



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10120.008853/00-97
Recurso nº. : 129.790
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex: 1996
Recorrente : CIPA INDUSTRIAL DE PRODUTOS ALIMENTARES LTDA.
Recorrida : DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 06 de novembro de 2002
Acórdão nº. : 101-94.009

IRPJ – GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS – CONTRATO FINAME – COMPROVAÇÃO – Comprovada com documentação hábil e idônea que as despesas financeiras relativas à contratos de financiamento, modalidade FINAME foram incorridas, pagas e devidamente escrituradas, e mais, que estão relacionadas com as atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo, deve ser restabelecida a dedutibilidade como despesas operacionais

GLOSA DE DESPESAS – VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA SOBRE AQUISIÇÃO DE BENS POR CONSÓRCIOS – A prova de que as despesas não são necessárias à atividade da empresa deve ser feita pelo fisco, individualizando-se a análise por natureza de cada dispêndio. Não pode ser aceito o procedimento tendente a glosar valores registrados a título de despesas com variação monetária passiva sem a devida caracterização da irregularidade fiscal. O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário.

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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - A decisão proferida no lançamento principal (IRPJ) deve ser estendida a demais lançamentos ditos reflexivos, face à relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por CIPA INDUSTRIAL DE PRODUTOS ALIMENTARES LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e, quanto ao mérito, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 ABR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RUBENS MALTA DE SOUZA CAMPOS FILHO (Suplente Convocado), CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente, justificadamente o Conselheiro RAUL PIMENTEL.

RECURSO Nº. : 129.790
RECORRENTE : CIPA INDUSTRIAL DE PRODUTOS ALIMENTARES LTDA.

RELATÓRIO

CIPA INDUSTRIAL DE PRODUTOS ALIMENTARES LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 896/938, da decisão prolatada às fls. 856/879, pela Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Brasília – DF, que julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 513, e CSLL, fls. 521.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal consta que o lançamento decorre da glosa de despesas com doações e contribuições, de despesas com variações monetárias passivas, e de despesas de correção monetária.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 545/562.

A Segunda Turma da DRJ em Brasília manteve parcialmente o lançamento, conforme o Acórdão nº 000277, de 08/11/2001, fls. 856/879, cuja ementa tem a seguinte redação:

"IRPJ

Ano-calendário: 1995

Ementa: Conforme preceitua o art. 15 da Portaria n. 1.265/99, instituidora do MPF, a autoridade administrativa só está obrigada a substituir os auditores responsáveis pelo cumprimento do mandado, se houver a emissão de novo mandado, após vencido o prazo do anterior.

Por força do disposto no art. 13 da portaria 1265/99, a autoridade administrativa pode prorrogar, quantas vezes for necessário, o prazo de validade do MPF, desde que o faça dentro do prazo de vigência do MPF anterior.

DECADÊNCIA

Tendo a impugnante se recusado a ter ciência dos autos de infração, considera-se cientificada na data em que foi lavrado o termo de recusa, por força do que dispõe o art.



23, inciso I, combinado com o seu § 2º, inciso I, todos do Decreto 70.235/72, razão pela qual fica afastada a tese da decadência.

PEDIDO DE APARTAÇÃO

Incabível o pedido de apartação dos autos, quando verificado que não se pode segregar em partes aquilo que compõe um todo monolítico, pois, para um único fato gerador, não se pode concluir existir imposto a pagar e imposto a restituir ou compensar. Tanto a matéria contestada como a já reconhecida pela impugnante formam um todo indivisível, que se constitui no próprio mérito deste julgamento, ou seja, saber se há imposto a pagar ou a restituir em 31/12/95.

GLOSA DE OUTRAS DOAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES

Uma vez provado que entre os objetivos da fundação donatária constam o de promover e divulgar atividades educativas, culturais e esportivas, são dedutíveis as contribuições que lhe forem feitas, por força do disposto no art. 304 do RIR/94.

GLOSA DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS

Não logrando a impugnante provar a existência de determinada despesa da qual se apropriara, deve ser mantido o lançamento com base na respectiva glosa.

Não apresentado pela contribuinte qualquer argumento ou contraprova para os elementos coligidos que provam que ela não era parte em quatro contratos de consórcios, cabe a glosa de despesa referente à variação monetária passiva de tais contratos.

