



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10120.730439/2012-08
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.380 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de abril de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente NOVO MUNDO MÓVEIS E UTILIDADES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. CARACTERIZAÇÃO.

Os incentivos concedidos pelo Governo do Estado de Goiás com a finalidade de promover investimentos de seu interesse são caracterizados como subvenção para investimento, ao restar provado nos autos: (i) a intenção do subvencionador de direcionar os recursos para investimentos; (ii) a efetiva aplicação, pelo beneficiário, dos recursos auferidos nos investimentos previstos contratualmente; e (iii) que o beneficiário da subvenção é o titular do empreendimento econômico projetado.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. RESTRIÇÕES. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

As subvenções para investimentos não integrarão o lucro real nem a base de cálculo da CSLL se atendidos os requisitos de somente serem utilizadas para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital social. A partir do ano-calendário 2008, a obrigatoriedade de registro em conta de reserva de capital deixou de existir, diante das alterações promovidas pelas Leis nº 10.638/2007 e nº 11.941/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator, vencido o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

NOVO MUNDO MÓVEIS E UTILIDADES LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 03-052.778, de 21/06/2013, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília/DF, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata-se de autos de infração lavrados contra a pessoa jurídica NOVO MUNDO MÓVEIS E UTILIDADES LTDA para exigir IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, no valor total de R\$ 1.574.364,53.

Registre-se que, em face da existência de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL apurados pelo contribuinte, o auditor compensou esses prejuízos e bases negativas e apurou crédito tributário apenas em relação ao último ano (2010).

Nos referidos lançamentos, a autoridade fiscal imputou à contribuinte a prática de exclusão indevida do lucro líquido, de valores contabilizados a título de descontos na quitação de dívidas contraídas no âmbito do Programa PRODUIR GOIÁS.

1. Do Procedimento Fiscal

Analizando a Escrituração Contábil Digital da empresa, o auditor-fiscal verificou que essas exclusões foram efetuadas no LALUR, nos valores de R\$ 13.824.944,46, R\$ 14.940.936,95 e R\$ 34.105.763,33, nos anos de 2008, 2009 e 2010, respectivamente, referentes a incentivos fiscais na conta 3.03.06.03.0001 do Programa PRODUIR GOIÁS.

Segundo o agente fiscal, as mencionadas operações não constituem subvenção para investimento, mas sim subvenção para custeio, caracterizada por um não desembolso, e, portanto, os respectivos valores deveriam integrar a receita operacional da pessoa jurídica e deveriam ser considerados na apuração do IRPJ e da CSLL.

Consignou a autoridade fiscal que a contribuinte, em atendimento às intimações expedidas pela Fiscalização, apresentou cópias do contrato e aditivos nº 007/2002-CENTROPRODUIR, celebrado com a Agência de Fomento de Goiás S/A e esclareceu que as exclusões fiscais registradas no LALUR, se referem aos

valores do saldo devedor acumulado do ano, pagos com redução conforme fatores de descontos elencados no anexo II do Decreto 5.265/2000, liquidados em 23/12/2008, 30/12/2009 e 13/12/2010, respectivamente, e foram considerados pela empresa como subvenção para investimentos.

Destacou o agente fiscal que o contrato com a Agência de Fomento de Goiás S/A, Programa PRODUIZIR GOIÁS, atualmente está previsto na Lei Estadual nº 13.591/2000, regulamentada pelo Decreto nº 5.265/2000, e se refere ao programa do Incentivo à Industrialização, destacando-se as seguintes cláusulas, resumidamente: (1) financiamento de parcela mensal do ICMS devido pela empresa (o programa financia 73% do ICMS, a empresa recolhe 27% do ICMS); (2) antecipação, como garantia, de mais 10% dos 73%; (3) incidência de juros sobre o financiamento de 2,4% a.a; (4) prazo de utilização até 2020; (5) o saldo devedor acumulado do ano terá 12 meses de carência e será pago com redução através dos fatores de descontos elencados no Anexo II do Decreto 5.265/2000, podendo atingir até 100%; (6) necessidade de comprovação dos investimentos fixos para iniciar a utilização do benefício (20% na implantação e 60% na expansão); e (7) necessidade de apresentação de projeto de viabilidade econômico-financeira.

