros acumulados à conta de reserva de capital o montante da subvenção concedida, eis que tal procedimento não se ajusta às normas da legislação tributária e societária, porque o trânsito por resultados, a rigor, implicaria computar o valor na base de distribuição de dividendos (teria composto o lucro líquido do exercício), assim como serviria de base de cálculo do imposto sobre o lucro líquido (ILL).

Daí porque Modesto Carvalhosa e Nilton Latorraca serem enfáticos ao concluir: "É importante observar que os valores recebidos a esse título aumentarão o patrimônio social, mas não serão considerados como receitas do exercício, nem demonstrados como lucros; irão diretamente para a conta de reserva de capital (Comentários à Lei de Sociedades Anônimas, Ed. Saraiva, 1978, p. 38).

Nem se diga que na hipótese vertente a sociedade nada recebeu, pois não é demais repetir que a subvenção é concedida, "ex vi legis", via isenção ou redução tributária, que economicamente tem para o Estado um custo equivalente ao de uma subvenção financeira.

9. Conclusões

1. Juridicamente, a subvenção, em qualquer de suas modalidades, caracteriza-se como uma doação e, quando concedida pelo poder público, desde que registrada em conta de reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não será tributada pelo imposto de renda. Conseqüentemente, tampouco servirá de base para cálculo da contribuição social e do imposto sobre o lucro líquido.

2. A subvenção para investimento (deixando de lado o mérito de tratar-se, juridicamente, de uma doação), caracteriza-se em função de sua natureza - de uma transferência de capital sendo irrelevante a destinação do seu valor. Vale dizer, "a palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos - de criação de bens de produção e de aplicação financeira" (Bulhões Pedreira), jamais como condicionante de que o valor recebido deva estar vinculado à (implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos) aquisição de determinados bens ou direitos sujeitos a imobilização.

3. As isenções ou reduções tributárias não se confundem, juridicamente, com subvenção. Todavia, quando concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, por ficção legal, equiparam-se às subvenções para

Processo nº : 10120.004282/98-80
Acórdão nº : 107-05.912

investimento, gozando de idêntico tratamento tributário (salvo em relação às isenções ou reduções do imposto de renda que de qualquer forma se submetem à incidência da contribuição social).

4. Com o advento do Decreto-lei 1.598/77, foi derogado o art. 44 da Lei 4.506/64. Conseqüentemente, as transferências de recursos promovidas pelo poder público, de qualquer espécie (para investimentos ou correntes), atendidas as condições impostas, não são tributáveis pelo imposto de renda.

5. As subvenções recebidas pela sociedade, inclusive sob a forma de isenções ou redução tributária, devem se registradas diretamente em conta de reserva de capital, não transitando pela conta de resultados.

6. A provisão para o imposto de renda deve ser contabilizada pelo valor bruto e, posteriormente, do passivo criado, dever ser transferido para a respectiva conta de reserva de capital o montante da isenção ou redução do imposto, concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos"

Pois bem, do estudo que fizemos, não temos dúvidas em afirmar com a relatora deste processo de que os incentivos concedidos pelo Estado de Goiás no âmbito do denominado Programa Fomentar caracterizam-se como subvenções para investimentos, visto que concedidos como contrapartida da implantação ou expansão do empreendimento da recorrente.

No âmbito do Programa Fomentar, como bem dito pela relatora, a subvenção concedida se realiza de forma indireta, abrindo mão o Estado de receita que ordinariamente lhe seria devida, configurando-se, pois, na esfera do direito civil, em modalidade de doação indireta.

De outra parte, como também salientado pela Relatora, o incentivo pode e deve ser desde logo contabilizado, não se tratando, de forma alguma e com a devida vênia à Decisão COSIT nº 04, de 21 de junho de 1999, de contabilização de despesa fictícia (a exemplo de igual procedimento que se faria em face de subvenções concedidas sob a forma de isenção ou redução de impostos), muito menos que se trataria de negócio

Processo nº : 10120.004282/98-80
Acórdão nº : 107-05.912

sob condição suspensiva ou de que em razão da natureza da dívida não ser tributária igualmente não seria possível o tratamento preconizado pelo recorrente.

De fato, o negócio celebrado pela Recorrente com o Estado de Goiás, pelas suas características, foi pactuado sob condição resolutiva que, a teor do artigo 117, II do CTN, ***“reputam-se perfeitos e acabados desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio”***

É que, contrariamente ao que pensa o julgador monocrático e a COSIT na já referida decisão, a recorrente, desde a celebração do negócio, fez jus aos incentivos, tanto que nas datas aprazadas fará (ou até já esta fazendo) os pagamentos do financiamento que obteve com a exoneração total ou parcial da correção monetária/juros.

Todavia, como o negócio pode se resolver com o implemento da condição resolutória nele existente, o que no futuro pode ocorrer não é propriamente o surgimento de uma despesa, mas sim o dever da recorrente de ter de recolher aos cofres do Estado tudo quanto se lhe concedeu a título de subvenção para investimentos, a exemplo do que também ocorreria na “cassação” da isenção ou redução de impostos concedidas a título de subvenção.

Nesse contexto, a previsão legal para a dedução dos referidos encargos exonerados no âmbito do Fomentar é justamente a norma da lei que versa sobre o tratamento tributário aplicável à figura das subvenções para investimentos que não prevê, e nem poderia sob pena de anular o que justamente pretendeu conceder, a indedutibilidade de valores representativos, justamente, da contrapartida do incentivo dado pelo Estado.

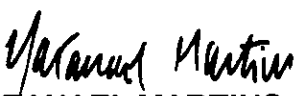
Por fim, a natureza da dívida do contribuinte para com o Estado, no presente caso, é totalmente irrelevante, visto que a lei, ao versar sobre as modalidades de subvenções para investimentos, não exigiu que fossem todas da espécie tributária. Tanto isso é verdade que o legislador simplesmente se referiu a ***“subvenções para***

Processo nº : 10120.004282/98-80
Acórdão nº : 107-05.912

investimento", sem especificá-las, para logo após acrescentar : *"inclusive mediante isenção ou redução de impostos"*, deixando claro a possibilidade desta poder se caracterizar por variadas formas ou espécies.

Pelas razões expostas e por tudo mais que consta da decisão da Relatora, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões-DF, 15 de março de 2000.


NATANAEL MARTINS