GLOSA DE DESPESA DE CORREÇÃO MONETÁRIA – OPERAÇÕES FOMENTAR

As operações FOMENTAR não se constituem em subvenção para investimento de que trata o art. 391 do RIR/94, pois não há qualquer redução ou isenção de imposto; nem há destinação das supostas disponibilidades em investimentos na implantação ou expansão de unidades produtivas, já que os recursos são para o capital de giro dos tomadores do empréstimo.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE

CSLL

Ano-calendário: 1995

Ementa: O decidido em relação ao lançamento do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, em consequência da relação de causa e efeito existente entre as matérias litigadas, aplica-se, por inteiro, aos procedimentos que lhe sejam decorrentes, inclusive quanto à multa de ofício.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

Ciente da decisão de primeira instância em 08/01/02 (fls. 889), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 06/02/02 (protocolo às fls. 896), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que, o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar, que tinha como escopo prorrogar a ação fiscalizadora, foi emitido extemporaneamente, ou seja, após o encerramento do mister por decurso de prazo, consoante estabelece a Portaria SRF 1.265/99;
- b) que a referida Portaria determina, em seu art. 12, que o procedimento de fiscalização instaurado deve ser concluído no prazo máximo de 120 dias, e não 124 dias como foi o caso, podendo ser prorrogado por igual período, tantas vezes quantas forem necessárias;
- c) que só é prorrogável aquilo que existe, não se aplicando, assim, tal prerrogativa ao presente caso, uma vez que o MPF-F que deu início à ação fiscalizadora já se encontrava extinto quando da sua prorrogação, assim sendo, todos os atos praticados dessa data em diante já não possuíam qualquer efeito legal, haja vista que o procedimento fiscal já havia se extinguido por decurso de prazo;
- d) que o procedimento adequado, em face do que preceitua a citada portaria, seria a emissão de um novo MPF, afastando-se dos trabalhos os AFRFs responsáveis pela execução do mandado extinto, o que não ocorreu. Nesse caso o lançamento não pode prosperar;
- e) que a decisão de primeira instância, ao negar o pedido de apartação do crédito tributário contrariou a norma legal, além disso, a separação dos valores em referência independiam de qualquer manifestação por parte da impugnante, bastando que tal matéria fosse omitida quando da contestação do auto de infração que a englobava;
- f) que a glosa da variações monetária passivas – Finame, foram colocados à disposição dos autuantes todos os documentos comprobatórios das despesas declaradas, sendo que todas as obrigações acessórias foram rigorosamente cumpridas;
- g) que não elaborou cálculos de atualização monetária, e a contabilização dessas despesas decorre de informação prestada pelo agente financiador, que notifica no boleto de cobrança o valor a ser pago;
- h) que, com base nos valores informados, a recorrente simplesmente contabilizou como despesas de variação



monetária passiva a diferença verificada entre o valor da dívida constante de seu passivo e o valor do boleto. Assim, não havia qualquer necessidade de se fazer planilha, bastava o fiscal confrontar o valor de compra e aquele efetivamente pago;

- i) que a decisão de primeira instância afirma que não foi provada a existência das despesas, porém, os boletos destacam o valor dos acréscimos, o que comprova a exigência dos encargos, bem assim o seu pagamento. Não é possível admitir que a recorrente tenha pago encargo financeiro a uma instituição, que da qual não participa nem mantém nenhum vínculo societário, por mera liberalidade;
- j) que foram apresentados todos os contratos de financiamento que deram origem às operações, bem como os respectivos boletos bancários dos pagamentos efetuados no ano-calendário de 1995, não se podendo alegar que não se fez a prova da existência das despesas das quais se apropriara;
- k) que, com respeito à glosa de consórcios, os julgadores alegaram não ter a recorrente provado que era parte em quatro contratos de consórcios e mantiveram o lançamento inerente à glosa das despesas com variação monetária dos mesmos;
- l) que o ato jurídico da compra e venda dos veículos foi realizado mediante contrato verbal, seguindo-se a tradição. Envolveu agentes capazes, os bens transacionados eram lícitos e não foi preterida nenhuma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade, não haveria falar-se em comprovante de compra;
- m) que os veículos encontravam-se na posse da fiscalizada, assim como as notas fiscais respectivas, as quais foram emitidas em nome dos proprietários anteriores, e foram apresentados aos fiscais os recibos de pagamentos em nome da empresa, relativamente às cotas 21, 24, 47 e 56;
- n) que os veículos foram devidamente contabilizados pela recorrente, e os fiscais rejeitaram as despesas relativas à atualização da dívida originária da aquisição dos bens, sob a argumentação de que não foi comprovada a propriedade, deveriam também ter desconsiderado a receita de correção monetária de balanço relativa aos mesmos;
- o) que, em relação à glosa de despesas de correção monetária das operações Fomentar, a decisão de primeira instância não acatou a resposta da consulta da qual a recorrente é possuidora (Decisão SRRF-1ª DISIT n. 205/92), utilizando-se de interpretação deveras equivocada;
- p) que a resposta em processo de consulta sempre será positiva ou negativa, contendo sempre a posição do Fisco. Se a consulta não foi considerada ineficaz é porque trazia todos os elementos relativos ao Programa Fomentar;