Lembrou o autor do procedimento que a Receita Federal explicitou, por meio do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, os requisitos principais para que um incentivo seja caracterizado como subvenção para investimento, dentre eles: (1) os recursos devem ser oriundos de pessoas jurídicas de direito público; (2) os recursos devem possuir destinação específica para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; (3) necessidade de sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (4) o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; e (5) o valor da subvenção deve ser registrado contabilmente em conta de reserva de capital que poderá somente ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

No presente caso, tendo em vista que o aludido Contrato nº 007/2002-CENTROPRODUIZIR, em sua cláusula primeira, prevê a utilização do crédito obtido para Capital de Giro na implantação do Centro de Distribuição de Produtos, entendeu a autoridade fiscal que a subvenção não foi utilizada diretamente na implantação do projeto, descaracterizando-se como subvenção para investimento.

Ainda, de acordo com o agente fiscal, não se observa um sincronismo mínimo entre a obtenção do benefício e a comprovação de execução da implantação da Central de Distribuição de Produtos, visto que o contrato prevê prazo para amortização até 31 de Dezembro de 2020, sem que se estabeleça nenhuma prestação de contas por parte da empresa beneficiada.

Ressaltou que a liquidação do saldo devedor, nos termos do Decreto 5.265/2000, conforme Termos de Liquidação, referente ao saldo devedor acumulado do ano, que representa 73% do ICMS financiado pelo Programa Produzir Goiás, na essência, não é um simples desconto, mas um perdão da dívida, receita que deve ser caracterizada como Outras Receitas Operacionais.

Destacou que o Contrato entre a empresa e o FOMENTAR ocorre em dois momentos distintos: (1) no primeiro, a empresa adere ao financiamento do FOMENTAR, em condições bastante favoráveis, apresentando para isso, um projeto de implantação da Central de Distribuição de Produtos; (2) no segundo momento lhe é dada a possibilidade de liquidar este financiamento, antecipadamente com desconto substancial.

Para o agente fiscal, entretanto, de acordo com o Art. 443 do Decreto 3.000/99, essa Subvenção concedida neste segundo momento não pode ser considerada para investimento, visto que deveria ser apresentado um novo projeto ou ao menos expandir o empreendimento inicial beneficiado.

Conclui a autoridade fiscal que o benefício concedido pelo Estado de Goiás não obriga a vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica destinação desses valores na implantação ou expansão de empreendimento econômico, na medida em que o auxílio obtido com o desconto (um não desembolso financeiro) pode ser utilizado pela empresa como bem lhe convier.

2. Da Impugnação

Cientificada dos referidos autos de infração, a contribuinte NOVO MUNDO MÓVEIS E UTILIDADES LTDA, irressignada, apresentou extensa peça de impugnação, por meio da qual suscita, em síntese, as seguintes razões de defesa.

2.1 Da Primeira Preliminar de Nulidade

Alega a impugnante que é quase impossível saber quais os supostos dispositivos legais infringidos, pois o relatório apontaria supostas omissões por razões diversas e ao final lista um “emaranhado” de dispositivos legais.

Segundo a suplicante, uma verificação acurada dos documentos anexos ao auto de infração permite concluir que os mesmos não atendem plenamente à exigência legal, já que a extensa lista de dispositivos legais seria genérica e iria além do que aparentemente está autuado.

Conclui que qualquer decisão que venha a ser proferida no presente processo restaria eivada de vício, porquanto a impugnante se encontraria cerceada em seu direito de defesa, tendo em vista a obscuridade que pairaria sobre a acusação fiscal.

2.2 Da Segunda Preliminar de Nulidade

Assevera a contribuinte que foi autuada por supostamente estar vinculada ao FOMENTAR e ao Programa denominado PRODUZIR que contempla unicamente indústrias e subvenciona percentuais diversos de ICMS, e, igualmente, tem exigências distintas do programa CENTROPRODUZIR, ao qual está de fato vinculada.

Segundo a impugnante, o programa de desenvolvimento regional ao qual está vinculada é regulado pelo Decreto 5.515/2001, e não o Decreto 5.265/2000, apontado pelo autuante. Assevera que a empresa não tem contratos com programa FOMENTAR, citado pelo agente fiscal.

Afirma também que, no período autuado, a empresa não teve contratos com o programa denominado PRODUZIR, no qual há descontos de 75% do ICMS, sendo que sua subvenção limita-se a 55% do novo ICMS gerado após a contratação da subvenção ao investimento conforme previsto no programa CENTROPRODUZIR.

Conclui a impugnante que está sendo acusada de usufruir de subvenções diversas e em valores bem superiores à subvenção que de fato recebe do Estado de Goiás, ou seja, não haveria ligação da realidade fática com os fatos e legislações apontadas como norteadoras da autuação, o que implicaria a total nulidade da autuação.

2.3 Do Mérito

Sustenta a impugnante que as subvenções recebidas configuram subvenções para investimento, pois (1) houve a intenção do Poder Público em transferir capital para a iniciativa privada; (2) a verba oriunda da subvenção foi destinada para investimento na implantação de empreendimento econômico, Centro de Distribuição, de interesse público, que gerou de 100 a 249 empregos diretos e centenas indiretos e aumentou substancialmente a arrecadação do Estado; (3) a subvenção foi instituída em lei específica; (4) o valor subvencionado foi utilizado apenas para absorver prejuízos fiscais, não sendo objeto de distribuição.

Assevera que a Lei 13.844/01-GO que instituiu o programa de subvenção ao investimento, do qual a autuada é beneficiária, expressa em seu artigo 2º que o valor subvencionado vincula-se a "*gastos com terreno, terraplenagem, obras civis, instalações e equipamentos para a central única de distribuição, conforme projeto apresentado, multiplicados pelo coeficiente de prioridade atribuído ao empreendimento*".

Destaca, quanto à vinculação do investimento, que o art. 4º, II, § 2º da mesma lei, estabelece que "*a empresa comercial pode, concomitantemente ao início das obras civis da central única de distribuição e obedecido o cronograma de execução do respectivo projeto, usufruir do benefício em estabelecimento distribuidor atacadista seu, localizado neste Estado.*"

Afirma que as despesas com a montagem do Centro de Distribuição e a logística para concentração em Goiás da distribuição das mercadorias para todo o País não podem ser classificadas como despesas de custeio, pois fomentaram e expandiram atividade empresarial, inclusive gerando entre 100 e 249 empregos diretos e centenas indiretos.

Alega também que: (1) o Fisco, violando o princípio da hierarquia vertical das leis, valeu-se do Parecer Normativo CST 112/78 para desqualificar subvenção ao investimento para subvenção para custeio; (2) o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem decidindo que os valores de incentivos fiscais do ICMS concedidos pelos Estados para fomentar a manutenção e a ampliação da atividade industrial e a geração de empregos diretos e indiretos podem ser deduzidos do lucro tributável. Cita precedentes; (3) se o incentivo fiscal não foi cancelado, nem anulado pelo governo do Estado do Goiás é porque ele cumpriu os objetivos de fomentar e expandir a atividade econômica no Estado; (4) não cabe ao Fisco Federal fiscalizar a aplicação dos recursos provenientes do incentivo fiscal outorgado pelo Estado de Goiás. Cabe a ele apenas fiscalizar o cumprimento dos termos e condições dos incentivos fiscais outorgados pela União; (5) se o ente político titular da outorga isencional deu-se por satisfeito com a destinação dos recursos dela decorrentes não cabe ao Fisco de outra esfera política contestar, destacadamente pelo fato de a Lei 13.844/01 só autorizar o início da fruição dos benefícios após início das obras, e o recebimento anual está condicionado ao cumprimento de todas as fases do projeto apresentado e aprovado, ao qual a Agência de Fomentos do Estado de Goiás dá quitação integral aos períodos subvencionados; (6) a Lei nº 11.638, de 2007, ao tempo que revogou o dispositivo da Lei nº 6.404, de 1976, que permitia a contabilização desses recursos em conta de reserva de capital, criou, dentre as reservas de lucros, a Reserva de Incentivos Fiscais, numa demonstração clara de que as doações e subvenções governamentais para investimentos não podem ser objeto de distribuição aos acionistas.

A 2ª Turma da DRJ em Brasília/DF analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 03-052.778, de 21/06/2013 (fls. 652/666), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. DESCARACTERIZAÇÃO. INCENTIVOS FISCAIS. PROGRAMA PRODUIR. SUBPROGRAMA CENTROPRODUIR. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os valores contabilizados a título de descontos na quitação de dívidas contraídas no âmbito do Programa PRODUIR, Subprograma CENTROPRODUIR, que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real. Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

Ciente da decisão de primeira instância em 17/07/2013, conforme Aviso de Recebimento à fl. 679, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 07/08/2013 conforme carimbo de recepção à folha 681.