- q) que o entendimento esposado pela decisão visa descaracterizar a subvenção alegando que a existência de contrato de financiamento celebrado entre a recorrente e o agente financeiro (que é intermediário do Estado de Goiás) para financiamento do ICMS foge à determinação contida no art. 443 do RIR/99;
- r) que a lei não limita o conceito de subvenção para investimento apenas à concessão de isenção ou redução de tributos, fato que põe por terra qualquer argumentação em sentido contrário;
- s) que, contrariamente ao entendimento dos julgadores, a resposta obtida na consulta noticiada não condiciona o aproveitamento do benefício obtido no programa Fomentar caso seja o mesmo subvenção para investimento; a resposta da consulta diz que o incentivo concedido é subvenção para investimento e para sua fruição deverão ser observados os requisitos disciplinados na legislação que menciona.

Às fls. 986, o despacho da DRF em Goiânia - GO, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente, devem ser apreciadas as preliminares de nulidade argüidas pela recorrente.

Alega a recorrente que o termo de prorrogação acostado ao processo, embora confeccionado supostamente em tempo hábil, só foi encaminhado à mesma em data posterior ao prazo previsto para a conclusão dos trabalhos.

O Mandado de Procedimento Fiscal, disciplinado na Portaria SRF nº 1.265 de 23/11/99, substituída pela Portaria SRF nº 3.007 de 26/11/2001, que estabelece:

“DOS PRAZOS

Art.12. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I – cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E,

II – sessenta dias, no caso de MPF-D.

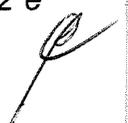
Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observando, em cada ato, o prazo máximo de trinta dias.

(...)

Art. 15. O MPF se extingue:

I – pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio,

II – pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13.



Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.”

O Mandado de Procedimento Fiscal, instrumento que faz parte dos atos discricionários da administração tributária, tem como finalidade a autorização e o controle da execução do exercício da atividade de fiscalização. Da mesma forma, objetiva a comunicação ao contribuinte do início de procedimento fiscal, possibilitando ao mesmo a segurança da autenticidade da ação fiscal.

Assim, por meio de autorização do Delegado da Receita Federal, o contribuinte toma conhecimento da abrangência da fiscalização, do tributo submetido à auditoria, do tempo de realização dos trabalhos fiscais, bem como dos auditores designados para a atividade.

Pode-se dizer inclusive, que o Mandado de Procedimento Fiscal, trata-se de um controle de grande importância para o controle e acompanhamento dos trabalhos de fiscalização, porém, não faz parte dos procedimentos relativos ao lançamento de ofício, os quais são privativos ao auditor fiscal encarregado da auditoria.

O MPF destina-se a dar publicidade da autorização emitida para a realização do procedimento de fiscalização, no contexto dos atos privativos da Administração Tributária. O lançamento de ofício, por sua vez, está vinculado à Lei. Assim, torna-se imperativo concluir que o MPF não se constitui em elemento indispensável para dar validade ao lançamento tributário.

No caso dos autos, verifica-se que em 25/04/00, dois dias antes de expirar o prazo do MPF anterior, foi emitido o Mandado complementar, conforme documento de fls. 02. Apesar de o auditor fiscal encarregado ter dado ciência do procedimento complementar em 28/04/00, a emissão do mesmo ocorreu dentro do prazo estipulado no art. 13, c/c art. 12, inciso I, da Portaria SRF 3007/01.



Rejeito, pois, a preliminar de nulidade do auto de infração.

DO PEDIDO DE APARTAÇÃO DOS AUTOS

Não vislumbro nos autos qualquer prejuízo para a recorrente pelo fato da negativa, por parte da DRJ, ao pedido de apartação dos autos no que respeita à parcela do crédito tributário não contestada, pois referida importância fica automaticamente deduzida do montante do lançamento considerado no auto de infração.