No recurso interposto (fls. 681/720), após historiar os fatos, sob sua ótica, a recorrente repete, mais ou menos com as mesmas palavras, os argumentos trazidos em sede de impugnação e conclui com o pedido de nulidade dos autos de infração ou, se superada, sua integral improcedência.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Gira a lide em torno da qualificação jurídica dos valores excluídos do lucro líquido pela interessada, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário 2008, 2009 e 2010. Afirmar a fiscalização que tais exclusões seriam indevidas, por se tratar de subvenções para custeio. Em sentido contrário, a interessada sustenta que se trata de subvenções para investimento oriundas de ente público, não sujeitas à tributação.

Observo que, em seu recurso, a interessada não se insurge especificamente contra a decisão de primeira instância, antes busca atacar as bases do lançamento, com argumentos idênticos àqueles trazidos na peça impugnatória. Em assim sendo, o escopo da presente análise é o de revisar o lançamento e do quanto decidido no acórdão recorrido.

Em preliminares, a recorrente argúi a nulidade do lançamento, por cerceamento ao seu direito de defesa diante do “emaranhado” de dispositivos legais, que não permitiriam a perfeita compreensão da infração.

Do exame dos autos, se observa exatamente o contrário. A infração foi perfeitamente descrita no auto de infração (fls. 527/531), a natureza da infração apurada pelo Fisco está claramente tipificada, inclusive mediante a transcrição dos artigos 392 e 443 do RIR/99, da interpretação que lhes foi dada pelo Parecer Normativo nº 112/1978, e da aplicação ao caso concreto dos dispositivos legais em comento.

A confirmar o exposto, a interessada apresentou com desenvoltura seus argumentos de defesa do mérito da autuação, evidenciando sua perfeita compreensão dos fatos e da infração que lhe foi imputada e exercendo em sua plenitude o direito ao contraditório, desde a impugnação e agora em segunda instância. Não vislumbro a nulidade apontada e rejeito essa preliminar.

A segunda preliminar de nulidade suscitada diz respeito a um suposto equívoco da Autoridade lançadora, que teria acusado a recorrente de estar vinculada a um programa de subvenções diverso daquele a que está de fato. Com isso, sua conclusão é de que a acusação não teria ligação com a realidade fática e seria nula, por consequência.

Também aqui não assiste razão à recorrente. Isso restou demonstrado de forma clara pela Autoridade Julgadora em primeira instância (fl. 658), no excerto que peço vênia para transcrever a seguir, e que cujos fundamentos adoto como razões de decidir:

É certo que a autoridade fiscal, equivocadamente, fez referência ao Programa FOMENTAR na descrição dos fatos constante do auto de infração do IRPJ (fl. 530).

Não obstante, tal lapso não macula de nulidade o lançamento, pois desde o início da referida descrição dos fatos, o agente fiscal consignou claramente que o incentivo fiscal refere-se ao Programa PRODUIZIR GOIÁS, Subprograma CENTROPRODUIZIR, destacando, inclusive, que (1) as exclusões efetuadas no LALUR referem-se a incentivos fiscais na conta 3.03.06.03.0001 do Programa PRODUIZIR GOIÁS; e que (2) o negócio jurídico celebrado entre a contribuinte e a Agência de Fomento de Goiás S/A é regido pelo Contrato nº 007/2002-CENTROPRODUIZIR.

De acordo com as informações constantes do sítio oficial do Estado de Goiás na internet, na presente data, no espaço da Secretaria de Estado de Indústria e Comércio, consta que “Produzir é o Programa do Governo do Estado de Goiás que

incentiva a implantação, expansão ou revitalização de indústrias, estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica e o aumento da competitividade estadual com ênfase na geração de emprego, renda e redução das desigualdades sociais e regionais”.

Consta também a seguinte relação dos diversos subprogramas do PRODUIR: MICROPRODUIR, CENTROPRODUIR, TELEPRODUIR, COMEXPRODUIR, TECNPRODUIR e LOGPRODUIR.

Quanto ao CENTROPRODUIR consta que o seu objetivo é, de fato, “incentivar, por meio de apoio financeiro, a instalação, no Estado de Goiás, de central única de distribuição de produtos de informática, telecomunicação, móvel, eletroeletrônico e utilidades domésticas em geral” e que a lei que o criou foi a Lei nº 13.844, de 01/06/2001.

À toda evidência, portanto, a menção indevida ao Programa FOMENTAR, e até mesmo ao Programa PRODUIR, em nada vicia o lançamento tributário, seja porque (1) o próprio contribuinte registrou em sua contabilidade a expressão PRODUIR, gênero, e não CENTROPRODUIR, espécie, seja porque (2) os diferentes **percentuais** de descontos na quitação de dívidas em cada programa não são relevantes para a solução do presente litígio, como à frente se demonstrará, mas sim **o valor** desses descontos (que foram excluídos no LALUR), considerado pela Fiscalização como um perdão da dívida, que constituiria receita, caracterizada como Outras Receitas Operacionais, seja, ainda, conforme já ressaltado no exame da primeira preliminar, porque (3) a impugnante pôde apresentar, quanto ao mérito, suas razões de irresignação em sua extensa peça de defesa.

Como se vê, não há, também quanto a este ponto, qualquer nulidade.

No mérito, os argumentos da recorrente se dirigem contra o entendimento do Fisco de que as importâncias aqui discutidas não se enquadrariam como subvenção para investimento, e seriam, portanto tributáveis.

Considero importante, para a solução do litígio, a transcrição dos artigos 392 e 443 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99):

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).

[...]

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, §2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

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

Como se vê, as subvenções para custeio devem integrar o resultado tributável, enquanto que as subvenções para investimento, desde que atendam aos requisitos legais, não integram o lucro real. Releva, então, distinguir com clareza as características de uma e outra espécie de subvenções.

Tal distinção já foi feita, de maneira magistral, pelo Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, pelo que transcrevo alguns excertos, a seguir:

[...]

2. CONTEÚDO DAS SUBVENÇÕES

Lei nº 4.506/64 - art. 44

2.1 - A matéria surgiu com o art. 44 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que entre as rubricas integrantes da receita bruta operacional de empresa, incluiu: as subvenções correntes para custeio ou operação recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

[...]

2.3 - A amplitude e generalidade atribuída ao termo SUBVENÇÃO pela Lei nº 4.506/64 é confirmada pelo § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 ao distinguir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção. Tecnicamente, na linguagem orçamentária, a isenção ou redução de impostos jamais poderiam ser intituladas de subvenção.

2.4 - Outra dificuldade na interpretação da expressão "subvenções correntes para custeio ou operação" decorreu exatamente do fato de a matéria ter sido abordada "pela metade". Se o dispositivo legal tivesse tratado das subvenções, sem acrescentar-lhes qualquer complemento restritivo, mesmo que nos detivéssemos na pesquisa da Lei nº 4.320/64, logo perceberíamos a amplitude do conceito face às suas fontes e partiríamos, então, para a pesquisa em outros campos. A Ciência Contábil, por exemplo, tem condições de nos oferecer um conceito que possa abrigar toda a extensão atribuída às SUBVENÇÕES pelo texto legal, sob o ângulo da modificação produzida no patrimônio da empresa beneficiária. É o que fez o Parecer Normativo CST Nº 142/73, ao incluir as SUBVENÇÕES como integrantes de recursos públicos ou privados não exigíveis. É esta uma caracterização, sem dúvida nenhuma, de natureza técnico-contábil. O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do chamado CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de

TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável. Se preferimos, contudo, em conceito jurídico, eis o que diz DE PLÁCIDO E SILVA, em seu Vocabulário Jurídico: - Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga, nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto. " (Os grifos são do original). Em resumo, SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor.

2.5 - Delineada a espinha dorsal do mandamento legal, fácil fica a tarefa de analisar os complementos qualificativos acrescentados às SUBVENÇÕES pela Lei nº 4.506/64. Esses complementos, para fins de interpretação, podem ser assim esquematizados: 1º quanto à sua natureza, as subvenções serão CORRENTES; 2º quanto à sua finalidade, as subvenções serão para CUSTEIO ou OPERAÇÃO. Abandonando, por enquanto, o complemento que qualifica a subvenção quanto à sua natureza, vamos tentar estabelecer os contornos da SUBVENÇÃO que se destina ao CUSTEIO OU OPERAÇÃO.

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES. O CUSTEIO representa, portanto, em termos monetários, o reflexo de operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas.