Diga-se de passagem, que a DRJ procedeu a detalhado demonstrativo, expondo que do total da base tributável no valor de R\$ 1.977.346,46, restou como litigiosa a parcela de R\$ 1.238.926,07, antes da decisão de primeira instância, sendo que, com a mesma, houve a redução do montante lançado, tendo em vista o provimento parcial relativo ao item "Glosa de contribuições".

Quanto ao mérito, os itens constantes do auto de infração serão apreciados na mesma ordem da peça fiscal.

1 – GLOSA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - FINAME

A acusação fiscal possui a seguinte descrição:

"Com respeito aos lançamentos de correção do FINAME, o contribuinte foi intimado em 23/11/2000, a apresentar, dentre outros elementos, cópia dos 'Mapas Finame' conforme vinculado em sua própria escrituração na conta 3.315.001-1 (fls. 120, 193 a 197), de forma a esclarecer os referidos lançamentos contábeis. Em resposta o contribuinte afirmou não possuir os 'Mapas Finame nos moldes solicitados', encaminhando apenas as cópias de 4 contratos Finame e cópias de avisos de débito do Banco Francês Brasileiro do período de janeiro a dezembro de 1995 (fls. 122 a 185).

Em vista da falta de elementos capazes de elucidar os débitos na conta de Variações Monetárias Passivas, a título de Finame, reintimou-se o contribuinte a apresentar os 'Mapas Finame', mencionados no histórico da conta 3.315.001-1, ou qualquer outra planilha memorial de



cálculo utilizado pelo contribuinte na apropriação da referida variação monetária passiva (fls. 325 e 326).

Em resposta a reintimação o contribuinte não apresentou nenhum elemento capaz de esclarecer o solicitado (fls. 327 e 328), Destes fatos, verifica-se a falta de observação, pelo contribuinte, do disposto nos arts. 210 e 223 do RIR/94, uma vez que sendo intimado em duas oportunidades distintas, o mesmo não elucidou os lançamentos apropriados em sua escrita, não fornecendo elementos suficientes para tal. A falta do memorial de cálculo, "Mapas Finame" (mencionados na escrituração) ou qualquer outro meio utilizado pelo contribuinte para apurar a variação monetária passiva do Finame, inviabiliza a comprovação das referidas despesas por parte desta Fiscalização (...).

Com a falta dos elementos suficientes para a comprovação dos lançamentos de correção monetária do FINAME, efetuou-se a glosa destes lançamentos conforme demonstrado em planilha da folha 497."

O julgamento em primeira instância manteve a exigência sob o enfoque de que a contribuinte não provou a existência da despesa de variação monetária passiva originada do empréstimo FINAME.

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento acima, em razão dos fatos narrados, dos documentos anexados aos autos e ainda, da legislação de regência, conforme dispõem os artigos do Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 – RIR/94, abaixo:

"Art. 197 - A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados em suas atividades no território nacional.

Art. 242 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.



§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Art. 243 - Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.”

Os artigos acima descritos prescrevem quais os gastos que podem ser abatidos das receitas da pessoa jurídica para fins de tributação com base no lucro real.

Com é sabido, as despesas consideradas dedutíveis da base tributável são aquelas necessárias às atividades empresariais que surgem no curso do exercício e referem-se a custo de vendas, salários, encargos, depreciação, despesas financeiras etc.

Assim, as despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre os custos incorridos e a auferição de itens específicos de receita.

No caso em tela, verificamos que a recorrente firmou contrato de financiamento junto a FINAME, e a fiscalização procedeu a glosa dos encargos financeiros por entender que os mesmo não foram devidamente comprovados pela fiscalizada.

Está claro no processo que a autoridade autuante intimou a empresa para apresentar as planilhas relativas aos encargos financeiros do citado contrato, e que a empresa, apesar de ter consignado na escrituração contábil, afirmou que não possuía as mesmas. Porém, do exame dos autos, constata-se que à fiscalização foram franqueados todos os documentos exigidos, apenas faltando as citadas planilhas.

Não obstante, a fiscalização examinou o contrato de financiamento que deu origem às despesas financeiras em questão, bem como os avisos de débito emitidos pelo agente financeiro, os quais, no dizer da recorrente, deram motivo aos



registros contábeis a débito da conta de despesas financeiras e a crédito da conta de financiamento. Ou seja, não foram elaborados os cálculos de atualização monetária, pois a contabilização foi procedida com base nos avisos de débito.

Entendo que tais avisos, emitidos pelo agente financeiro, informando à financiada, as despesas financeiras incorridas no período, enquanto não descaracterizados pela fiscalização, são competentes, válidos e suficientes para fazer prova do registro das despesas em questão. Com base nos valores informados, a recorrente registrou como despesa de variação monetária passiva, a diferença verificada entre o montante da dívida informado nos boletos bancários e o valor constante na escrituração contábil.

Considerando que os documentos apresentados à fiscalização encontram-se nos autos, quais sejam, os contratos de financiamento: nº 316/93, fls. 688/691; nº 319/93, fls. 692/695; nº 01/94, fls. 696/699; nº 19/94, fls. 700/703, e que os mesmos deram origem às operações, aos juros e demais despesas financeiras registrados, bem como aos avisos bancários dos pagamentos efetuados durante o ano-calendário de 1995 (fls. 629/674), não há como desconsiderar a sua validade.

Dessa forma, tendo a fiscalização, em mãos, os contratos de financiamento, e mais, os comprovantes dos pagamentos efetuados fornecidos pela própria instituição financeira, contra os quais não foram levantadas quaisquer irregularidades e tampouco foram descaracterizados pelos autuantes, entendo que deve ser restabelecida a despesa com variação monetária passiva glosada.

Assim, o presente item deve ser provido.

2 – GLOSA DE CONSÓRCIOS

“Sobre a variação monetária passiva debitada a título de consórcios, o contribuinte foi intimado em 21/11/2000, a apresentar, dentre outros elementos, a planilha demonstrativa da variação monetária passiva mensal para cada bem adquirido, assim como as respectivas notas fiscais de aquisição de cada bem contemplado (fls. 198 e 199). Em resposta, o contribuinte afirmou não ter sido utilizada planilha para a apuração da variação monetária



passiva, e anexou cópias das notas fiscais dos bens adquiridos (fls. 200 a 310). Observou-se que quatro das notas fiscais apresentadas encontravam-se em nome da pessoa jurídica diversa, ou seja, eram bens contemplados em nome de outras empresas (fls. 203, 206, 208 e 212).

As cotas n.ºs. 21, 24, 47 e 56, de veículos contemplados para outras empresas, foram contabilizadas como sendo do autuado, sem no entanto ter sido apresentado nenhum comprovante de transferência dos referidos bens. Os recibos de pagamentos das cotas citadas, em nome da autuada, contrapõem-se às respectivas notas fiscais dos bens contemplados que estão em nome de outras empresas. Adicionalmente foram apresentados contratos de locação de veículos, celebrados entre a autuada e as empresas proprietárias dos veículos, onde a autuada figurava como locadora dos referidos bens e de outro lado as locatárias seriam as empresas proprietárias dos referidos veículos (fls. 204, 205, 210 e 211). Também foi apresentado um único contrato (rasurado) de compra e venda de vários bens, celebrado entre a autuada e a empresa PIK Dist. Prod. Alim. Ltda. Neste contrato não consta a venda do caminhão contemplado na cota n. 21, pertencente a empresa PIK (fl. 214).”

A fiscalização procedeu a glosa da variação monetária passiva correspondente aos quatro veículos adquiridos em nome das empresa PIK Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda, cota 21, Belmar Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda, cotas 24 e 56, DPM Distribuidora de Produtos Alimentícios Mabel Ltda, cota 47.

Os bens adquiridos por meio de consórcio, após a contemplação dos mesmos, devem ser registrados no ativo permanente imobilizado, tomando por base o valor da nota fiscal relativa à transação. Quando ainda não se encontrar integralmente quitado o objeto do consórcio, todos os reajustes ocorridos a partir de então, constituem-se variação monetária passiva para a adquirente, devendo ser registrada a débito do resultado do exercício.

Consta dos autos os comprovantes de pagamento das parcelas relativas as quotas 21, 24, 47 e 56, em nome da recorrente, isto é, todos os documentos emitidos pelas administradoras dos consórcios a partir da aquisição dos



veículos por parte da recorrente foram emitidos em nome desta, dessa forma, não procede a estranheza por parte da fiscalização, com o fato de as notas fiscais dos veículos se encontrarem em nome das ex-proprietárias dos mesmos, pois inexistente qualquer irregularidade. Não existe qualquer ilogicidade o fato de que após a venda do veículo pela antiga consorciada para a recorrente, a nota fiscal original da aquisição do mesmo permaneça em nome da antiga proprietária.