2.6 - Retomando o qualificativo da subvenção quanto à sua natureza, o tributarista JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, em sua obra IMPOSTO DE RENDA, já distinguia as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO das SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Esta dicotomia, salvo melhor juízo, abriga sob enfoque teleológico, todos os tipos de SUBVENÇÃO e veio a ser consagrada pelo DL nº 1.598/77. A SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO é uma SUBVENÇÃO corrente ou comum. Já a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é uma SUBVENÇÃO especial. Neste caso, a utilização do adjetivo "corrente" no art. 44 da Lei nº 4.506/64 teve, apenas, a finalidade de destacar o caráter de normalidade próprio das subvenções para custeio ou operação.

2.7 - Ficou, portanto, evidente que o DL nº 1.598/77 ao complementar o disciplinamento das SUBVENÇÕES como que mostrou a "face oculta" da matéria, tornando fácil o entendimento da "face visível", até então, apresentada pela Lei Nº 4.506/64.

DL nº 1.598/77 - art. 38

2.8 – O DL nº 1.598/77, na seção dedicada ao disciplinamento dos "Resultados Não-Operacionais" fez incluir no § 2º de seu art. 38 as seguintes normas sobre as SUBVENÇÕES,

"As subvenções para investimento, inclusive mediante a isenção ou redução de impostos concedida 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, 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 superveniência passivas ou insuficiências ativas".

2.9 - A primeira consequência que se extrai do citado artigo 38 é que as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO também são tributáveis, na qualidade de integrantes dos "Resultados Não-Operacionais". Para não serem tributáveis, devem ser submetidas a um tratamento especial, consistente no registro como reserva de capital, a qual não poderá ser distribuída.

[...]

2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item- 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentendo-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST Nº 143/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

2.12 - Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. 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.

[...]

Lei nº 4.506/64-DL nº 1.598/77

2.14 - Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as SUBVENÇÕES nos seguintes termos: As SUBVENÇÕES, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, como parcelas do resultado não-operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital, e, neste caso, não serão computadas

na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

[...]

3. ISENÇÕES E REDUÇÕES DE IMPOSTOS

3.1 - Delimitado o leito das duas correntes em que se dividem os recursos provenientes das SUBVENÇÕES, é de se concluir que nem todas as isenções ou reduções de impostos podem ser classificadas de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. [...]

[...]

3.6 - Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Em alguns casos que tivemos oportunidade de examinar, esse tipo de subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para o investimento; o retorno das parcelas depositadas só se efetiva após comprovadas as aplicações no empreendimento econômico; e o titular do empreendimento é o beneficiário da subvenção.

3.7 - É oportuna a advertência para o risco de generalizar as conclusões do item anterior para todos os casos de retorno do ICM. O contribuinte deverá ter cuidado de examinar caso por caso e verificar se estão presentes, todos os requisitos exigidos. Um retorno de ICM, por exemplo, como prêmio ao incremento das vendas, em relação às de período anterior, acima de determinado percentual, não será uma subvenção para investimento.

[...]

7. CONCLUSÃO

7.1 - Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item 1, letra "b", do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I - As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional;

II - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III - As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

IV - As SUBVENÇÕES, PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

[...]

Examinemos, então, o caso concreto, à luz dos fundamentos acima e dos elementos dos autos.

O contrato nº 007/2002 – CENTROPRODUIR (fls. 144 e segs.), firmado entre a interessada e Agência de Fomento de Goiás S/A, foi o documento apresentado pela então fiscalizada como aquele hábil a justificar os valores registrados em sua contabilidade e excluídos das bases de cálculo do IRPJ e CSLL. Sua cláusula primeira assim dispõe:

CLÁUSULA PRIMEIRA – NATUREZA, VALOR E FINALIDADE DO CRÉDITO: A GOIÁSFOMENTO abre à CREDITADA, por este instrumento, um crédito de [...], e que será utilizado no reforço do seu capital de giro em decorrência da IMPLANTAÇÃO de sua Central Única de Distribuição de Produtos [...]. USOS: CAPITAL DE GIRO [...]

A cláusula segunda, entre outras disposições, vincula o montante do crédito ao percentual de implementação do projeto, *verbis*:

CLÁUSULA SEGUNDA – UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO: [...]