Do exame dos documentos acostados aos autos não se constata qualquer irregularidade fiscal, pois os veículos encontravam-se à época da fiscalização, na posse da recorrente, bem como toda a documentação correspondente. Registre-se também na contabilidade encontram-se devidamente escriturados, tanto em razão da aquisição dos veículos, quanto do pagamento das parcelas dos consórcios, cujo pagamento a recorrente assumiu por ocasião das aquisições.

No presente item, a fiscalização também insiste na apresentação de planilha com a demonstração das variações monetárias correspondentes, dando muita ênfase no fato de a contribuinte não possuir tal demonstrativo.

Tem razão a recorrente, pois não se pode glosar despesas sob o fundamento da falta de apresentação de planilhas ou outros demonstrativos não previstos em lei. Possuindo os documentos relativos às operações, e sendo os mesmos hábeis e idôneos para comprovar as transações realizadas, não cabe qualquer penalização, muito menos a glosa das despesas decorrentes da assunção de contratos de consórcio em andamento.

Como bem exposto na peça recursal, a contribuinte, ao sujeitar o bem à correção monetária de balanço, cujo valor reflete a crédito do resultado do exercício, tal procedimento em nada lesou o fisco, pois além de ser correto, a despesa de variação monetária passiva decorrente dos consórcios apenas anula a parte da correção monetária incidente sobre a parte do bem ainda não quitada.

Ante o exposto, não há como manter a exigência relativa ao presente item, devendo o mesmo ser provido.



3 – GLOSA DE DESPESA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DA CONTA SUBVENÇÕES
PARA INVESTIMENTOS

*“DESPESA INDEVIDA DE CORREÇÃO MONETÁRIA
GLOSA DE DESPESA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DA
CONTA SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS*

As subvenções para investimentos podem se originar em doações realizadas pelo Poder Público ou mediante isenção de pagamento de tributos, ambos vinculados a aquisição de bens.

O projeto FOMENTAR, do qual se beneficiou a fiscalizada, consiste no financiamento de 70% do ICMS devido sendo os 30% restantes a serem pagos com recursos próprios. O financiamento do ICMS decorre através de uma instituição financeira com taxa de juros de 6% ao ano. Não existe neste caso isenção de tributos, pois isto dependeria de decisão unânime dos Estados representados (Lei Complementar nº 24/75). O Projeto Fomentar auxilia as empresas com o aumento do capital de giro, sem conceder isenção de tributos e sem doar bens (fls. 501 a 507).

Os aportes financeiros obtidos mediante financiamento do valor devido a título de ICMS, ainda que incentivados por juros subsidiados e dispensa total da correção monetária, não caracterizam a subvenção para investimento e sendo assim a despesa de correção monetária deduzida do lucro relativa a essa conta é indevida e mesmo se existisse essa subvenção, o contrato firmado entre a fiscalizada e o Estado de Goiás – FOMENTAR – não prevê a existência de correção monetária para a dívida assumida.

O contribuinte corrigiu trimestralmente em 1995, o saldo original da conta subvenções para Investimentos (Reserva de Capital) conta 2.421.003-1, creditando-a, e debitando a conta Resultado da Correção Monetária conta 3.411.001-1, conforme balancetes (fls. 345 a 439) e RAZUFIR (fls. 440 a 444).”

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Brasília, por seu turno, manteve a exigência tributária sob análise, centrando-se nos argumentos que podem ser assim resumidos:

- que nas operações do FOMENTAR, não há qualquer isenção ou redução de imposto, todo o ICMS devido é regularmente recolhido aos cofres da Fazenda do Estado de Goiás, pois 30% do ICMS foram pagos com recursos próprios da contribuinte e, 70%, com



recursos obtidos em contrato de financiamento realizado com o Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás;

- que a impugnante considerou como subvenção para investimento uma suposta atualização monetária passiva que deixou de ser cobrada, relativa ao financiamento obtido pela impugnante junto ao Banco de Desenvolvimento de Goiás;

- que a cláusula terceira do contrato firmado entre a impugnante e o Banco (fls. 502), deixa claro que a atualização dos débitos só se daria se houvesse mora no pagamento das parcelas pela tomadora dos recursos;

- que o valor de 70% do ICMS a recolher é meramente referencial, uma regra estabelecida na lei estadual para fixar o valor limite que o agente financeiro pode emprestar para cada empresa industrial no programa FOMENTAR;

- que haveria ofensa ao princípio da moralidade, tanto a isenção do IRPJ, como a própria concessão, pelo legislador, de subvenções e doações, com recursos públicos, a particulares, quando totalmente desgarradas de qualquer interesse público.

Como se constata, a colenda Turma de Julgamento sequer admite possam os benefícios outorgados pelo Estado de Goiás à recorrente, ser considerados ou classificados como subvenção, e, ainda que o fossem, não o seriam para investimento.

A assertiva feita no sentido de que, em razão dos recursos fornecidos sob a forma de financiamento e que os mesmos poderiam ser destinados para qualquer fim, ao bel prazer dos tomadores, já que iam para o capital de giro da empresa. Assim, as operações FOMENTAR não se constituem em subvenção para investimento de que trata o art. 391 do RIR/94, pois não há redução ou isenção de imposto, e também não há destinação das supostas disponibilidades em investimentos na implantação ou expansão de unidades produtivas, já que os recursos são para o capital de giro dos tomadores, não encontra respaldo seja nas normas legais que regem a espécie, seja na doutrina abalizada, seja na jurisprudência emanada tanto do Poder Judiciário, quanto da esfera Administrativa.

Matéria idêntica foi apreciada pela Sétima Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 107-05.912, de 15/03/00, relatora a ilustre Conselheira Maria Ilca Castro Lemos Diniz, assim ementado:



*“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 1730/78, caracterizam-se como subvenção para investimentos.
Recurso provido.”*

No voto condutor do mencionado Aresto, a Insigne Conselheira Relatora explicita, com lucidez, os fundamentos que, na essência, conduzem à conclusão de que as justificativas adotadas pela autoridade “a quo” não podem prosperar:

“Nesse contexto, caracterizando-se a figura da subvenção para investimento, seja ela direta (benefício financeiro em espécie) ou indireto (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 de 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 no PL, em conta de Reserva de Subvenção, ou seja, deve-se reconhecer em resultados os impostos exonerados (isenção ou redução) como se devido fossem, bem como demais benesses da espécie, tais como a dispensa de correção monetária e/ou juros, desde que, reitere-se, concedidos no âmbito do negócio pactuado pelo contribuinte com o Estado, visando à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

*.....
O Programa Fomentar (...), pelas suas características, ajusta-se ao conceito de subvenção para investimento. A “isenção” ou “redução” de correção monetária e de juros dados 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 reconhecido.

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 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.”

Também no acórdão acima citado, manifestou-se, por meio de voto vista, o ilustre Conselheiro Natanael Martins, sob os seguintes fundamentos:

“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 pessoas 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 hermenêuta 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 bastasse 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 ri. 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 conseqüências 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 equivocidades 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.

Daí porque tais valores, à medida que recebidos ou auferidos, devem ser creditados diretamente em conta de reserva de capital, como aliás orientam Sérgio de Iudícibus, 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:

"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		
ICM faturado nas vendas	X	
O ICM a recolher		X
NO RECOLHIMENTO DO ICM		
a) pelos 100% do imposto ICM a recolher	X	
a Caixa e Bancos		X
b). pelo valor do incentivo Depósitos Vinculados a liberar a Reserva de Capital e Subvenções p/ investimento	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. Concluimos, 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 finais 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 Carolhosa 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 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"



Dessa forma, tendo em vista os documentos acostados aos autos, a legislação que rege a matéria e a jurisprudência acima citada, não remanescem dúvidas em afirmar 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, 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.

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

O negócio firmado 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”*.

A recorrente, desde o momento da celebração do negócio, fez jus aos incentivos, tanto que nas datas aprazadas fará 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.

A natureza da dívida do contribuinte para com o Estado, no presente caso, é totalmente irrelevante, tendo em vista 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 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.

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, transcrevo ementas de acórdãos deste Primeiro Conselho de Contribuintes, 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, 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"

Aliás, 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 presente item.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

A solução dada ao litígio principal, que manteve parcialmente a exigência em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente ou reflexo relativo a Contribuição Social sobre o Lucro.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade, e quanto ao mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 06 de novembro de 2002


PAULO ROBERTO CORTEZ