Parágrafo Quinto: Independentemente do valor do crédito estabelecido na Cláusula Primeira, o percentual referente à soma dos valores utilizados, em relação à totalidade do crédito, não poderá ser superior ao percentual de investimentos fixos executados pela CREDITADA e comprovados por meio da Comissão de Auditoria Interna da CE/PRODUIR.

A seguir, a cláusula sexta do contrato se refere ao projeto de implantação da Central Única de Distribuição de Produtos, nos seguintes termos:

CLÁUSULA SEXTA – OBRIGAÇÃO ESPECIAL DA CREDITADA: A CREDITADA obriga-se a executar o projeto de implantação da sua Central Única de Distribuição de Produtos referida na Cláusula Primeira deste Contrato, com plena observância das especificações com que foi aprovado pelo PRODUIR, sob pena de imediata suspensão das utilizações do presente crédito e vencimento antecipado deste Contrato, de conformidade com o previsto na Cláusula Sétima, a exclusivo critério da Comissão Executiva do PRODUIR, que encaminhará determinação à GOIÁSFOMENTO para tal fim.

Parágrafo Primeiro: A CREDITADA deverá concluir a execução do referido projeto no prazo máximo de 48 (quarenta e oito) meses, a contar da data de início das obras civis, cujo descumprimento implica a limitação do valor do financiamento ou do prazo ao percentual da implementação aferido e comprovado pela Comissão de Auditoria Interna do PRODUIR.

O contrato sofreu diversos aditivos (fls. 156 e segs.), mas as cláusulas acima transcritas não foram modificadas, em sua essência. O último aditivo é datado de 2010 e se refere não mais à Central de Distribuição, mas a implantação de unidade industrial.

As disposições acima conduzem à conclusão de que estão presentes a intenção do subvencionador de destinar os recursos a investimentos. Uma análise superficial da expressão “capital de giro”, presente na cláusula primeira, poderia conduzir a conclusão diversa, mas observe-se que sempre está presente, de forma obrigatória, a vinculação com a implantação da Central de Distribuição e, posteriormente, da unidade industrial. Além disso, encontro também a efetiva aplicação da subvenção nos investimentos previstos. O contrato prevê a aprovação prévia do projeto, o início das obras e, em cada momento de utilização da linha de crédito, a vinculação do percentual dos valores liberados ao percentual de execução dos investimentos fixos. A fiscalização do cumprimento de tais requisitos incumbe, por certo, ao órgão competente do Governo de Goiás.

Devo, assim, divergir da Autoridade Julgadora em primeira instância, no que toca à sua conclusão de que não haveria vinculação entre os recursos fornecidos à pessoa jurídica pelo ente público e os investimentos. Ao contrário entendo que tal vínculo é claro no contrato e aditivos apresentados e, ainda, diante dos pagamentos feitos pelo Governo de Goiás, que pressupõem o atendimento aos requisitos da subvenção. Não encontro nos auto prova em contrário, ou seja, de que não houvessem sido implementadas a Central Única de Distribuição de Produtos ou a unidade industrial mencionadas no contrato e aditivos. Tenho, pois, por atendidos os três requisitos mencionados na conclusão do Parecer Normativo CST nº 112/1978, anteriormente transcrito (item 7.1, II), para que a subvenção ora examinada seja qualificada como subvenção para investimentos.

Resta examinar a obrigatoriedade de que tais verbas sejam registradas como reserva de capital, a qual somente poderia ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social (art. 443, I, do RIR/99). Nesse sentido, assim dispunha o art. 182 da Lei nº 6.404/1976:

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

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

[...]

d) as doações e as subvenções para investimento.

No entanto, a alínea (d), acima, foi revogada pela Lei nº 11.638/2007, com vigência a partir de 01/01/2008. E os autos de infração cuidam de fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2008, 2009 e 2010. Em assim sendo, é de se dar razão à interessada, quando argumenta que sua forma de contabilizar as subvenções obedeceu às normas então vigentes, e que o objetivo do art. 443 (evitar a distribuição aos sócios) foi atingido. A contabilização foi objeto, inclusive, do art. 18 da Lei nº 11.941/2009, ao dispor sobre o Regime Tributário de Transição:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à

implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente

Processo nº 10120.730439/2012-08
Acórdão n.º **1302-001.380**

S1-C3T2
Fl. 766

de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

Lembre-se, afinal, que a interessada apurou lucro contábil negativo nos anos-calendário 2008 (fl. 341), 2009 (fl. 392) e 2010 (fl. 451).

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha