



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

Processo n° 10283.005503/2003-57
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-000.901 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2013
Matéria IRPJ e Reflexos - Glosa de deduções/despesas e outros
Recorrente CEMAZ INDÚSTRIA ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS.

Em se tratando de perdas no recebimento de créditos, o fato de o sujeito passivo apresentar a documentação, que amparou a dedução como despesa, dá o devido respaldo ao lançamento contábil, razão pela qual a glosa, que foi, devidamente, comprovada, deve ser restabelecida e por via conseqüência, os valores comprovados devem ser excluídos da base de cálculo do imposto.

IRPJ. ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS. POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO. Se o sujeito passivo deixa de apresentar comprovação exigida pelo Fisco, e somente em sede de julgamento estes elementos demonstram que houve postergação do pagamento de tributos, é possível reconhecer seus efeitos mediante ajustes ao crédito tributário lançado.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIO FISCAL. RESTITUIÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONISMO. DESCARACTERIZAÇÃO. Não subsiste o lançamento se a autoridade fiscal deixa de demonstrar porque a subvenção recebida não se caracterizaria como destinada a investimento.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. ISENÇÃO SUDAM.

O gozo da isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial depende de escrita mercantil regular e o montante do benefício, com base no lucro da exploração, está restrito aos valores nela registrados, não se justificando a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamento de ofício, seja em relação à omissão de receitas ou então pela glosa de despesas indedutíveis.

OMISSÃO DE RECEITAS. APURAÇÃO DO IMPOSTO E ADICIONAL. DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E COFINS.

Não são dedutíveis, segundo o regime de competência, os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa em razão de recurso administrativo.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS. COFINS. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejudgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: 1) Relativamente à tributação de subvenções (item 4), por unanimidade de votos, foi DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário, votando pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente), designando-se para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa; 2) relativamente à glosa de abatimentos e descontos incondicionais (item 1), por unanimidade de votos, foi DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, votando pelas conclusões o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão; 3) relativamente às adições não computadas na apuração do lucro real (item 6), por unanimidade de votos, foi DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário, votando pelas conclusões o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão; 4) relativamente à glosa de perdas no recebimento de créditos (item 3), por maioria de votos foi DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro José Ricardo da Silva que dava provimento parcial ao recurso em maior extensão, acompanhado pelo Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior; 5) relativamente à glosa de compensação de prejuízos (item 5), por unanimidade de votos, foi DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário; 6) relativamente à dedutibilidade da Contribuição ao PIS e da COFINS (item 7), por maioria de votos, foi NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro José Ricardo da Silva, acompanhado pelo Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior; 7) relativamente à recomposição do lucro da exploração (item 8), por unanimidade de votos, foi NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário; 8) relativamente às antecipações de IRPJ (item 9), por unanimidade de votos, foi NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário. Foi designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, nos temas em que o Conselheiro Relator foi vencido, que também fará declaração de voto. Fez sustentação oral o patrono da recorrente, Dr. Natanael Martins (OAB/SP nº 60.723). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes, integrando o Colegiado a Conselheira Mônica Sionara Schpallir Calijuri.

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente

JOSÉ RICARDO DA SILVA - Relator

JOSELAINÉ BOEIRA ZATORRE – Relatora 'ad hoc' designada para formalização do acórdão.

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Processo nº 10283.005503/2003-57
Acórdão n.º **1101-000.901**

S1-C1T1
Fl. 1.149

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, José Ricardo da Silva, Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Nara Cristina Takeda Taga.

CÓPIA

Relatório

CCE DA AMAZÔNIA S/A (atual CEMAZ INDÚSTRIA ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA S/A), contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 04.169.843/0001-77, com domicílio fiscal na cidade de Manaus, Estado do Amazonas, à Avenida Buriti, nº 1200 - Bairro Distrito Industrial, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Manaus - AM, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 3575/3592, prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém - PA, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 3596/3640.

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Manaus - AM, em 18/09/2003, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ; Programa de Integração Social – PIS; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS (fls. 3416/3456), com ciência pessoal, em 17/10/2003 (fls. 3417), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 63.909.605,00 a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuições, acrescidos da multa de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do tributo e contribuição referente ao período relativo aos exercícios de 1999 a 2002, correspondente aos anos-calendário de 1998 a 2001, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora constatou as seguintes irregularidades:

1 – OMISSÃO DE RECEITAS – ABATIMENTOS E DESCONTOS INCONDICIONAIS NÃO COMPROVADOS: Falta de comprovação da concessão de descontos incondicionais. Infração capitulada nos arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 275, 278, 279, 280 e 288, do RIR/99.

2 – OMISSÃO DE RECEITAS – DIFERENÇA DE ESTOQUES: Omissão de Receita Operacional caracterizada por diferenças de estoque. Infração capitulada nos arts. 249, inciso II, 251, 261, 279, 286, 288 e 289, do RIR/99.

3 – PERDA NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS – INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS: Não atendimento das condições estabelecidas no art. 340 do RIR/99 (art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996). Infração capitulada nos arts. 249, inciso I, 251 e 340, do RIR/99.

4 – SUBVENÇÕES - OMISSÕES: Omissão de subvenções correntes para custeio ou operações recebidas no período, caracterizada pelo não oferecimento à tributação das receitas decorrentes de incentivos fiscais de restituição do ICMS. Infração capitulada nos arts. 251, § único, 277 e 392, do RIR/99.

5 – GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE. SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES: Compensação indevida de prejuízos fiscais apurados, tendo em vista as reversões dos prejuízos após o levantamento das infrações

constatadas nos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000, através deste Auto de Infração. Os saldos de prejuízos fiscais ajustados estão demonstrados nos Demonstrativos de Compensação de Prejuízos Fiscais anexos. Infração capitulada nos arts. 247, 250, inciso III, 251, 509 e 510, do RIR/99.

6 – ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL: Infração capitulada nos arts. 247, 248, 249, 251, 275, 278, 279 e 280, do RIR/99.

Os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela constituição do crédito tributário lançado esclarecem o lançamento através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 3457/3465).

Em sua peça impugnatória de fls. 3531/3551, instruída pelos documentos de fls. 3552/3559, apresentada, tempestivamente, em 28/11/2003, o autuado se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que quanto a **dedutibilidade dos demais tributos da base de cálculo do IRPJ** é de se dizer que preliminarmente, vale ressaltar que ao final da ação de fiscalização, além do lançamento IRPJ, o Auditor Fiscal também reclamou o recolhimento da CSLL, do PIS, e da COFINS. No entanto, deixou de deduzir as despesas do PIS e da COFINS do Lucro Real nos períodos fiscalizados;

- que como é notório, tais contribuições sobre o faturamento são dedutíveis na apuração do Lucro Real, logo, lançamento de ofício concomitante, como neste caso, deveria ter deduzido tais valores de PIS e COFINS, sob pena de ter majorado indevidamente a base de cálculo do IRPJ;

- que quanto **ao lucro da exploração** é de se dizer que a impugnante é beneficiária do incentivo fiscal do Lucro da Exploração, consoante facilmente se constata em suas DIRPJ (Doc. 04). Todavia, na quantificação do "quantum" devido, a Fiscalização não recompôs o Lucro da Exploração, o que reduziria, se não anularia por completo, o IRPJ lançado;

- que quanto **créditos de antecipação de imposto** é de se dizer que, como ressaltado anteriormente, a Fiscalização se restringiu apenas ao ajuste da base de cálculo do IRPJ, não procedendo qualquer ajuste na apuração do imposto. Dessa forma, além da dedução do Lucro da Exploração, deixou também de efetuar a compensação do Imposto de Renda antecipado durante os exercícios nos seguintes períodos: ano-calendário 2001, 2º, 3º e 4º Trimestres do ano-calendário 2001, e 1º, 2º, 3º e 4º Trimestres do ano-calendário de 1999;

- que quanto **dedutibilidade dos demais tributos da base de cálculo da CSLL** é de se dizer que frise-se, ainda que o Auditor fiscal também deixou de considerar, no lançamento da CSLL, as necessárias exclusões de sua base de cálculo, especialmente em relação aos valores lançados a título de PIS e COFINS, majorando indevidamente a contribuição exigida;

- que quanto **omissão de receitas - abatimentos e descontos incondicionais não comprovados** no que diz respeito a **lançamento referente a mero estorno** é de se dizer que antes de adentrar ao mérito da discussão da suposta omissão de receitas, cabe, preliminarmente, dirimir um equívoco cometido pela Fiscalização, ao buscar determinar a base

para o ajuste do Lucro Real, que aumentou consideravelmente o reclamado imposto. Ocorre que, ao elaborar a planilha apresentada no Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização não observou o histórico do lançamento relativo a 24/04/2001: "EST. LCTO INDEVIDO";

- que nesse caso, como a própria rubrica indica, houve mero ajuste contábil por erro na realização de lançamento. Como se verifica no razão anexado (doc. 05), por um lapso, havia sido registrado um lançamento de estorno de ICMS nessa conta. Assim quando esse erro foi identificado, foi necessário um novo lançamento de estorno para ajustá-lo;

- que no que diz respeito a **Despesas de propaganda - Remessas Livres de Pagamento** é de se dizer que deve ser esclarecido, desde logo, que em relação às citadas despesas de propaganda, além do valor lançado em 20/05/99 (R\$ 1.044.788,52), existe ainda outro valor registrado em 30/12/1998 (R\$ 2.131.241,64) da mesma natureza. Em verdade, tais valores não são, propriamente de propaganda. São, de fato, descontos incondicionais dados aos clientes da Impugnante por meio de bonificações em mercadorias. Tais bonificações também são chamadas "Simples Remessa Livre de Pagamento". Oportuno ressaltar que, apesar das respectivas Notas Fiscais ainda não terem sido localizadas, a Impugnante está envidando esforços para fornecer tal documentação que, tão-logo seja localizada, será juntada aos autos;

- que no que diz respeito a **Vendas canceladas** é de se dizer que quanto às operações de 31/10/1999 (R\$ 1.515.000,00, R\$ 1.010.000,00, R\$ 6.986.700,00), 31/01/2000 (R\$ 3.820.480,00) e 31/07/2000 (R\$ 1.250.000,00, R\$ 700.000,00), deve-se esclarecer que se trata, na verdade, de vendas canceladas e não de descontos incondicionais. Ocorre que, por equívoco, havia sido emitidas Notas Fiscais de venda para sua coligada (CCE Indústria) que jamais se realizaram. Tanto isso é verdade que referidos produtos jamais saíram do estoque da Impugnante, conforme se comprova pelos documentos anexos (Doc. 06);

- que só depois foi verificado esse equívoco. Prontamente então a Impugnante providenciou o cancelamento dessas vendas. Por um lapso, no entanto, tal cancelamento foi lançado na rubrica contábil "Descontos Incondicionais" ao invés de "Vendas Canceladas". O erro no lançamento de cancelamento da venda não tem qualquer efeito fiscal, uma vez que tanto os Descontos Incondicionais quanto as Vendas Canceladas são deduções da Receita Bruta permitidas pela legislação fiscal nas bases de cálculo do PIS, da COFINS, do IRPJ e da CSLL";

- que no que diz respeito a **Descontos incondicionais** é de se dizer que os demais valores, na verdade, são descontos, ajustados desde o pedido, absolutamente independentes de qualquer condição, referente a prazo, forma de pagamento etc. (Doc. 08). Assim, apenas por exigência de alguns de seus clientes, a Impugnante é obrigada a formalizar o desconto, existente desde a contratação da compra, no momento de seu pagamento. Exatamente essa circunstância, que em nada desnatura a natureza de desconto incondicional, é que dificulta a comprovação de sua realização. No entanto, a Impugnante tem se mobilizado no sentido de demonstrar a efetividade de sua existência, sendo que, à medida que o trabalho for ultimado promoverá a juntada dos citados comprovantes aos autos;

- que quanto a **omissão de receitas - diferença de estoques** é de se dizer que em primeiro lugar, a impugnante repele, frontalmente, as supostas diferenças de estoque referentes aos modelos HPS-2981-C, HPS-1402B, NSX-S305 e NSX-SZ11, afinal, a fiscalização apontou as diferenças de estoque da ordem de 23, 7, 4 e - 24, sendo absolutamente inacreditável que a empresa do porte da impugnante teria omitido receita de tal monta. Assim, para afastar quaisquer dúvidas, a impugnante está tratando de reconciliar a apuração elaborada

pela fiscalização para esclarecer esses itens, haja vista que, certamente, algum evento deixou de ser considerado no lançamento;

- que em relação ao modelo NSX-S22B, a Impugnante, mais uma vez, afirma, como já o fizera perante a fiscalização, que seu Registro de Inventário estava incorreto, constando 4.375 unidades. Assim, em relação a tal produto, como se observa, inclusive dos documentos oferecidos à fiscalização, foram produzidas 71.412 unidades, tendo sido devolvidas 626 unidades. Foram vendidas 71.218 unidades e remetidas sob outros itens 657 aparelhos, resultando no saldo final de apenas 63 peças. Desse modo, não houve omissão de receita, mas sim indevida postergação no reconhecimento dos custos dos produtos vendidos;

- que quanto a **omissão de receita operacional** é de dizer que como facilmente se verifica, a Fiscalização tratou os incentivos fiscais de ICMS, concedidos pelo Governo do Amazonas como subvenções de custeio. Diante dessa premissa, considerou a Fiscalização que os incentivos fiscais recebidos pela Impugnante seriam receitas operacionais que deveriam ter sido computadas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL;

- que a própria legislação estadual, Lei nº 1.939/89 e Decreto nº 12.814-A, que estabelece o regime de benefício fiscal sob o qual está albergada a Impugnante, trata o incentivo em questão como subvenção para investimento e não para custeio. Com efeito, o fundamento da tal incentivo é o desenvolvimento do Estado do Amazonas por meio de investimentos dos mais variados setores da economia, consoante dispõe a Lei nº 1.939/89 em diversos dispositivos;

- que aliás, projetos que visem tão-somente custeio de operações pré-existentes e que, portanto, não apresentem qualquer incremento da atividade industrial (por exemplo), sequer seriam aprovados pela Secretaria da Indústria, Comércio e Turismo do Estado";

- que quanto **as Subvenções para investimento e doações - IRPJ/CSLL** é de se dizer que como ressaltado anteriormente, a legislação amazonense disponibilizou incentivos fiscais de redução/restituição do ICMS devido sob condição de as empresa interessadas se comprometessem a investir no Estado, implantando ou expandindo seus empreendimentos. Logo, tem-se que a subvenção em questão não pode se outra senão a para investimento, e esse foi o tratamento contábil e fiscal que a impugnante adotou. Tal subvenção foi registrada como reserva de capital e, por consequência, não foi reconhecida como receita na contabilidade. Vale destacar que essa reserva somente vem sendo utilizada para aumentar o capital da sociedade, conforme uma das hipóteses previstas no inc. I do art. 443 do RIR/99;

- que importante por fim ressaltar que o tratamento contábil e fiscal desses incentivos fiscais como reserva de subvenção para investimento, qual seja, o registro como Reserva de Capital no Patrimônio Líquido, sem transitar pelas contas de resultado, tem respaldo também na doutrina especializada;

- que sendo subvenções para investimento, conforme previsão específica no Regulamento do Imposto de Renda (art. 443, inciso I) e da Lei das Sociedades Anônimas (§ 1º, art. 182, letra "d"), corroborada pela melhor doutrina contábil, tais incentivos devem ser registrados diretamente na conta Reserva de Capital do Patrimônio Líquido, não se constituindo, pois, como receitas ou reduções de custo. Não devem, portanto, compor o Lucro Real, muito menos a base de cálculo da CSLL;

- que quanto as **Adições não computadas na apuração do lucro real** é de se dizer que a Impugnante, aliás, como é usual no mercado em que atua, adota a política de fornecer descontos incondicionais aos seus principais clientes por meio de bonificações em mercadorias. Dessa forma, beneficia seus clientes e ainda alavanca suas vendas e sua marca. Para instrumentalizar essa forma de desconto incondicional, a Impugnante precisa emitir nova Nota Fiscal para remessa das mercadorias fornecidas como bonificação. Logo, não é possível destacar esse desconto na própria Nota Fiscal de venda, como normalmente ocorre. Esse fato, no entanto, não tem o condão de desnaturar a essência do desconto incondicional;

- que, entretanto, mesmo que as bonificações não pudessem ser caracterizadas como descontos incondicionais, o que se admite apenas ad argumentandum tantum, de forma alguma poderiam ser tidas como liberalidade da Impugnante nem como brindes, como quis a fiscalização;

- que no caso das bonificações de mercadorias é nítido que se espera um retorno dos clientes, tal como, aumenta de vendas, compromisso, fidelidade, etc. Ao passo que gastos por mera liberalidade ou brindes, são ações desvinculadas de qualquer propósito negocial ou estratégico, daí sua indedutibilidade;

- que quanto a **Perda no recebimento de créditos** é de se dizer que em relação às perdas no recebimento de créditos, a fiscalização alegou que os requisitos para sua dedução não teriam sido atendidos. Entretanto, ressalte-se, todas as empresas eram concordatárias, sendo que todos os demais requisitos para que a dedução fosse efetuada encontravam-se presentes;

- que aliás, em relação aos créditos em face das Lojas Arapuã, a Impugnante aproveita a oportunidade para acostar aos autos a Certidão de Objeto e Pé (Doc. 10), comprovando, haja vista que já havia comprovado a habilitação de seu crédito;

- que em relação às demais empresas todos os documentos necessários estão sendo providenciados, como comprovam as anexas petições (Doc. 11), e serão juntados aos autos assim que forem disponibilizados à Impugnante.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, em 27 de maio de 2004, os membros da Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém - PA concluíram pela procedência do lançamento, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que quanto a **matéria impugnada – desistência** é de se dizer que compulsando o processo, verifica-se que a impugnante desistiu de contestar parte do lançamento. De acordo com o documento que oficializou a desistência parcial (fls. 3.552 e 3.553), foram excluídos da demanda os lançamentos referentes à diferença de estoques (integralmente) e descontos incondicionais (parcialmente);

- que, de fato, a impugnante, no que se refere aos descontos incondicionais, não pontificou com exatidão os fatos geradores. Assim, analisando o documento que oficializou a desistência parcial, é possível visualizar com clareza a desistência integral dos seguintes fatos: 31/08/1999 (R\$ 3.325.680,00), 31/01/2000 (R\$ 3.820.480,00) e 31/07/2000 (R\$ 3.900.000,00);

- que no que se refere aos demais valores indicados pela impugnante: R\$ 2.525.000,00 e R\$ 6.986.700,00, os fatos geradores não coincidem com aqueles indicados no Auto de Infração. Intimado a explicar os valores, a impugnante apresentou demonstrativo à folha 3.560 detalhando a que imposto e contribuições se referem. De acordo com o demonstrativo apresentado, os valores excluídos da demanda e listados no parágrafo anterior referem-se ao fato gerador de 31/12/1999 cuja base de cálculo foi de R\$ 9.511.700,00 que representam a soma dos valores individualizados;

- que quanto ao **IRPJ - dedutibilidade das contribuições** é de se dizer que analisando detidamente os dispositivos legais elencados, é possível concluir que há impedimento legal para o acolhimento do pleito do sujeito passivo para a compensação do PIS e da COFINS com o IRPJ lançado de ofício;

- que para a dedução pretendida, mister a escrituração regular nos termos da sistemática do regime de competência, no qual o sujeito passivo apura o IRPJ de acordo com a incorrência das despesas, custos e receitas. Nesse particular, a pretensão da impugnante esbarra no fato de não ter havido a necessária escrituração regular das receitas que originaram os lançamentos de PIS e COFINS (lançamento reflexos);

- que quanto ao **lucro da exploração** é de se dizer que segundo o impugnante, o lançamento de ofício deveria apurar o IRPJ considerando o lucro da exploração e a isenção SUDAM a que tem direito. Embora a queixante alegue que como empresa sediada na área de atuação da SUDAM é beneficiária de isenção do lucro da exploração, tal isenção não tem efeitos sobre a matéria apurada no procedimento fiscal vez que os valores apurados constituem-se adições ao lucro líquido para efeito de apuração do lucro real, não interferindo no lucro líquido do exercício apurado pelo sujeito passivo, o qual constitui base para a apuração do lucro da exploração;

- que a matéria foi objeto do Parecer Normativo CST Nº 13/80 o qual conclui em seu item 8 que as adições ao lucro líquido para determinação do lucro real não afetam a composição do lucro da exploração, senão quando tal ajuste seja expressamente previsto na legislação tributária;

- que o Parecer Normativo CST nº 11/81, abordando o mesmo tema, afirma, nos itens 11 a 13, que o gozo da isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial depende de **escrita mercantil regular** e o montante do benefício, com base no lucro da exploração, está restrito aos valores nela registrados, não se justificando a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamento de ofício ou suplementar;

- que quanto a **antecipação no pagamento do IRPJ - ajuste com o lançamento de ofício** é de se dizer que de acordo com a peça impugnatória, a fiscalização desconsiderou as antecipações do IRPJ realizadas nos seguintes períodos: ano-calendário 2001; 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário 2000 e 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 1999;

- que o impugnante argumenta que a fiscalização desconsiderou as antecipações, mas não foi isso o que aconteceu. No ano-calendário de 1999, a impugnante optou pela apuração ordinária do lucro real (trimestral). Assim, nos casos em que houve a detecção de omissão de receita, o IRPJ devido foi apurado trimestralmente, considerando-se o que a impugnante houvera apurado no período. A comprovação consta nos documentos às

folhas 3.179, 3.418, 3.419, 3.421 e 3.462. À guiza de exemplo, cite-se as infrações apuradas no último trimestre do ano-calendário de 1999. Somados, os valores apurados alcançaram R\$ 15.029.990,78 (fl. 3.426). Na composição do lançamento, a fiscalização adicionou o valor apurado ao prejuízo indicado na DIRPJ para o período (fl. 3.426), resultando em saldo a ser tributado de R\$ 9.958.901,64 (R\$ 15.029.990,78 + (802.988,44) = R\$ 9.958.901,64);

- que se houvesse apurado lucro no período em comento, o lançamento alcançaria a totalidade dos valores apurados de ofício. Assim, nos casos de prejuízos apurados, reduz-se a base de cálculo do lançamento. O mesmo não acontece nos caso de lucro, quando a fiscalização não pode somar os valores apurados com o lucro já tributado;

- que no que se refere à antecipação do IRPJ, que a impugnante alega existir, não procedem os argumentos. No ano-calendário de 1999, a impugnante apurou prejuízo em todos os trimestres (fls. 3.131 e 3.134). No ano-calendário de 2000, a impugnante apurou prejuízo nos 1º, 2º e 4º trimestres (fls. 3.239 a 3.241). No terceiro trimestre, a impugnante não apurou prejuízo, mas não recolheu qualquer parcela a título de IRPJ;

- que, no ano-calendário de 2001, a impugnante optou pela apuração anual do IRPJ (fr. 3.280). Nessa condição, apurou prejuízo na ordem de R\$ 9.130.821,24 que foram excluídos do valor apurado (fl. 3.431). Em decorrência do exposto, não merece reparos o lançamento;

- que quanto a **dedutibilidade do PIS e da confins da base de cálculo da CSLL** é de se dizer que da mesma forma, que na apuração do IRPJ devido, a impugnante alega que a fiscalização não deduziu dos cálculos da CSLL os valores lançados a título de PIS e COFINS. O assunto já foi tratado anteriormente, quando se analisou pretensão da incidência em relação ao IRPJ. As conclusões da abordagem anterior aplicam-se à apuração da CSLL devida. Assim, não prosperam os argumentos apresentados;

- que quanto à **omissão de receita - abatimentos e descontos incondicionais não comprovados** é de se dizer que em preliminar destaca-se que somente serão apreciados os lançamentos para os quais a impugnante não desistiu do litígio. Nesses termos, somente serão analisados os lançamento referentes ao 4º trimestre do ano-calendário de 1998 (R\$ 4.297.562,58) e 2º trimestre do ano-calendário de 1999 (R\$ 2.317.980,44). Analisando o Termo de Verificação Fiscal (fls. 3.457 a 3.465), constata-se que a fiscalização materializou o lançamento em virtude de a impugnante, intimada, não apresentar os documentos que ampararam reduções na apuração do lucro real;

- que essas deduções seriam descontos sobre duplicatas, descontos incondicionais e despesas com propaganda (fl. 3.462). No corpo da impugnação, consta indicado como prova do alegado o documento 08, que se encontra no anexo II. Analisando o citado documento, constata-se que se trata de mera cópia do Livro diário da Impugnante;

- que analisando detidamente o que consta no Termo de Verificação Fiscal, constata-se que permanecem os motivos que ensejaram o lançamento. A impugnante foi intimada a comprovar, com documentos hábeis e idôneos, as deduções na apuração do lucro real, mas nada apresentou. Junto com a peça impugnatória, consta apenas cópia do Livro Diário, sem qualquer documento probante das operações que o ampararam. Assim, rejeitam-se os argumentos apresentados;

- que quanto às **mercadorias saídas em bonificação** é de se dizer que no que se refere aos valores de R\$ 2.131.241,64 e R\$ 1.044.788,52 que constam indicados como sendo referentes a descontos incondicionais e despesas com propaganda (fl. 3.462), a impugnante argumenta que as despesas indicadas como se fossem para propaganda, na verdade são descontos incondicionais dados aos clientes da impugnante por meio de bonificação em mercadorias. Nesses termos, os valores seriam dedutíveis na apuração do lucro real por se tratarem de descontos incondicionais;

- que a respeito do assunto, a fiscalização apurou que a impugnante procedia a saída das remessas indicando tratarem-se de "Simples Remessas Livres de Pagamento". A fiscalização também apurou que a contrapartida das saídas foi efetuada na conta "Descontos Incondicionais". Segundo a fiscalização, por se tratar de mera liberalidade do sujeito passivo e os valores corresponderem à totalidade da Nota Fiscal, as operações não poderiam ser enquadradas como descontos e não seriam dedutíveis na apuração do lucro real. Adicionalmente, a fiscalização relatou que mesmo sendo consideradas como brindes, essas saídas seriam indedutíveis na apuração do lucro real, nos termos do disposto na Lei nº 8.249I, de 1995;

- que tratando do assunto, a Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978, define, no item 4.2, descontos incondicionais como sendo parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos;

- que o valor do desconto ou bonificação de produtos oferecido em cada venda somente poderá ser considerado desconto incondicional se representar parcela redutora do valor da venda e constar na nota fiscal de vendas dos bens. Os valores das bonificações em mercadoria apontados pela impugnante equivalem, conforme constam dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, ao valor total das respectivas notas. Infere-se, assim, que as bonificações em mercadorias concedidas mencionadas na presente defesa não devem ser excluídas da receita bruta por não revestirem a forma de desconto concedido incondicionalmente, posto que não foram observadas as instruções emanadas da Receita Federal;

- que quanto às **subvenções para custeio - restituição do ICMS** é de se dizer que compulsando o processo, verifica-se que o lançamento originou-se do fato de a impugnante não ter oferecido à tributação os valores correspondentes à restituição do ICMS a que teria direito por força do disposto na Lei Estadual nº 1.939, de 1989. Segundo a fiscalização, esses valores seriam subvenções para custeio ou operação e não subvenções para investimento, estas últimas dedutíveis na apuração do lucro real por força do disposto no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII, todos regulados pelo artigo 443 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99);

- que na peça impugnatória, a impugnante sustenta que se tratam de subvenções para investimento e, como tal, inclusas nas disposições do artigo 443 do Decreto nº 3.000 de 1999. Portanto, para a solução da lide mister a análise do conceito de subvenções para investimento nos termos como esposado pela administração da Secretaria da Receita Federal por intermédio de manifestação normativa;

- que tendo em mente o que a administração da Secretaria da Receita Federal considera como **subvenções econômicas**, passa-se a analisar o que dispõe a Lei Estadual nº 1.939, de 1989, que trata da restituição do ICMS no Estado do Amazonas. De acordo com o

mencionado diploma legal, que foi inclusive citado pela impugnante, para fazer jus ao incentivo fiscal, o interessado deve obedecer aos princípios gerais listados no parágrafo segundo do artigo 2º;

- que no cotejo com o entendimento da Administração da SRF, a subvenção concedida pelo governo do Estado do Amazonas não pode ser considerada como sendo para investimento. Analisando o que dispõe a Lei nº 1.939, de 1989, verifica-se, sem dificuldade, a existência de diversas contrapartidas exigidas que são subvenções para custeio: ajuda financeira à Universidade Estadual, contratação de menores, utilização de serviços contábeis no Estado do Amazonas, desconto de ICMS para vendas ao comércio local, benefício social aos empregados, etc.. Portanto, a própria legislação avocada pela impugnante deixa cristalino que se tratam de subvenções de custeio;

- que, neste particular, convém novamente reproduzir o que seria a subvenção para investimento sob a ótica da Administração da SRF: "*SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos*;

- que quanto a **perda no recebimento de crédito** é de se dizer que compulsando o processo, verifica-se que o lançamento decorreu do fato de a impugnante, regularmente intimada, não comprovar ter preenchido os requisitos legais para a dedução, como despesa, de valores referentes a perda no recebimento de créditos decorrentes da atividade comercial (fl. 3.464);

- que em sua defesa, a impugnante alega que todos os requisitos para a dedução dessas despesas estavam preenchidos. Particularmente, no caso da empresa Lojas Arapuã, a impugnante apresentou cópia autenticada de certificação emitida pelo Poder Judiciário do Estado de São Paulo na qual consta que a impugnante habilitou-se judicialmente para receber R\$ 8.993.757,97 (fl. 878, anexo III). Em relação as demais perdas, a impugnante alega que está providenciando os comprovantes do ingresso em juízo para recuperação de créditos;

- que conforme se extrai do parágrafo 4º do artigo 9º acima transcrito, as perdas no recebimento de créditos sem garantia, de valor acima de R\$30.000,00, vencidos há mais de 1 ano e decorrentes das atividades da pessoa jurídica, só poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, a partir da data da decretação da falência e desde que iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

- que em sua defesa, a impugnante argumenta que ajuizou ação demandando a habilitação de seu crédito junto a Lojas Arapuã visando cobrar judicialmente os referidos créditos vencidos. Para tanto, apresenta o documento à folha 878, anexo III. Analisando o documento apresentado, no cotejo com as disposições legais reproduzidas, constata-se que o fato gerador relativo aos créditos das Lojas Arapuã (R\$ R\$ 8.993.757,97) é o dia 31 de dezembro de 1998, porque os valores referentes aos demais períodos são inferiores a esse valor (fl. 3.419). Assim, nos termos das disposições legais reproduzidas, a impugnante somente poderia deduzir os valores se na época já houvesse sido decretada a falência. Nesse particular, analisando o documento apresentado pela própria impugnante (fl. 878, anexo III), constata-se que a falência foi decretada em 31 de julho de 2002. Conclui-se, portanto, que os valores **somente seriam dedutíveis no ano-calendário de 2002, o que legitima a glosa de ofício**;

- que no que se refere aos demais valores (R\$ 4.797.854,12 no ano-calendário de 2000 e R\$ 534.714,56 no ano-calendário de 2001), inclusive o correspondente à diferença entre o valor constante na certificação apresentada e o total deduzido como despesas no ano-calendário de 1998 (R\$ 10.431.987,51 - R\$ 8.993.757,97 = R\$ 1.438.229,54), a impugnante informa na peça impugnatória que está providenciando as respectivas provas. Entretanto, de acordo com os documentos juntados à peça impugnatória (fls. 879 a 898), não é possível a apreciação do pleito. Os motivos constam a seguir declinados;

- que a grande parte dos documentos correspondem a solicitações para o fornecimento de certidão confirmando a habilitação da impugnante a processos de falência. No caso das Lojas Gomes Ltda. (fl. 888, anexo III), a impugnante anexou declaração do síndico da massa falida informando que se encontra-se habilitada, sem que houvesse declaração formal do Poder Judiciário de Minas Gerais confirmando a habilitação;

- que no que se refere à empresa Musisom Equipamentos Sonoros Ltda., consta a declaração do Poder Judiciário do Rio Grande do Sul, mas não consta qual seria o valor e em que ano-calendário efetuou a dedução desses valores (890, anexo III);

- que no caso da empresa Pira Espuma Comércio e Representações Ltda. (fl. 893, anexo III), a certidão apresentada informa que a impugnante se habilitou como credor da massa falida, mas a falência não foi decretada, fato que impede a dedução;

- que, por fim, no que se refere à empresa Comercial R A de Equipamentos Eletrônicos Ltda. (fl. 897, anexo III), a impugnante apresentou certidão na qual consta a decretação da falência da referida empresa, sem que conste a impugnante como habilitada no processo.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIO FISCAL. RESTITUIÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONISMO. DESCARACTERIZAÇÃO - Os valores correspondentes ao benefício fiscal de isenção ou redução de ICMS 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 investimento, devendo ser computados na determinação do lucro real. Dispositivos Legais: arts. 392 e 443 do RIR, de 1999; e Parecer Normativo CST 112, de 1978.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. ISENÇÃO SUDAM - O gozo da isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial depende de escrita mercantil regular e o montante do benefício, com base no lucro da exploração, está restrito aos valores nela registrados, não se justificando a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamento de ofício.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DESISTÊNCIA DO LITÍGIO - Deixa-se de apreciar a parte do lançamento para a qual o sujeito passivo desistiu do litígio e o processo foi apartado.

IRPJ E CSLL. DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E COFINS - Nos casos de lançamento de ofício, incabível a dedução, na apuração do IRPJ devido, dos valores correspondentes ao PIS e a COFINS decorrentes do mesmo lançamento porque se tratam de valores não escriturados de acordo com o regime de competência.

ANTECIPAÇÃO NO PAGAMENTO DO IRPJ. AJUSTE COM O LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Rechaçam-se os argumentos de falta de dedutibilidade do IRPJ pago antecipadamente do IRPJ lançado de ofício nos casos em que a fiscalização recompôs do lucro real do sujeito passivo e considerou o resultado indicado na DIRPJ, em estreita obediência ao disposto no artigo 24 da Lei nº 9.249, de 1995.

OMISSÃO DE RECEITA. ABATIMENTOS E DESCONTOS INCONDICIONAIS. NÃO COMPROVAÇÃO - Em se tratando descontos incondicionais, mantém-se o lançamento que glosou os descontos quando o sujeito passivo, intimado, não apresentou a documentação hábil e idônea que amparou o registro contábil das operações.

SAÍDA DE MERCADORIAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS - As mercadorias saídas em bonificação, quando não vinculadas a operação comercial de venda, não são consideradas descontos incondicionais.

PERDA NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO - Em se tratando de perda no recebimento de créditos, o fato de o sujeito passivo não apresentar a documentação que amparou a dedução como despesa respalda o lançamento. No caso de comprovação do ajuizamento de ação judicial para o recebimento dos créditos perdidos, a prova, por si só, não garante que se tratam de créditos vencidos há mais de um ano, nos termos do disposto no inciso II, "c", do artigo 9º da Lei nº 9.430, de 1996

PIS, COFINS E CSLL. PROCEDIMENTO REFLEXO. - A decisão prolatada no processo instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à exigência materializada contra a mesma empresa, aplica-se aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 21/06/2004, conforme Termo constante à fl. 3595, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (21/07/2004), o recurso voluntário de fls. 3596/3641, instruído pelos documentos de fls. 3642/3799, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que desistiu da demanda em relação ao item de diferenças de estoques, assim como parte dos valores relacionados a descontos incondicionais, tendo em vista a inclusão dos débitos no PAES;

- que o acórdão recorrido determina a indedutibilidade dos valores referentes à Contribuição ao PIS e à COFINS da base do IRPJ e da CSLL, apurados em decorrência da ação fiscal. Constitui a base de cálculo do IRPJ e da CSLL o lucro líquido apurado no período, ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas e/ou autorizadas pelas respectivas legislações. A idéia de se deduzir da base de cálculo do IRPJ e CSLL os tributos e contribuições incidentes em etapas anteriores tem por finalidade tributar tão-somente o lucro efetivamente auferido pela empresa;

- que a jurisprudência administrativa têm, reiteradamente, admitido a recomposição do lucro da exploração, em virtude de lançamento de ofício, desde que os valores lançados afetem, diretamente o lucro líquido do exercício. Desse modo, é imprescindível que se reconheça a necessidade de ajuste do lucro da exploração em decorrência dos ajustes do lucro líquido realizados pela fiscalização, especialmente em relação à subvenção recebida, caso prevaleça, o que se admite apenas por hipótese. Assim, considerando que os valores decorrentes de subvenção, segundo a própria fiscalização afetariam o lucro operacional, não se pode negar, deveriam igualmente, afetar o lucro da exploração;

- que **quanto ao lançamento referente a mero estorno** é de se dizer que é importante que se dirima um equívoco cometido pela fiscalização, a qual, ao elaborar o TVF, deixou de observar o histórico do lançamento relativo a 24/08/01: EST. LCTO. INDEVIDO, mero ajuste contábil em virtude de erro cometido. Não se trata de lançamento não comprovado, mas simplesmente de ajuste de correção de lançamento anterior feito indevidamente;

- que **quanto as despesas de propaganda – remessas livres de pagamento** é de se dizer que no Termo de Verificação Fiscal consta a irregularidade: Descontos incondicionais e Despesas com Propaganda Não Comprovados. Ocorre que, além do valor lançado pela fiscalização referente a 20/05/99, R\$ 1.044.788,52, existe ainda um outro valor da mesma natureza, registrado em 30/12/98, R\$ 2.131.241,64. Não constituem despesa de propaganda, mas sim descontos incondicionais dados aos clientes por meio de bonificações em mercadorias, também denominadas “Simples Remessa Livre de Pagamento”. A legislação é clara ao determinar a não inclusão dos descontos na receita bruta. Tratam-se de descontos concedidos aos clientes, ajustados desde o pedido, independentes de qualquer condição, resultado na redução do valor da venda;

- que os mapas anexos (doc. 17), demonstram não só a origem dos valores deduzidos, mas também os beneficiários dos descontos incondicionais. As despesas verificadas como despesas de propaganda constituíram-se em descontos incondicionais dados aos seus clientes por meio de bonificações em mercadorias, operação também denominada “Simples Remessa Livre de Pagamento”. A fiscalização tratou como sendo operações ocorridas por mera liberalidade, não entendendo que se tratavam de descontos incondicionais concedidos por meio de mercadorias em bonificação;

- que o acordo entre as duas empresas determina a remessa, em momento posterior, de produtos equivalentes a 3% do total de vendas, a título de bonificação. De acordo com o volume de vendas e a disponibilidade dos produtos em estoque da recorrente, as

remessas eram realizadas de maneira esporádica. Ao invés de a empresa simplesmente conceder desconto no preço de venda, opta por dar mercadorias ao varejista;

- que **quanto a omissão de receitas operacionais – subvenções** é de se dizer que a subvenção é apenas uma contribuição pecuniária do Estado com a finalidade de auxiliar instituições a alcançarem algum fim de interesse público. Cumpre observar que os incentivos concedidos em favor da recorrente visam justamente incentivar a implantação de empreendimento econômico em localidade não de só difícil acesso, mas também com infraestrutura deficitária, escassez de mão-de-obra qualificada e de fornecedores capacitados, de forma a ser cabível a sua catalogação como subvenção para investimento e o registro em conta de reserva de capital, com a finalidade de se evitar a incidência tributária;

- que a Lei nº 1939/89, do Estado do Amazonas, ao conceder o benefício fiscal do ICMS, estabeleceu em seu art. 19, uma série de exigências a serem cumpridas para as empresas fazerem jus a tal incentivo, o qual pretende beneficiar somente as empresas que estiverem efetivamente instaladas no Estado do Amazonas, promovendo a capacitação de mão-de-obra e fornecedores locais. A decisão recorrida distorceu os fatos. Ocorre que os incisos do art. 19 da citada lei prescrevem exigências para o gozo dos benefícios e não o destino a ser conferido aos incentivos concedidos;

- que, o que ocorre é a transferência de capital a título de benefício fiscal de ICMS com o único e exclusivo intuito de atrair investimentos para o Estado. Dessa forma, não restam dúvidas de que situações como esta constituem hipótese de subvenção para investimento. Assim, imprescindível se faz sua não tributação pelo IRPJ e pela CSLL em decorrência do art. 443 do RIR/99, amparado pelo art. 38, § 2º do DL 1598/77, bem como pelo art. 1º, inciso VIII do DL 1730/79;

- que **quanto as perdas no recebimento de créditos** é de se dizer que deduziu créditos não recebidos como despesa, os quais foram indevidamente glosados pela fiscalização. Em relação ao crédito referente às Lojas Arapuá, a DRJ entendeu erroneamente que a falência só foi decretada em 2002, e a baixa havia se dado em 1998. Na verdade, o processo de concordata iniciou em 1998, convertido em falência somente depois;

- que foi a 15ª empresa a se habilitar no processo de Concordata, no ano de 1998, antes ainda de ter havido a convocação. O artigo 9º, § 4º da Lei 9430/96 determina que já com a concessão da concordata à devedora é possível que o crédito a ela referente seja baixado. Assim, muito embora a falência tenha se dado somente em 2002, a concessão da concordata se deu no ano de 1998. Diante disso, a baixa do crédito foi realizada seguindo as determinações legais. De qualquer modo, ainda que assim não fosse, na pior das hipóteses, se estaria diante de mera postergação no pagamento dos tributos, fato absolutamente ignorado pela fiscalização;

- que em relação à empresa Muisom Equipamentos Sonoros, a decisão recorrida aponta não reconhecer a baixa do crédito pelo fato de que não foi mencionado seu valor quando foi baixado. Nesse momento a recorrente vem informar que o crédito, no valor de R\$ 55.509,60, foi deduzido como despesa em 2000. Assim, tendo a falência sido decretada em 1998, e tendo a recorrente tomado todas as providências cabíveis, sua baixa constitui-se plenamente amparada pela legislação;

- que a devedora Pira Espuma teve a concordata concedida em 27/10/98, o que já possibilita a baixa dos créditos a partir desse momento. Conforme cópia do processo juntado, a concordata foi convertida em falência em 10/10/2001. Porém, ainda que a falência

não tivesse sido decretada, a concordata anteriormente concedida já possibilitava a baixa dos créditos;

- que, em relação à empresa Cukier Cia. Ltda., (doc. 06), comprova que a falência foi decretada em 24/03/97, fato este que permitiu que a recorrente, habilitada no recebimento procedesse a baixa no montante de R\$ 854.854,76 em sua contabilidade no ano de 1998;

- que, em referência ao crédito da empresa Casa do Rádio, conforme a certidão (doc. 07), a concordata foi concedida em 31/05/98, tendo sido convolada em falência em 13/02/01. O crédito foi devidamente habilitado, e a recorrente deduziu como despesa R\$ 41.503,64 no ano de 2000 e R\$ 80.183,97, no ano de 2001;

- que, com relação ao Magazine Ponto Quente, era credora de R\$ 13.898,74, os quais deduziu como despesa em 2000, vez que mencionada empresa encontrava-se em concordata, conforme certidão acostada (doc. 08);

- que a empresa Kaká Móveis e Eletrodomésticos teve sua falência decretada em setembro de 1999, constando a recorrente como uma de suas credoras (doc. 09). A recorrente baixou na contabilidade R\$ 15.662,49, no ano de 2000, obedecendo os ditames legais;

- que a empresa Alô Eletro Comercio de Móveis e Eletrodomésticos (doc. 10), teve concordata concedida em março de 2001 a qual foi convolada em falência em fevereiro de 2003. O crédito de R\$ 69.357,90 foi deduzido em 2001, portanto, momento perfeitamente possível, segundo a legislação, já que a concordata há havia sido concedida;

- que a empresa Refrigeração Paulista teve sua falência decretada em setembro de 1997 (doc. 11). A recorrente baixou de sua contabilidade o valor de R\$ 17.947,27, somente no ano de 2000, procedimento cabível, portanto;

- que, com relação à empresa A. Shock Som Ltda., a certidão nesse momento juntada (doc. 12), afirma ter sido a concordata concedida em dezembro de 1995, tendo ocorrido posterior convolação em falência em abril de 1997. Diante da quebra da empresa, a recorrente deduziu como despesa o valor de R\$ 130.907,52, em 1998, obedecendo assim, determinação legal;

- que a empresa Ceplan Comercial Ltda., teve sua concordata concedida em novembro de 2000, tendo sido convertida em falência em fevereiro de 2002 (doc. 13). A recorrente baixou o crédito de R\$ 302.412,06, no ano de 2001. Dessa forma, tratou-se de procedimento correto, vez que a concordata já havia sido concedida quando da dedução de tais créditos;

- que a empresa Jotão Comércio e Representações teve sua falência decretada em setembro de 1997 (doc. 14) e que a recorrente baixou o valor de R\$ 1.746.715,07, em 2000, portanto, correto o procedimento;

- que os demais devedores cujos créditos foram deduzidos estavam notoriamente impossibilitados de realizar o pagamento de suas dívidas, consoante demonstram as certidões e declarações juntadas (doc. 15). Além disso, contatos haviam sido realizados pela recorrente no sentido de negociar o pagamento, porém, nenhuma providência no sentido de

quitação foi tomada pelas empresas devedoras. Assim, diante da clareza dos fatos, da possibilidade remota de recebimento de seus créditos, mantendo ainda os procedimentos de cobrança, a recorrente entendeu perfeitamente possível a dedução dos valores como despesa.

Posteriormente, a recorrente retornou aos autos (14/10/2005), com a juntada dos documentos de fls. 3661/3704.

Às fls. 3660, o despacho da DRF em Manaus - AM, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

Na Sessão de Julgamento de 07 de dezembro de 2005, ACORDAM os Membros da então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência sob o argumento de que tendo em vista que não é possível decidir o feito tão somente com base em cópias juntadas pela recorrente na fase recursal, é de se devolver os autos à repartição de origem, para que a fiscalização tome as seguintes providências:

- 1 - Manifeste-se sobre a legitimidade dos documentos anexados aos autos;
- 2 - Apresente relatório detalhado à vista das provas (documentos anexados juntamente com o recurso voluntário) bem como dos argumentos trazidos aos autos pela recorrente, em especial no que se refere ao item relativo às perdas no recebimento de créditos incobráveis;
- 3 - Que dê ciência ao contribuinte, para que este, também querendo, se manifeste.
- 4 - Cumprida a diligência, que os autos retornem a este Conselho, após a devida ciência à contribuinte.

Em 26 de setembro de 2008 a autoridade fiscal se manifesta através do Relatório de Diligência Fiscal (fls. 4464/4485), manifestando-se, em síntese, sobre os seguintes aspectos:

- que quanto a **incentivo fiscal de restituição do ICMS (item 1)** é de se dizer que comprovadamente a fiscalização apurou infração à legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, consubstanciada pela prescrição do inc. I, do art. 392 do RI/99, tendo sido constatada **omissão de receita operacional**, caracterizada por incentivo fiscal de restituição do ICMS concedido pelo Governo do Estado do Amazonas, tendo o contribuinte escriturado tais receitas em conta patrimonial do Patrimônio Líquido. Ressaltamos que não há comprovantes da aplicação de recursos em investimentos conforme normatizam o PN CST nº 143/73 e PN CST nº 112/78;

- que no tocante ao pleito do contribuinte quanto à recomposição do **lucro da exploração** é de se informar que o lançamento se deu por conta de **omissão de receita operacional**, haja vista a não comprovação de investimentos, ficou evidenciado o equívoco contábil e fiscal do contribuinte ao escriturar subvenções correntes em conta patrimonial e não de resultados. No mais, e no alcance da diligência, verificamos que as escritas contábil e fiscal encontram-se regulares. O contribuinte dispõe de livros e documentos e os registros obedecem a cronologia e a competência dos exercícios;

- que quanto **as perdas no recebimento de créditos (item 2)** é de se dizer que após a revisão da matéria e considerando os argumentos trazidos ao processo, mencionados no início deste item, apresentamos a seguir, a composição das baixas dos períodos fiscais em questão, que, a princípio, respaldadas pela documentação acima mencionada, estariam de acordo com as disposições do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, a saber: (a) – Perdas do ano-calendário de 1998 = R\$ 3.663.832,05 (fls. 4467/4479); (b) – Perdas do ano-calendário de 1999 = R\$ 6.369.448,85 (fls. 4467/4479); (c) – Perdas do ano-calendário de 2000 = R\$ 2.507.085,98; e (d) – Perdas do ano-calendário de 2001 = R\$ 605.787,53 (fls. 4467/4479);

- que quanto **a omissão de receita – abatimentos e descontos incondicionais não comprovados (item 3)** é de se dizer que a infração apurada pela fiscalização encontra-se caracterizada através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 3462). A DRJ manteve o lançamento sob o argumento da não apresentação de documentos pelo contribuinte;

- que o valor do litígio, considerando a desistência do contribuinte manifestada através do documento de fls. 3552/3553 se expressa em R\$ 5.029.877,86, com registros na conta contábil como **descontos incondicionais**, sendo que o contribuinte não logrou apresentar documentos que justificassem os descontos incondicionais apurados pela fiscalização;

- que quanto **as bonificações em mercadorias – remessa livre de pagamento (item 4)** é de se dizer que em ambos os casos, ou seja, na venda “cheia” com concessão de desconto incondicional ou na venda “liquida” com bonificação em produtos, os custos e despesas são idênticos. O diferencial está representado pelo valor das mercadorias concedidas em bonificação, equivalente à redução da quantidade vendida. E este é o valor do prejuízo para o fisco e se materializa nas operações em Manaus e não São Paulo ou outro local comprador;

- que como mencionamos, caberia ao contribuinte criar mecanismos contábeis ou fiscais para adequar os resultados em Manaus e manter os mesmos ganhos tributáveis para a Fazenda Nacional, o que efetivamente não ocorreu. Os prejuízos causados pela prática de bonificação em mercadorias foram apurados pela fiscalização, por ocasião da auditoria, e estão discriminados às fls. 3475/3476 totalizando R\$ 15.343.187,36. Conforme esclarecido pelo contribuinte, itens 29 e 30 do Recurso Voluntário as parcelas nos valores de R\$ 2.131.241,64 e R\$ 1.044.788,52, de 30/12/1998 e 20/05/1999, relacionadas no Termo de Verificação Fiscal à fl. 3462, também dizem respeito a bonificações em mercadorias e, portanto, devem ser acrescidas ao valor acima indicado, que passa a totalizar R\$ 18.519.217,52;

- que quanto **a dedutibilidade da contribuição ao PIS e da COFINS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (item 5)** é de se dizer que este item consta da decisão de Primeira Instância à fl. 3576 e não foram oferecidos documentos e/ou argumentos diversos da mencionada na decisão;

- que quanto **a antecipação do IRPJ – ajuste com o lançamento de ofício (item 6)** é de se dizer que este item consta da decisão de Primeira Instância à fl. 3576 e não foram oferecidos documentos e/ou argumentos diversos da mencionada na decisão.

Em 10 de novembro de 2008 o contribuinte apresenta a sua Manifestação sobre o Relatório de Diligência fiscal (fls. 4487/4523).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro JOSÉ RICARDO DA SILVA

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Não há argüição de qualquer preliminar, razão pela qual a discussão se resume a matéria de mérito. Para facilitar a análise a ordem que será seguida será a mesma das infrações apuradas no Auto de Infração do IRPJ.

1 - OMISSÃO DE RECEITA - ABATIMENTOS E DESCONTOS INCONDICIONAIS NÃO COMPROVADOS.

De início, é importante frisar, que a recorrente desistiu da impugnação dos seguintes fatos geradores: 31/09/1999 (R\$ 3.325.680,00), 31/12/1999 (R\$ 9.511.700,00) 31/03/2000 (R\$ 3.820.480,00) e 31/09/2000 (R\$ 3.900.000,00). Assim sendo, resta para a discussão os valores de R\$ 4.297.562,58 (31/12/1998); R\$ 2.317.980,44 (30/06/1999); e R\$ 2.725.850,60 (31/12/2001).

A acusação fiscal diz respeito à contabilização de valores a débito de descontos incondicionais e despesas com propaganda, consideradas não comprovadas.

Em resposta ao Termo de Intimação de 26/08/2003, o contribuinte apresentou demonstrativos referentes aos anos-calendário de 1998, 1999, 2000 e 2001, nos quais consta um item denominado “Simples Remessa Livre de Pagamento”, incluído sob a rubrica “Outras Saídas”, cuja contabilização foi a débito da conta Descontos Incondicionais, conforme demonstrado em planilha anexa aos autos e cópias do livro Razão.

A autoridade autuante considerou que os valores caracterizam-se como mera liberalidade do contribuinte, sob o entendimento de que tais saídas não constituem descontos incondicionais, pois isso resultaria admitir que o desconto possa corresponder ao total da nota fiscal.

Essas deduções seriam descontos sobre duplicatas, descontos incondicionais e despesas com propaganda (fl. 3.462). No corpo da impugnação, consta indicado como prova do alegado o documento 08, que se encontra no anexo II. Analisando o citado documento, constata-se que se trata de mera cópia do Livro diário da Impugnante.

Da análise do que consta no Termo de Verificação Fiscal, constata-se que permanecem os motivos que ensejaram o lançamento. A recorrente foi intimada a comprovar, com documentos hábeis e idôneos, as deduções na apuração do lucro real, mas nada apresentou. Junto com a peça recursal, consta apenas cópia do Livro Diário, sem qualquer documento probante das operações que o ampararam. A mesma conclusão chegou o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela diligência solicitada pela então Primeira

Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme consta-se às fls. 4482. Assim, rejeitam-se os argumentos apresentados. Diante disso, é de se manter a tributação valores de R\$ 4.297.562,58 (31/12/1998); R\$ 2.317.980,44 (30/06/1999); e R\$ 2.725.850,60 (31/12/2001).

2 - OMISSÃO DE RECEITA – DIFERENÇA DE ESTOQUE

Matéria fora do litígio em razão da desistência formulada pelo contribuinte, conforme constata-se às fls. 3552/3560.

3 – PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS – INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

Consta do Termo de Verificação Fiscal, que a glosa foi procedida pelo motivo de a contribuinte, regularmente intimada, não comprovar ter preenchido os requisitos legais para a dedução, como despesa, de valores referentes a perda no recebimento de créditos decorrentes da atividade comercial (fl. 3.464), conforme abaixo:

Em sua resposta o contribuinte não comprovou que as parcelas dos créditos em relação às quais as empresas concordatárias se comprometeram em pagar não foram honradas. Tal comprovação é condição necessária para a dedutibilidade desses valores na apuração do lucro real. Por esse motivo, procedemos à glosa dos mesmos, os quais estão totalizados abaixo:

Fato Gerador	Provisões de Perdas no Recebimento de Créditos	Glosa dos Valores Indedutíveis
31/12/1998	11.404.241,82	10.431.987,51
29/12/2000	16.252.058,91	4.797.854,12
31/12/2001	961.509,80	534.714,56

A dedutibilidade das perdas ocorridas no recebimento dos créditos está regulada pela Lei nº 9.430/96, em seu artigo 9º, que assim dispõe:

Art. 9º. As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

(...)

b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

(...)

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º.

(...)

§ 4º No caso de crédito com empresa em processo falimentar ou de concordata, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou da concessão da concordata, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito.

§ 5º A parcela do crédito cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela empresa concordatária, poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições previstas neste artigo

Esta matéria foi esclarecida quando da realização da diligência fiscal , conforme é possível se observar do Relatório da Diligência Fiscal.

Consta de forma detalhada às fls. 4467/4481 as operações relativo as perdas no recebimento de créditos, cujo resultado adoto com o esclarecimento abaixo.

Na diligência fiscal a autoridade fiscal concluiu pela necessidade do ajuste nas deduções na seguinte forma: ano-calendário de 1998, no valor de R\$ 3.663.832,05; ano-calendário de 2000, no valor de R\$ 2.507.085,98; e no ano-calendário de 2001, no valor de R\$ 605.787,53, com o qual estou de pleno acordo. Entretanto, com relação ao caso da empresa Lojas Arapuã, se faz necessário um esclarecimento a parte.

A contribuinte apresentou cópia autenticada de certificação emitida pelo Poder Judiciário do Estado de São Paulo na qual consta que encontrava-se habilitada judicialmente para receber R\$ 8.993.757,97 (fl. 878, anexo III).

Verifica-se no Relatório de Diligência Fiscal, às fls. 4471/4473, o detalhamento dos vencimentos das referidas faturas. Observa-se, que contraria a alínea “b”, inciso II, do § 1º, do art. 9º, da Lei nº 9.430, de 1996, qual seja: “acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa” o valor de R\$ 582.630,19 e contraria alínea “c”, inciso II, do § 1º, do art. 9º, da Lei nº 9.430, de 1996, qual seja: “superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento”, o valor de R\$ 5.735.007,70, totalizando R\$ 6.317.637,89. Valor este que a princípio, por determinação legal, só poderia ser utilizado no ano-calendário de 1999.

A decisão recorrida manteve a glosa do valor mencionado, tendo em vista que a contribuinte somente poderia deduzir os valores se na época já houvesse sido decretada a

falência. Nesse particular, a falência foi decretada em 31 de julho de 2002. Concluiu então, que os valores somente seriam dedutíveis no ano-calendário de 2002.

Contudo, registre-se que a ação fiscal foi concluída em outubro de 2003, data posterior àquela em que a recorrente poderia ter baixado o crédito como despesa.

Diante disso, há que se acolher os argumentos da recorrente, no sentido de que, na pior das hipóteses, se estaria diante de mera postergação no pagamento dos tributos, fato esse ignorado pela fiscalização.

Com efeito, para o caso, se faz presente a figura da postergação do Imposto de Renda, no termos do artigo 219 do RIR/94, que prevê:

A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento do lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 5º): I – a postergação do pagamento do imposto para período-base posterior ao em que seria devido: ou II – a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Quando da ocorrência da postergação do imposto de renda, o oferecimento à tributação das parcelas postergadas, de forma espontânea, por parte do contribuinte, ou mesmo em procedimento de ofício, deve obedecer aos ditames dos parágrafos 1º e 2º do citado artigo 219 do mesmo regulamento:

§ 1º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 193 (Decreto-lei nº 1598/77, art. 6º, § 6º).

§ 2º - O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 193 não exclui a cobrança de correção monetária, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação do pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decretos-lei nºs 1.598/77, art. 6º, § 7º, e 1.597/82, art. 16).

O Parecer Normativo nº 02, de 28 de agosto de 1996, destinou-se a normatizar o procedimento da fiscalização no caso da constatação da inobservância do regime de apuração do imposto.

Como visto acima, a autoridade fiscal, quando se deparar com as situações elencadas, ou seja, ao constatar que o contribuinte deixou de observar o regime de reconhecimento das receitas e despesas, deve tomar as medidas necessárias para a devida aplicação da justiça fiscal, isto é, deve realizar a compensação de prejuízos de ofício, bem como atender ao PN 02/96.

O procedimento fiscal ora em exame deixou de atender o citado Parecer Normativo pois, tendo a recorrente antecipado o reconhecimento de despesas, reduziu o lucro tributável do período-base em questão, porém, por outro lado, tal procedimento fez com que o lucro tributável fosse aumentado no período em que a mencionada despesa efetivamente incorreu de acordo com o regime de competência.

A este valor deve ser agregado o valor de R\$ 51.810,96, referente as Lojas Gomes Ltda. (fls. 4481). Totalizando assim o valor de R\$ 6.369.448,85

Assim sendo, é de se acolher como dedução de despesas para o ano-calendário de 1998 o valor de R\$ 10.033.280,90 (R\$ 3.663.832,05 + R\$ 6.369.448,85)

Diante disso, é de se excluir da base de cálculo da exigência os valores de R\$ 10.033.280,90; R\$ 2.507.085,98; e R\$ 534.714,56 (valor lançado), correspondente aos anos-calendários de 1998, 2000 e 2001, respectivamente.

4 - SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO/INVESTIMENTO - RESTITUIÇÃO DO ICMS

O presente item da peça fiscal originou-se pelo fato de a contribuinte deixar de tributar os valores correspondentes à restituição do ICMS a que teria direito por força do disposto na Lei nº 1.939, de 1989 do Estado do Amazonas. Segundo a fiscalização, esses valores seriam subvenções para custeio ou operação e não subvenções para investimento.

Em sua defesa, a recorrente sustenta que se tratam de subvenções para investimento e, como tal, inclusas nas disposições do artigo 443 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

A turma de julgamento de Primeira Instância manteve a exigência sob o fundamento de que, no entendimento da Administração da Secretaria da Receita Federal, a subvenção concedida pelo governo do Estado do Amazonas não pode ser considerada como sendo para investimento. A existência de diversas contrapartidas exigidas define que o caso se trata de subvenção para custeio: ajuda financeira à Universidade Estadual, contratação de menores, utilização de serviços contábeis no Estado do Amazonas, desconto de ICMS para vendas ao comércio local, benefício social aos empregados.

Como se constata, a colenda Turma de Julgamento considera que os benefícios outorgados pelo Estado do Amazonas à recorrente, tratam-se de subvenção para custeio, e, portanto, passíveis de tributação na área Federal.

A assertiva feita no sentido de que, em razão dos recursos fornecidos poderiam ser destinados para qualquer fim, ao bel prazer dos tomadores, já que iam para o capital de giro da empresa.

De uma forma genérica, o conceito sedimentado na doutrina é no sentido de que as subvenções para custeio são aquelas concedidas para que a pessoa jurídica possa fazer frente aos seus custos comuns, ordinários, não estando vinculadas a investimentos específicos. Essa espécie de subvenção é considerada transferência de renda e, como tal, integra o conjunto das receitas tributáveis da pessoa jurídica.

Por outro lado, as denominadas subvenções para investimento são as transferências de capital destinadas à instalação, manutenção ou expansão da empresa, para que esta as aplique em seus empreendimentos ou novas atividades de desenvolvimento. Essas subvenções são creditadas em conta de reserva de capital, a qual integra o patrimônio líquido (capital próprio) da pessoa jurídica beneficiária e, portanto, não transitam pela conta de resultado, não compondo o lucro tributável.

Matéria idêntica à dos presentes autos foi apreciada pela Sétima Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme o Acórdão nº 107-05.912, de 15/03/2000, 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 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 indireta (isenção ou redução de impostos, exoneração total ou parcial de correção monetária e/ou de juros concedidos pelo Estado etc.(...)) pode e deve o contribuinte materializá-la.

Assim, pelo princípio contábil de que todo crédito (no caso o lançamento a PL da Reserva de Subvenção) deve corresponder a um débito (no caso 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 concedidos 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 nº 7.713, de 1988; tampouco se sujeitam à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (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.

1. 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 - 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.

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.

2. 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 nº 4.320, de 1964, 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".

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 Código Tributário Nacional, que impõe ao hermeneuta e aplicador do direito (tributário) a fiel observância da definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pelo legislador.

3. 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.º 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).

4. 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 n. 1.598/77 (que procurou observar a disposição das normas do anteprojeto) aparecem dois preceitos - um especial e outro geral - sobre subvenções para investimentos" (ob. cit. pp. 686-692).

5. A exegese do artigo 38 § 2º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e do artigo 182, § 1º, "d", da Lei nº 6.404, de 1976.

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 nº 6.404, 1976 não fazia qualquer alusão às subvenções ou doações. Já a legislação tributária, pela Lei nº 4.506, de 1964, 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 nº 6.404, de 1976 que pela primeira vez, expressamente a questão das subvenções para investimento e das doações foram reguladas.

Em função dessa inovação, o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, 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 nº 1.730, de 1979, modificando o § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, 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 nº 4.506, de 1964 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 nº 6.404, de 1976 e por reflexo no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, 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 voto, 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 nº 1.730, de 1979, 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 nº 1.598, de 1977.

Nessa linha de raciocínio pela redação atual do art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, 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 errônea, 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.

6. 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	X	
ICM faturado nas vendas		
O ICM a recolher		X
NO RECOLHIMENTO DO ICM	X	
a) pelos 100% do imposto ICM a recolher 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 Ludícibus, 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 capita (...).

E conjugando a legislação societária à tributária, prossegue Latorraca:

Como já referimos a Lei nº 6.404, de 1976 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).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

e societária, porque o trânsito por resultados, a rigor, implicaria computar o valor na base de distribuição de dividendos (teria composto o lucro líquido do exercício), assim como serviria de base de cálculo do Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL).

Daí porque Modesto Carvalhosa e Nütton 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.

8. 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 do Amazonas por meio da Lei nº 1.939/1989, ao conceder o benefício fiscal do ICMS, caracterizam-se como subvenções para investimentos, visto que concedidos como contrapartida da implantação ou expansão do empreendimento da recorrente.

No âmbito do citado benefício fiscal, 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.

A recorrente, desde o momento da celebração do negócio, fez jus aos incentivos, tanto que nas datas aprazadas fará os pagamentos de contribuição financeira, durante todo o período de fruição dos incentivos, em importância correspondente a um e meio por cento sobre o valor do ICMS restituível, em cada período de apuração, em favor da Universidade do Estado do Amazonas – EUA, na forma e no prazo previsto em regulamento, conforme estabelece o artigo 19, IX, da Lei nº 1939/89.

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 101-94.676, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni:

IRPJ. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS: OPERAÇÕES DE MÚTUO. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO. REDUÇÃO DO VALOR DA DÍVIDA. CARACTERIZAÇÃO. - A concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Ceará, dentre eles a realização de operações de mútuo em condições favorecidas, notadamente quando presentes: i) a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público em transferir capital para a iniciativa privada; e ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos em seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos.

As subvenções para investimentos devem se registradas diretamente em conta de reserva de capital, não transitando pela conta de resultados.

Acórdão nº 101-93.716, relator o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral:

IRPJ. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS: OPERAÇÕES DE MÚTUO. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO. REDUÇÃO DO VALOR DA DÍVIDA. CARACTERIZAÇÃO. - A concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Ceará, dentre eles a realização de operações de mútuo em condições favorecidas, notadamente quando presentes: i) a intenção da Pessoa Jurídica de Direito

Público em transferir capital para a iniciativa privada; e ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos em seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos.

Acórdão nº 101-94.009, relator o Conselheiro Paulo Roberto Cortez:

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.

Acórdão nº 107-06266, relator o Conselheiro Natanael Martins:

IRPJ - ISENÇÃO - LUCRO DA EXPLORAÇÃO - FUNDO DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DO CEARÁ - INCENTIVO DE ICMS - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - RECEITA DE NATUREZA OPERACIONAL - INCLUSÃO NO LUCRO DA OPERAÇÃO - O incentivo concedido pelo Estado do Ceará no âmbito do FDI, em contrapartida de investimentos industriais, não se configura como receita financeira e, sendo contabilizado em resultados, compõe o lucro da exploração para efeitos de cálculo da isenção de IRPJ.

Acórdão nº 103-09.026, relator o Conselheiro 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 Conselheiro 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 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, Relator o 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.

5 – GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE – SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES.

O lançamento é relativo a compensação indevida de prejuízos fiscais apurados, tendo em vista as reversões dos prejuízos após o lançamento das infrações constatadas nos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000. Assim, a sua recomposição deverá acompanhar o presente julgamento (é consequência do lançamento e por via de consequência do julgamento).

6 – ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

Alega a recorrente, que é usual no mercado em que atua, adota a política de fornecer descontos incondicionais aos seus principais clientes por meio de bonificações em mercadorias. Dessa forma, beneficia seus clientes e ainda alavanca suas vendas e sua marca.

Para instrumentalizar essa forma de desconto incondicional, a Impugnante precisa emitir nova Nota Fiscal para remessa das mercadorias fornecidas como bonificação. Logo, não é possível destacar esse desconto na própria Nota Fiscal de venda, como normalmente ocorre. Esse fato, no entanto, não tem o condão de desnaturar a essência do desconto incondicional. Alega, ainda, que mesmo que as bonificações não pudessem ser caracterizadas como descontos incondicionais, o que se admite apenas ad argumentandum tantum, de forma alguma poderiam ser tidas como liberalidade da recorrente nem como brindes, como quis a fiscalização.

Da análise dos autos observa-se que em resposta ao Termo de Intimação de 26/08/2003, apresentada em 29/08/2003 a contribuinte apresentou demonstrativos referentes aos ano-calendário de 1998 a 2001, nos quais um dos itens constantes na apuração apresentada é o denominado "Simples Remessa Livre de Pagamento", incluído sob a rubrica "Outras Saídas". Tais quantidades foram aceitas pela fiscalização na apuração final das diferenças de estoques de produto acabado. Ocorre que, a despeito da veracidade da saída desses produtos, essas operações foram contabilizadas a débito da conta Descontos Incondicionais (fls. 3475/3476). Entretanto, os valores correspondentes a essas saídas caracterizam-se como mera liberalidade do contribuinte.

Analisando as notas fiscais envolvidas, observa-se que tais saídas não constituem descontos incondicionais, já que não é possível se admitir que o desconto incondicional possa corresponder ao valor integral da própria nota fiscal. Mesmo que o tratamento dado a operação fosse o de remessas de mercadorias a título de brindes, tal operação, a partir da Lei nº 9.249, de 1995, não é dedutível na apuração da base de cálculo do imposto de renda.

Ora, a fiscalização apurou que a contribuinte procedia a saída das remessas indicando tratarem-se de "Simples Remessas Livres de Pagamento". A fiscalização também apurou que a contrapartida das saídas foi efetuada na conta "Descontos Incondicionais". Segundo a fiscalização, por se tratar de mera liberalidade do sujeito passivo e os valores corresponderem à totalidade da Nota Fiscal, as operações não poderiam ser enquadradas como descontos e não seriam dedutíveis na apuração do lucro real.

Tratando do assunto, a Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978, define, no item 4.2, descontos incondicionais como sendo parcelas redutoras do preço de venda, **quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.**

Na mesma linha de entendimento, os Pareceres CST/SIPR nº 1.386, de 1982, e nº 439, de 1986, aprovaram o seguinte entendimento sobre a matéria:

Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas pela IN SRF nº 51/78 como descontos incondicionais. (...). Todavia, como pretende a consulente bonificar o cliente, entregando quantidade maior do que a estipulada, necessário se torna, para que como promoção se enquadre, em termos legais, que a operação se transforme em parcela redutora do preço de venda,

para que se caracterize, então, o desconto incondicional. Isto pode ser feito computando-se, na nota fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar como a quantidade que o vendedor deseja oferecer a título de bonificação, transformando-se em moeda corrente o total das unidades, como se vendidas fossem. Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em moeda corrente, que corresponde à quantidade que o vendedor pretende ofertar, a título de bonificações, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias. Entretanto, ressalte-se que se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, o custo dessas mercadorias não será dedutível na determinação do lucro real.”.

Assim, o valor do desconto ou bonificação de produtos oferecido em cada venda somente poderá ser considerado desconto incondicional se representar parcela redutora do valor da venda e constar na nota fiscal de vendas dos bens. Os valores das bonificações em mercadoria apontados pela impugnante equivalem, conforme constam dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, ao valor total das respectivas notas. Infere-se, assim, que as bonificações em mercadorias concedidas mencionadas na presente defesa não devem ser excluídas da receita bruta por não revestirem a forma de desconto concedido incondicionalmente, posto que não foram observadas as instruções emanadas da Receita Federal. Diante disso, é de se manter a tributação deste item.

7 - DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES do PIS E DA COFINS.

Alega a recorrente que a fiscalização não excluiu na apuração da base de cálculo do IRPJ e também da CSLL, o valor correspondente ao lançamento de ofício referente à contribuição para o PIS e também da COFINS, apurados em decorrência da própria ação fiscal.

A matéria encontra-se disciplinada pelo artigo 280 do RIR/99, que assim dispõe:

Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).

No mesmo sentido, a dedução do PIS e da COFINS é autorizada também pelas disposições do art. 344 do mesmo diploma legal, *verbis*:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

Da análise dos dispositivos acima elencados, é possível concluir que não há qualquer impedimento legal para o acolhimento do pleito do sujeito passivo para a dedução das contribuições do PIS e da COFINS lançadas de ofício, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas na ação fiscal.

A partir de 01 de janeiro de 1996, caso constatada omissão no registro de receita por parte do sujeito passivo, a autoridade fiscal deve apurar o valor do imposto devido, respeitando o regime de tributação adotado pela pessoa jurídica.

Nesse caso, para que seja apurada a receita líquida, devem ser deduzidas da receita bruta, as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os tributos incidentes sobre as vendas. Diante disso, em atendimento ao regime de competência, da mesma forma, devem ser computados todos os custos que a oneraram e que não afetaram o lucro líquido .

Inexistem quaisquer dúvidas a respeito das contribuições sobre o faturamento em relação a dedutibilidade na apuração do lucro real, logo, na lavratura do lançamento de ofício em que são exigidos o IRPJ e a CSLL e, concomitantemente as contribuições para o PIS e COFINS, estas podem ser deduzidas da base de cálculo daqueles, sob pena de majoração indevida dos tributos cobrados com base no lucro das atividades da empresa.

Esta matéria já foi objeto de apreciação por parte da então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, nos termos do Acórdão nº 101-93.776, de 20/03/2002, relatora a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, conforme a ementa abaixo:

OMISSÃO DE RECEITAS - ANOS CALENDÁRIO DE 1996 E 1997- APURAÇÃO DO IMPOSTO E ADICIONAIS- Se o contribuinte não traz aos autos a comprovação dos custos que diz corresponderem às receitas omitidas, não há como deduzi-los para efeito de apuração do lucro real. Devem, porém, ser deduzidas das receitas omitidas, para fins de apuração da receita líquida, os tributos que comprovadamente incidiram sobre as vendas, no caso, o PIS e a COFINS objeto de lançamento no mesmo procedimento fiscal.

Diante disso, em relação aos tributos incidentes sobre as vendas, a dedução daqueles exigidos em decorrência de procedimento fiscal devem ser reduzidos da receita bruta para chegar à receita líquida.

8 – RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO

Segundo a recorrente, o lançamento de ofício deveria apurar o IRPJ considerando o lucro da exploração e a isenção SUDAM a que tem direito. Embora a contribuinte afirme que, encontrando-se sediada na área de atuação da SUDAM, é beneficiária de isenção do lucro da exploração, tal isenção não tem efeitos sobre a matéria apurada no procedimento fiscal vez que os valores apurados constituem-se adições ao lucro líquido para efeito de apuração do lucro real, não interferindo no lucro líquido do exercício apurado pelo sujeito passivo, o qual constitui base para a apuração do lucro da exploração.

A matéria foi objeto do Parecer Normativo CST Nº 13/80 o qual conclui em seu item 8 que as adições ao lucro líquido para determinação do lucro real não afetam a

composição do lucro da exploração, senão quando tal ajuste seja expressamente previsto na legislação tributária.

Também o Parecer Normativo CST nº 11/81, abordando o mesmo tema, afirma, nos itens 11 a 13, que o gozo da isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial depende de escrita mercantil regular e o montante do benefício, com base no lucro da exploração, está restrito aos valores nela registrados, não se justificando a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamento de ofício ou suplementar.

Com efeito, com relação ao direito à isenção, a jurisprudência administrativa tem sido desfavorável ao sujeito passivo tendo em vista que o conceito de lucro de exploração está ligado essencialmente ao aspecto contábil.

De fato, se a receita foi omitida e não foi contabilizada, esta parcela não integra o lucro de exploração e como tal, não tem direito à isenção. Este entendimento foi sedimentado, com muita propriedade no Parecer Normativo CST nº 11/81 acima referido, onde ficou assentado que:

Não se aplicam aos impostos devidos por lançamentos de ofício ou suplementar os incentivos fiscais cujo gozo depende de prévia indicação na declaração de rendimentos.

Se o contribuinte não pleitear os incentivos na declaração de rendimentos, poderá fazê-lo dentro dos prazos previstos no art. 597 do RIR/80.

A partir da vigência do DL 1.598/77, o gozo da isenção e redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial depende da manutenção de escrita mercantil regular e o montante do benefício será restrito aos valores nela registrados.

Entre outras considerações, o referido Parecer Normativo apresenta os seguintes argumentos para sustentar a tese eleita:

10. Muito embora satisfeitas as obrigações principais e acessórias, pode ocorrer a superveniência de lançamento de ofício, nas situações enunciadas no art. 676 do RIR/80, ou a exigência de suplemento de imposto já lançado. Em ambos os casos, os lançamentos podem ter origem em:

I - Omissão de receitas

II - Valores indedutíveis não oferecidos à tributação

11. O dever de manter escrituração com base nas leis comerciais e fiscais implica obrigatoriedade de observância dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, inclusive, pois, do regime de competência. Dessarte, as receitas omitidas em determinado período-base da escrituração comercial e, posteriormente ocasionadora de lançamento de ofício ou suplementar não podem ser aceitas para efeito de recomposição da base de

cálculo do lucro isento (total ou parcialmente), porque não foram computadas oportunamente no lucro líquido do exercício.

12. *Por outro lado, importa notar que o resultado da escrituração comercial da pessoa jurídica afetado por todas as despesas registradas no período-base de apuração, de sorte que é irrelevante para a determinação do lucro líquido do exercício (ponto de partida para a formação do lucro da exploração) distinguir-se se a despesa é dedutível ou indedutível para efeitos fiscais.*

13. *Essa observação aliada ao fato de que os ajustes do lucro líquido do exercício (RIR/80, arts. 387, e 388), na determinação do lucro real, não tem reflexo no lucro da exploração, nos permite concluir que a superveniência de lançamento “ex-officio” ou de lançamento suplementar, decorrente de valores indedutíveis não oferecidos à tributação, jamais poderia justificar a recomposição da base de cálculo do lucro beneficiado com a isenção total ou parcial.*

A jurisprudência administrativa está sedimentada no mesmo sentido, conforme Acórdãos, e entre outros julgados, além das ementas citada na decisão recorrida, merece transcrição, a seguinte ementa:

ALCANCE DO BENEFÍCIO - A isenção refere-se ao imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração. Não alcança parcelas do tributo calculado em função de despesas indedutíveis ou de receitas omitidas, porque tais parcelas adicionadas ao lucro líquido para determinação do lucro real não podem afetar o lucro da exploração, salvo quando se tratar de ajuste expressamente previsto na legislação (Ac. 105-2.981/88 - DOU 08/06/89)

No caso de omissão de receitas onde fica patente a intenção de desviar as receitas da pessoa jurídica para outras finalidades, mesmo comprovado o retorno para a empresa dos recursos desviados, por outros meios, ou nas hipóteses de despesas indedutíveis, a jurisprudência administrativa não tem sido favorável ao sujeito passivo.

Com efeito, o Acórdão nº 103-11.666/91 (cópia anexada pela recorrente, às fls. 144) confirma a tese contida no Parecer Normativo CST nº 11/81, com a seguinte ementa:

ISENÇÃO - LUCRO DA EXPLORAÇÃO - Devem ser adicionadas ao lucro líquido, para apuração do lucro real, as despesas indedutíveis assim como definidas na legislação fiscal. A verificação pela fiscalização, da falta desta adição não interfere no lucro da exploração que permanecerá o mesmo após o devido ajuste.

Nestas condições e relativamente a isenção da SUDAM, acompanho a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que como a isenção é calculada sobre o lucro da exploração, tal isenção não alcança as receitas omitidas e nem as despesas indedutíveis.

9 - ANTECIPAÇÃO NO PAGAMENTO DO IRPJ - AJUSTE COM O LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A recorrente insurge-se contra o procedimento fiscal sob o argumento de que o autuante não considerou as antecipações do IRPJ realizadas nos seguintes períodos: ano-calendário 2001; 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário 2000 e 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 1999.

Antes da análise do pleito, mister destacar que nos termos do disposto no caput do artigo 24 da Lei nº 9.249, de 1995, verificada a omissão e receita, o lançamento será efetivado de acordo com o regime de tributação do sujeito passivo:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

A citação se fez necessária porque a impugnante argumenta que a fiscalização desconsiderou as antecipações, mas não foi isso o que aconteceu. No ano-calendário de 1999, a impugnante optou pela apuração do lucro real (trimestral). Assim, nos casos em que houve a detecção de omissão de receita, o IRPJ devido foi apurado trimestralmente, considerando-se o que a impugnante houvera apurado no período. A comprovação consta nos documentos às folhas 3.179, 3.418, 3.419, 3.421 e 3.462. À guisa de exemplo, cite-se as infrações apuradas no último trimestre do ano-calendário de 1999. Somados, os valores apurados alcançaram R\$ 15.029.990,78 (fl. 3.426). Na composição do lançamento, a fiscalização adicionou o valor apurado ao prejuízo indicado na DIRPJ para o período (fl. 3.426), resultando em saldo a ser tributado de R\$ 9.958.901,64 (R\$ 15.029.990,78 + (802.988,44) = R\$ 9.958.901,64).

Caso a empresa tivesse apurado lucro no período em questão, o lançamento alcançaria a totalidade dos valores apurados de ofício. Assim, nos casos de prejuízos apurados, reduz-se a base de cálculo do lançamento. O mesmo não acontece nos caso de lucro, quando a fiscalização não pode somar os valores apurados com o lucro já tributado.

No que se refere à antecipação do IRPJ, que a impugnante alega existir, não procedem os argumentos. No ano-calendário de 1999, a impugnante apurou prejuízo em todos os trimestres (fls. 3.131 e 3.134). No ano-calendário de 2000, a impugnante apurou prejuízo nos 1º, 2º e 4º trimestres (fls. 3.239 a 3.241). No terceiro trimestre, a impugnante não apurou prejuízo, mas não recolheu qualquer parcela a título de IRPJ.

No ano-calendário de 2001, a impugnante optou pela apuração anual do IRPJ (fr. 3.280). Nessa condição, apurou prejuízo na ordem de R\$ 9.130.821,24 que foram excluídos do valor apurado (fl. 3.431).

Nessas condições, não tem razão a recorrente, pois ainda que tivesse efetuado antecipações de imposto de renda sem o correspondente aproveitamento (compensação) com valores a recolher, trata-se de uma iniciativa da própria contribuinte que não pode ser exercida pela fiscalização, visto que, ainda que por ocasião da ação fiscal eventualmente pudesse existir valores a compensar, não é possível acolher tal pleito, pois a compensação poderia ter sido realizada pela empresa de forma espontânea nos períodos-base subseqüentes.

Em decorrência do exposto, não merece reparos o lançamento neste item.

10 – QUANTO A TRIBUTAÇÃO DECORRENTE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL, PIS e COFINS

Como se infere do relato, a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) decorre do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, especificamente, em razão das seguintes irregularidades apuradas pela autoridade fiscal lançadora mantida de forma parcial:

- a) Omissão de receitas decorrente da glosa de abatimentos e descontos incondicionais não comprovados;
- b) Omissão de receitas decorrente da apuração de diferenças de estoque;
- c) Perdas no recebimento de créditos referentes a baixas efetuadas sem comprovação das condições necessárias; e
- d) Omissão de receitas operacionais relativas a subvenções para investimento.

Já no que toca aos Autos de Infrações relativo ao PIS e a COFINS, os motivos ensejadores da autuação são:

- a) Omissão de receitas decorrentes da glosa de abatimentos e descontos incondicionais não comprovados; e
- b) Omissão de receitas decorrente da apuração de supostas diferenças de estoque.

Em observância ao princípio da decorrência, e sendo certo a relação de causa e efeito existente entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir nos presentes julgados, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, o autuado não conseguiu elidir a totalidade das irregularidades apuradas, deve-se manter, em parte, o exigido no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências que a formalizada no processo principal quer as dele originadas (lançamentos decorrentes) repousam sobre o mesmo suporte fático.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo do IRPJ, relativo ao item 003 do AI (Perdas no Recebimento de Créditos), os valores de R\$ 10.033.280,90; R\$ 2.507.085,98; e R\$ 534.714,56 (valor lançado), correspondente aos anos-calendário de 1998, 2000 e 2001, respectivamente; relativo ao item 004 do AI (Subvenções – omissões) a integralidade dos valores lançados, bem como deduzir das receitas omitidas para fins de apuração da receita líquida a incidência do PIS e da COFINS.

JOSÉ RICARDO DA SILVA - Relator

JOSELAINÉ BOEIRA ZATORRE - Relatora 'ad hoc' designada para formalização do acórdão. Ressalto que não estou vinculada a conteúdo dessa decisão

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O presente voto exterioriza as razões de decidir nos seguintes pontos em que o I. Relator restou vencido:

Tributação de subvenções (item 4).

Na sessão de 05 de dezembro de 2012, esta Turma de Julgamento decidiu, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário relativamente à **tributação de subvenções** (item 4). Naquela ocasião, esta Conselheira votou pelas conclusões do I. Relator, por não concordar com seus fundamentos, como já demonstrado no voto vencido do Acórdão nº 1101-00.661 (processo administrativo nº 10980.0724631/2010-65), que abordou benefício fiscal concedido pelo Estado do Paraná.

Naquele voto vencido demonstrou-se a necessidade de se avaliar as condições para concessão da subvenção e as contrapartidas exigidas, antes de concluir por sua caracterização como subvenção para investimento. Inclusive, abordou-se especificamente o Acórdão nº 9101-00.556, demonstrando-se que as circunstâncias materiais ali apreciadas eram significativamente diferentes daquelas tratadas no processo administrativo nº 10980.0724631/2010-65.

E, no Acórdão nº 9101-00.556 abordou-se, justamente a concessão de incentivos fiscais pelo Estado do Amazonas, veiculada pela Lei Estadual nº 1.939/89, a mesma aqui invocada pela recorrente. Demonstrou-se, ali, que o objetivo da lei era a *integração, expansão, modernização e consolidação dos setores agropecuário, agroindustrial, industrial, comercial e de prestação de serviços, com ênfase no desenvolvimento do Estado*. Além disso, abordou-se aspectos daquele ato legal, e de outros que o sucederam, para evidenciar a obrigação das empresas beneficiárias de *promover o desenvolvimento da região, mediante a realização de investimentos*, inclusive expondo a necessidade de apresentação de *projeto técnico e de viabilidade econômica que demonstre a exequibilidade do empreendimento*.

Diante de tal contexto, para afirmar tributável a subvenção concedida pelo Estado do Amazonas, a autoridade fiscal deveria ter demonstrado que este benefício não teve contrapartida em investimentos. Todavia, a autoridade lançadora limitou-se a dizer que o não oferecimento das subvenções à tributação estava em desacordo com o art. 392, inciso I do RIR/99 (que trata das subvenções para custeio), citando decisão da SRRF/5ª RF em processo de consulta, nos seguintes termos:

Os valores correspondentes à redução de imposto decorrente de benefício fiscal concedido de forma desvinculada, no tocante a sua destinação (inexistência de

vinculação para aplicação em bens e direitos), são tributáveis como integrantes do lucro operacional.

Nada foi dito para subsidiar a conclusão de que o benefício fiscal foi concedido de forma desvinculada. Assim, não cabia à autuada, demonstrar em sua defesa, referida aplicação, como entendeu a autoridade julgadora de 1ª instância e a autoridade diligenciante. A Fiscalização deveria ter exigido a documentação comprobatória do benefício, e demonstrado que não havia, ali, evidências de investimento. Por estas razões, não há como manter a tributação dos valores correspondentes ao incentivo fiscal.

Estas as razões, portanto, acolhidas pela maioria qualificada desta Turma de Julgamento, para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, relativamente à tributação de subvenções.

Glosa de perdas no recebimento de créditos (item 3)

Ainda na sessão de 05 de dezembro de 2012, foi dado provimento ao recurso voluntário para cancelar as **glosas de perdas no recebimento de créditos** (item 3). Todavia, observa-se que o I. Relator não propôs a exclusão integral, mas sim parcial do crédito tributário lançado, acolhendo, com alguns ajustes, o resultado da diligência inicialmente proposta. Neste sentido, portanto, a decisão seria por provimento parcial ao recurso voluntário.

Necessário, porém, ressaltar que esta Conselheira, em vistas aos autos, concluiu por dar provimento ao recurso voluntário em menor extensão, especificamente em relação à glosa de R\$ 10.431.987,51, promovida no ano-calendário 1998. Neste ponto, disse a autoridade administrativa, ao final da diligência, que do montante correspondente a perdas vinculadas ao cliente Lojas Arapuã Ltda, somente R\$ 2.676.120,08 seria dedutível em 1998, sendo o restante (R\$ 6.317.637,89) atribuível ao ano-calendário 1999, quando atendidos os requisitos das alíneas “b” e “c”, inciso II, do §1º do art. 9º da Lei nº 9.430/96. No mesmo sentido manifestou-se relativamente ao cliente Lojas Gomes, admitindo as baixas de R\$ 380.183,86 em 1998, mas atribuindo ao ano-calendário 1999 a parcela de R\$ 51.810,96. No total, a parcela de R\$ 6.369.448,85 somente seria dedutível em 1999.

Especificamente as perdas com créditos em face do cliente Loja Gomes, passaram a ser dedutíveis quando vencidos há mais de um ano, requisito que se verificou no 1º trimestre de 1999, dado que as notas fiscais, nos valores entre R\$ 5.000,00 e R\$ 30.000,00, tinham por vencimento 11/01/98.

Com referência às perdas com créditos em face do cliente Lojas Arapuã, a tabela elaborada pela autoridade administrativa ao final da diligência deve ser acrescida de uma coluna, que indica o período de apuração no qual os créditos passam a estar vencidos há mais de um ano, reunindo todos os requisitos de dedutibilidade, como abaixo demonstrado:

ALÍNEA "B", INCISO II, PARÁGRAFO 1º LEI 9.430/96

<u>FATURA</u>	<u>VENCIMENTO</u>	<u>VALOR</u>	<u>DEDUTIBILIDADE</u>
17042	02/05/1998	20.546,50	30/06/1999
17377	02/05/1998	25.061,25	30/06/1999
17431	03/05/1998	25.373,00	30/06/1999
18350	21/05/1998	25.373,00	30/06/1999
18700	27/05/1998	25.061,25	30/06/1999

Processo nº 10283.005503/2003-57
Acórdão n.º 1101-000.901

S1-C1T1
Fl. 1.198

17378	02/05/1998	9.950,27	30/06/1999
17384	02/05/1998	12.591,48	30/06/1999
18669	31/05/1998	6.367,68	30/06/1999
16867	12/06/1998	28.752,32	30/06/1999
16827	11/06/1998	9.836,32	30/06/1999
10750	19/01/1998	5.034,00	31/03/1999
17047	02/05/1998	20.546,50	30/06/1999
16683	23/04/1998	29.223,00	30/06/1999
18046	21/05/1998	14.611,00	30/06/1999
18376	26/05/1998	21.385,00	30/06/1999
10332	10/02/1998	24.640,00	31/03/1999
17909	11/05/1998	15.220,00	30/06/1999
17910	11/05/1998	18.264,00	30/06/1999
17941	11/05/1998	15.220,00	30/06/1999
18314	25/05/1998	20.070,40	30/06/1999
16830	11/06/1998	28.752,32	30/06/1999
16685	23/04/1998	29.223,00	30/06/1999
17049	30/04/1998	8.766,90	30/06/1999
17383	02/05/1998	28.480,00	30/06/1999
17591	07/05/1998	28.480,00	30/06/1999
18378	26/05/1998	21.385,00	30/06/1999
9109	15/01/1998	16.758,00	31/03/1999
8963	11/01/1998	23.200,00	31/03/1999
8946	11/01/1998	16.758,00	31/03/1999
9895	02/02/1998	7.700,00	31/03/1999
Total		582.630,19	

ALÍNEA "C", INCISO II, PARÁGRAFO 1º LEI 9.430/96

<u>FATURA</u>	<u>VENCIMENTO</u>	<u>VALOR</u>	<u>DEDUTIBILIDADE</u>
18664	31/05/1998	38.493,90	30/06/1999
17379	02/05/1998	42.720,00	30/06/1999
17385	02/05/1998	88.809,00	30/06/1999
17587	07/05/1998	60.153,00	30/06/1999
17592	07/05/1998	42.720,00	30/06/1999
18351	21/05/1998	88.805,50	30/06/1999
18472	22/05/1998	80.200,00	30/06/1999
18667	31/05/1998	85.544,00	30/06/1999
17380	02/05/1998	88.809,00	30/06/1999
17588	07/05/1998	60.153,00	30/06/1999
18352	21/05/1998	88.805,50	30/06/1999
18473	22/05/1998	80.200,00	30/06/1999
18702	31/05/1998	104.791,40	30/06/1999
16828	11/06/1998	37.832,00	30/06/1999
17355	09/05/1998	102.735,00	30/06/1999

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por JOSELAINE BOEIRA ZATORRE, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por JOSELAINE BOEIRA ZATORRE, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VA

LADAO, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 13/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10283.005503/2003-57
Acórdão n.º 1101-000.901

S1-C1T1
Fl. 1.199

17356	09/05/1998	53.422,20	30/06/1999
17381	02/05/1998	56.960,00	30/06/1999
17386	02/05/1998	150.382,50	30/06/1999
17432	03/05/1998	137.019,60	30/06/1999
17589	07/05/1998	56.960,00	30/06/1999
18047	21/05/1998	102.277,00	30/06/1999
18587	23/05/1998	150.375,00	30/06/1999
18589	23/05/1998	106.566,60	30/06/1999
16829	11/06/1998	101.500,00	30/06/1999
10173	09/02/1998	61.600,00	31/03/1999
10174	09/02/1998	61.600,00	31/03/1999
10331	10/02/1998	30.800,00	31/03/1999
10988	26/02/1998	34.000,00	31/03/1999
10989	26/02/1998	34.000,00	31/03/1999
16684	23/04/1998	62.720,00	30/06/1999
16791	25/04/1998	88.200,00	30/06/1999
17048	30/04/1998	94.080,00	30/06/1999
17357	09/05/1998	220.500,00	30/06/1999
17358	09/05/1998	66.150,00	30/06/1999
17382	02/05/1998	117.365,76	30/06/1999
17387	02/05/1998	232.394,40	30/06/1999
17389	02/05/1998	50.736,24	30/06/1999
17433	03/05/1998	147.042,00	30/06/1999
17590	07/05/1998	50.736,24	30/06/1999
17593	07/05/1998	117.365,76	30/06/1999
18048	21/05/1998	31.360,00	30/06/1999
18308	25/05/1998	215.129,60	30/06/1999
18353	21/05/1998	147.042,00	30/06/1999
18377	26/05/1998	91.800,00	30/06/1999
18456	22/05/1998	147.042,00	30/06/1999
18588	23/05/1998	161.385,00	30/06/1999
18706	27/05/1998	147.042,00	30/06/1999
18707	27/05/1998	51.737,00	30/06/1999
18794	28/05/1998	101.134,60	30/06/1999
18935	04/06/1998	195.075,00	30/06/1999
16686	23/04/1998	41.094,00	30/06/1999
17359	09/05/1998	41.094,00	30/06/1999
17388	02/05/1998	50.127,50	30/06/1999
18049	21/05/1998	35.066,40	30/06/1999
18354	21/05/1998	126.865,00	30/06/1999
18457	22/05/1998	50.125,00	30/06/1999
8944	11/01/1998	40.000,00	31/03/1999
8945	11/01/1998	67.032,00	31/03/1999
9108	15/01/1998	67.032,00	31/03/1999

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por JOSELAINE BOEIRA ZATORRE, Assinado digitalmente em 05/02/

2015 por JOSELAINE BOEIRA ZATORRE, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VA

LADAO, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 13/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

9733	01/02/1998	42.500,00	31/03/1999
9734	01/02/1998	42.500,00	31/03/1999
9735	01/02/1998	42.500,00	31/03/1999
9736	01/02/1998	70.000,00	31/03/1999
9737	01/02/1998	70.000,00	31/03/1999
9891	02/02/1998	61.600,00	31/03/1999
9892	02/02/1998	61.600,00	31/03/1999
9893	02/02/1998	61.600,00	31/03/1999
Total		5.735.007,70	

Desta forma, os valores glosados pela Fiscalização passam a ser dedutíveis em:

a) 1º trimestre de 1999:

<u>FATURA</u>	<u>VENCIMENTO</u>	<u>VALOR</u>	<u>DEDUTIBILIDADE</u>
10750	19/1/1998	5.034,00	31/3/1999
10332	10/2/1998	24.640,00	31/3/1999
9109	15/1/1998	16.758,00	31/3/1999
8963	11/1/1998	23.200,00	31/3/1999
8946	11/1/1998	16.758,00	31/3/1999
9895	2/2/1998	7.700,00	31/3/1999
10173	9/2/1998	61.600,00	31/3/1999
10174	9/2/1998	61.600,00	31/3/1999
10331	10/2/1998	30.800,00	31/3/1999
10988	26/2/1998	34.000,00	31/3/1999
10989	26/2/1998	34.000,00	31/3/1999
8944	11/1/1998	40.000,00	31/3/1999
8945	11/1/1998	67.032,00	31/3/1999
9108	15/1/1998	67.032,00	31/3/1999
9733	1/2/1998	42.500,00	31/3/1999
9734	1/2/1998	42.500,00	31/3/1999
9735	1/2/1998	42.500,00	31/3/1999
9736	1/2/1998	70.000,00	31/3/1999
9737	1/2/1998	70.000,00	31/3/1999
9891	2/2/1998	61.600,00	31/3/1999
9892	2/2/1998	61.600,00	31/3/1999
9893	2/2/1998	61.600,00	31/3/1999
	Lojas Arapuã	942.454,00	
	Lojas Gomes	51.810,96	
	Total	994.264,96	

b) 2º trimestre de 1999:

<u>FATURA</u>	<u>VENCIMENTO</u>	<u>VALOR</u>	<u>DEDUTIBILIDADE</u>
17042	2/5/1998	20.546,50	30/6/1999
17377	2/5/1998	25.061,25	30/6/1999
17431	3/5/1998	25.373,00	30/6/1999
18350	21/5/1998	25.373,00	30/6/1999
18700	27/5/1998	25.061,25	30/6/1999
17378	2/5/1998	9.950,27	30/6/1999
17384	2/5/1998	12.591,48	30/6/1999
18669	31/5/1998	6.367,68	30/6/1999
16867	12/6/1998	28.752,32	30/6/1999
16827	11/6/1998	9.836,32	30/6/1999
17047	2/5/1998	20.546,50	30/6/1999
16683	23/4/1998	29.223,00	30/6/1999
18046	21/5/1998	14.611,00	30/6/1999
18376	26/5/1998	21.385,00	30/6/1999
17909	11/5/1998	15.220,00	30/6/1999
17910	11/5/1998	18.264,00	30/6/1999
17941	11/5/1998	15.220,00	30/6/1999
18314	25/5/1998	20.070,40	30/6/1999
16830	11/6/1998	28.752,32	30/6/1999
16685	23/4/1998	29.223,00	30/6/1999
17049	30/4/1998	8.766,90	30/6/1999
17383	2/5/1998	28.480,00	30/6/1999
17591	7/5/1998	28.480,00	30/6/1999
18378	26/5/1998	21.385,00	30/6/1999
18664	31/5/1998	38.493,90	30/6/1999
17379	2/5/1998	42.720,00	30/6/1999
17385	2/5/1998	88.809,00	30/6/1999
17587	7/5/1998	60.153,00	30/6/1999
17592	7/5/1998	42.720,00	30/6/1999
18351	21/5/1998	88.805,50	30/6/1999
18472	22/5/1998	80.200,00	30/6/1999
18667	31/5/1998	85.544,00	30/6/1999
17380	2/5/1998	88.809,00	30/6/1999
17588	7/5/1998	60.153,00	30/6/1999
18352	21/5/1998	88.805,50	30/6/1999
18473	22/5/1998	80.200,00	30/6/1999
18702	31/5/1998	104.791,40	30/6/1999

16828	11/6/1998	37.832,00	30/6/1999
17355	9/5/1998	102.735,00	30/6/1999
17356	9/5/1998	53.422,20	30/6/1999
17381	2/5/1998	56.960,00	30/6/1999
17386	2/5/1998	150.382,50	30/6/1999
17432	3/5/1998	137.019,60	30/6/1999
17589	7/5/1998	56.960,00	30/6/1999
18047	21/5/1998	102.277,00	30/6/1999
18587	23/5/1998	150.375,00	30/6/1999
18589	23/5/1998	106.566,60	30/6/1999
16829	11/6/1998	101.500,00	30/6/1999
16684	23/4/1998	62.720,00	30/6/1999
16791	25/4/1998	88.200,00	30/6/1999
17048	30/4/1998	94.080,00	30/6/1999
17357	9/5/1998	220.500,00	30/6/1999
17358	9/5/1998	66.150,00	30/6/1999
17382	2/5/1998	117.365,76	30/6/1999
17387	2/5/1998	232.394,40	30/6/1999
17389	2/5/1998	50.736,24	30/6/1999
17433	3/5/1998	147.042,00	30/6/1999
17590	7/5/1998	50.736,24	30/6/1999
17593	7/5/1998	117.365,76	30/6/1999
18048	21/5/1998	31.360,00	30/6/1999
18308	25/5/1998	215.129,60	30/6/1999
18353	21/5/1998	147.042,00	30/6/1999
18377	26/5/1998	91.800,00	30/6/1999
18456	22/5/1998	147.042,00	30/6/1999
18588	23/5/1998	161.385,00	30/6/1999
18706	27/5/1998	147.042,00	30/6/1999
18707	27/5/1998	51.737,00	30/6/1999
18794	28/5/1998	101.134,60	30/6/1999
18935	4/6/1998	195.075,00	30/6/1999
16686	23/4/1998	41.094,00	30/6/1999
17359	9/5/1998	41.094,00	30/6/1999
17388	2/5/1998	50.127,50	30/6/1999
18049	21/5/1998	35.066,40	30/6/1999
18354	21/5/1998	126.865,00	30/6/1999
18457	22/5/1998	50.125,00	30/6/1999
Lojas Arapuã		5.375.183,89	

Nestes termos, relativamente aos créditos em face do cliente Lojas Arapuã baixados em 1998, perdas no valor de R\$ 942.454,00 são dedutíveis no 1º trimestre de 1999, e perdas no valor de R\$ 5.375.183,89 no 2º trimestre de 1999. Somadas às perdas em face do cliente Lojas Gomes, no valor de R\$ 51.810,96, as perdas dedutíveis no 1º trimestre de 1999 elevam-se para R\$ 994.264,96;

Tendo em conta as demais análises relativas às perdas registradas em 1998, entendeu o I. Relator que estariam comprovadas as parcelas de R\$ 3.663.832,05, dedutível no próprio ano-calendário, e de R\$ 6.369.448,85, dedutível apenas no ano-calendário 1999. Contudo, esta demonstração, em princípio, evidenciaria postergação do pagamento dos tributos incidentes sobre o lucro, na medida em que a despesa contabilizada em 1998 somente poderia tê-lo sido em 1999.

Constata-se que a contribuinte havia apresentado, à Fiscalização, elementos pertinentes aos créditos habilitados judicialmente, dentre os quais o mais significativo seria aquele referente ao cliente Lojas Arapuã S/A. E a Fiscalização, ao analisar estas provas, afirmou que elas *não se prestam para atender às condições de dedutibilidade exigidas pela legislação*, pois *o contribuinte não comprovou que as parcelas dos créditos em relação às quais as empresas concordatárias se comprometeram a pagar não foram honradas*. Por sua vez, a prova do atendimento a estas condições somente se fez ao longo do contencioso administrativo, de modo que a sua admissibilidade deve ser feita com a imputação das conseqüências que se verificariam se tais elementos fossem apresentados à Fiscalização.

Assim, se no contencioso administrativo a contribuinte comprovou que a parcela de R\$ 6.369.448,85, deduzida em 1998, somente reuniria as condições de dedutibilidade em 1999, o crédito tributário apurado sobre aquele valor, em 1998, subsiste, e caberia à autoridade administrativa, apenas, determinar se houve IRPJ e CSLL postergados nos correspondentes períodos de apuração de 1999, imputando estes valores como recolhimentos em atraso aos débitos aqui lançados nos períodos de apuração de 1998, acrescidos de multa de mora e juros de mora, consoante determina o art. 61 da Lei nº 9.430/96 em tais casos.

Ocorre que, analisando-se a reconstituição da apuração da contribuinte, promovida por meio do lançamento de ofício aqui em debate, constata-se que não houve, originalmente, apuração de base tributável nos 1º e 2º trimestres de 1999 pela contribuinte. No 1º trimestre de 1999 ela apurara prejuízo fiscal superior às infrações aqui identificadas de R\$ 909.642,44, e base de cálculo negativa de R\$ 315.406,36. No 2º trimestre de 1999 apurara prejuízo fiscal de R\$ 1.191.960,67, e base de cálculo negativa de R\$ 452.183,41. Logo, não há tributos devidos nos períodos subseqüentes a serem imputados àqueles que deixaram de ser recolhidos em 1998.

Ainda, como exposto ao longo deste voto, parte das demais infrações imputadas à contribuinte nos 1º e 2º trimestres de 1999 – receitas de subvenções e glosa de abatimentos – não merecem subsistir, restando naqueles períodos apenas a infração referente a abatimentos, no valor de R\$ 1.273.191,92, pertinente ao 2º trimestre de 1999, que será, assim, afetada pelo reconhecimento da dedutibilidade da parcela de R\$ 5.375.183,89, antes demonstrada.

Estas as razões para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário relativamente à glosa de perda no recebimento de créditos, de modo a excluir da base tributável dos períodos de apuração de 1998 o valor de R\$ 3.663.832,05, das bases tributáveis de 2000 o valor de R\$ 2.507.085,98 e das bases tributáveis de 2001 o valor de R\$ 534.714,56. Quanto à parcela de R\$ 5.375.183,89 reconhecida como dedutível no 2º trimestre/99, seu efeito nestes autos é afastar as incidências tributárias sobre a glosa de R\$ 1.273.191,92, mantida sob o título *Abatimentos e Descontos Incondicionais não comprovados (item I)*, na medida em que o I. Relator alterou a condução do voto para acompanhar o entendimento desta Conselheira, **exposto a seguir em declaração de voto**

Dedutibilidade da Contribuição ao PIS e da COFINS (item 7)

Embora o regime de competência seja a regra para determinação dos valores que integram a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, há exceções previstas em lei, e uma delas é a estipulada no art. 41 da Lei nº 8.981/95, que alcança os *tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN*. Deflui daí que os valores lançados de ofício, sujeitos a recurso administrativo e efetivamente questionados administrativamente, não são dedutíveis enquanto sua exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, inciso III, do CTN.

Argumenta-se que a suspensão da exigibilidade não estaria presente à época da lavratura do Auto de Infração, e que neste momento deveria ter sido promovida a correta recomposição da base de cálculo. Todavia, o lançamento à época em que formalizado não era exigível, em razão do prazo concedido para sua discussão administrativa.

De fato, a doutrina processual civil é forte no sentido de que a suspensão dos efeitos da sentença se dá com a mera recorribilidade do ato judicial: prolatada e publicada a sentença, seus efeitos já se encontram suspensos, independentemente da interposição da apelação. A efetiva interposição do recurso recebido no efeito suspensivo altera o título da suspensão dos efeitos da sentença. Enquanto cabível o recurso, durante o prazo estipulado pela legislação, a regra é que também se produza o efeito suspensivo.

Neste sentido são as lições de Nelson Nery Jr. e Rosa Maria Andrade Nery (*in* Código de Processo Civil Comentado, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997, p. 716), bem como de Vicente Greco Filho (*in* Direito Processual Civil Brasileiro, São Paulo, Saraiva, 2000, v. 2, p. 296).

Ressalte-se, ainda, que a ausência de impugnação de parte da exigência não significa que a contribuinte poderia deduzir aqueles valores na apuração do IRPJ e da CSLL lançados. Na linha do que até aqui exposto, expirado o prazo de impugnação, sem que esta fosse interposta, a contribuinte poderia, sim, deduzir os valores exigidos na apuração do IRPJ e da CSLL, mas no período em que tais tributos tiverem a sua exigibilidade restaurada, e não retroativamente, no período de apuração ao qual se refere a exigência.

Portanto, não há que se falar em dedução daquelas contribuições nos períodos de apuração aqui autuados, mas tão somente nos períodos de apuração subseqüentes ao lançamento de ofício, quando restaurada a exigibilidade da Contribuição ao PIS e da COFINS também lançadas de ofício.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à dedutibilidade, na apuração do IRPJ e da CSLL, da Contribuição ao PIS e da COFINS lançadas de ofício.

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

No que tange à infração relativa a **abatimentos e descontos incondicionais não comprovados** (item 1) na sessão de 05 de dezembro de 2012 o I. Relator apresentou seu voto mantendo as glosas R\$ 4.297.562,58 em 1998, R\$ 2.317.980,44 em 1999 e R\$ 2.725.850,60 em 2001. Esta Conselheira, porém, pediu vistas dos autos para compreender melhor a relação desta infração com aquela pertinente a **glosa de bonificações** (item 6 do voto do I. Relator, também denominada “adições não computadas na apuração do lucro real”) relativamente à qual o I. Relator também propunha a manutenção da exigência.

De plano foi possível constatar que, embora provenientes da mesma conta contábil (312010500001 – Descontos Incondicionais), estão perfeitamente diferenciadas as glosas procedidas pela Fiscalização nos dois itens antes mencionados. De fato, à fl. 3462, no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora relaciona os lançamentos contábeis, com seus respectivos data, histórico e valor, os quais compõem os valores glosados de R\$ 4.297.562,58 no 4º trimestre/98, R\$ 2.317.980,44 no 2º trimestre/99 e R\$ 2.725.850,60 no 2º semestre/2001 (cisão). E no demonstrativo de fls. 3475/3476 estão relacionados os lançamentos, detalhados da mesma forma, que compõem as glosas de bonificações, nos períodos de apuração de 1999 a 2001.

As matérias se confundem em razão da defesa da autuada: os abatimentos/descontos incondicionais glosados nos valores de R\$ 2.131.241,64 em 30/12/98 e de R\$ 1.044.788,52 em 20/05/99 também corresponderiam a bonificações, e assim seriam dedutíveis. O fiscal diligenciante admitiu os esclarecimentos da contribuinte neste sentido, e promoveu o tratamento das parcelas de R\$ 2.131.241,64 em 30/12/98 e de R\$ 1.044.788,52 em 20/05/99 juntamente com as glosas demonstradas às fls. 3475/3476. Não se trata, pois, de inovação, mas apenas de acolhimento das razões de defesa da recorrente.

Quanto aos descontos incondicionais demonstrados à fl. 3462, parcialmente questionados pela contribuinte, observou-se na diligência fiscal que, excluídos os itens classificáveis como bonificações, remanesceriam, dos itens glosados e contestados pela contribuinte, as parcelas de R\$ 1.787.890,67 (29/12/98), R\$ 378.430,27 (30/12/98), R\$ 1.273.191,92 (28/04/99) e R\$ 1.590.365,00 (31/12/2001), sem qualquer justificativa apresentada pela autuada. De outro lado, a parcela de R\$ 1.135.485,60 (24/08/2001) teria sido esclarecida como estorno, de onde se conclui que a glosa não poderia subsistir.

Assim, relativamente à glosa de **Abatimentos e Descontos Incondicionais não comprovados** (item 1), excluo desta categoria as parcelas de R\$ 2.131.241,64 em 30/12/98 (4º trimestre/98) e de R\$ 1.044.788,52 em 20/05/99 (2º trimestre/99), tratando-as no próximo item deste voto, e relativamente às demais parcelas glosadas, as razões acima expostas conduzem a DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir a exigência incidente sobre a parcela de R\$ 1.135.485,60 (24/08/2001 – 2º semestre/2001 cisão) e manter a incidência sobre as demais parcelas de R\$ 1.787.890,67 (29/12/98 – 4º trimestre/98), R\$ 378.430,27 (30/12/98 – 4º trimestre/98), R\$ 1.273.191,92 (28/04/99 – 2º trimestre/99) e R\$ 1.590.365,00 (31/12/2001 – 2º semestre/2001 cisão), mas ressalvando-se que não subsistirá base tributável no 2º trimestre de 1999, na medida em que a parcela reconhecida como passível

de glosa é inferior às perdas que, glosadas em 1998, foram admitidas como dedutíveis no 2º trimestre de 1999, no valor de R\$ 5.375.183,89.

Deixo de divergir do I. Relator, na medida em que seu voto foi alterado para incorporar as razões de decidir acima expostas.

Quanto aos **descontos incondicionais** (classificados como adições não computadas na apuração do lucro real, item 6) demonstrados às fls. 3475/3476, acrescidos das glosas de R\$ 2.131.241,64 em 30/12/98 (4º trimestre/98) e de R\$ 1.044.788,52 em 20/05/99 (2º trimestre/99), acima mencionadas, disse a autoridade lançadora que eles se caracterizavam como mera liberalidade. Acrescentou que:

A partir do exame das notas fiscais respectivas (cópias anexas), tais saídas não constituem descontos incondicionais, pois isso resultaria em se admitir que o desconto incondicional possa corresponder ao valor integral da própria nota fiscal. Mesmo que o tratamento dado a operação fosse o de remessas de mercadorias a título de brindes, tal operação, a partir da lei nº 8.249/95, não é dedutível na apuração da base de cálculo do imposto de renda. Portanto, com base nos fundamentos expostos, procedemos à glosa dos valores lançados na rubrica acima referida, por não caracterizarem despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

Ao final da diligência, a autoridade administrativa responsável distinguiu estas operações daquelas nas quais há descontos, na medida em que, no segundo caso, o desconto concedido representaria lucro no destino, inexistindo prejuízo ao Fisco. Já no primeiro caso, observou que:

Na forma de bonificação em mercadorias livre de pagamentos, para que não ocorresse prejuízo haveria o contribuinte que criar mecanismos contábeis ou fiscais de forma a neutralizar os efeitos do ônus causado pela diminuição do produto da venda. Ressalte-se que neste caso são vendidos menos produtos e mantidos os custos e despesas existentes na operação normal. Os ganhos tributáveis, a serem realizados nos destinos das mercadorias serão os mesmos e independem do método adotado pela vendedora.

Na verdade, porém, a distinção entre as duas formas de se conceder um benefício ao cliente está no contexto em que este se verifica: individual, no caso de descontos incondicionais, e geral, no caso de bonificações. De fato, a bonificação nada mais é do que um benefício em razão do montante de vendas contratadas com um cliente, e seu resultado fiscal é idêntico ao dos descontos: 1) do ponto de vista do vendedor, o desconto reduz o valor individual de venda e gera menor lucro, ao passo que a bonificação reduz o valor global de vendas e gera menor lucro; 2) do ponto de vista do comprador, o desconto reduz o valor de compra e gera maior lucro, ao passo que a bonificação reduz o custo médio de estoque e gera maior lucro.

Esta Conselheira já teve oportunidade de apresentar a esta Turma de Julgamento abordagem feita pela DRJ/São Paulo-I acerca da sistemática de bonificações exigidas pelas redes de varejo para colocação das mercadorias em suas lojas. Do voto vencedor do Acórdão nº 1101-00.659 extrai-se:

De outro lado, as receitas informadas na DIPJ, decorrentes de venda no mercado interno de produtos de fabricação própria, representaram, em 2001, R\$ 1.925.488.053,98, a evidenciar que as bonificações contabilizadas no período (R\$ 55.430.504,17) representaram menos de 3% daquele montante, compatível com os

percentuais acima negociados, e, em regra, presentes nas demais grandes redes de varejo, e até nas menores, como bem abordado pela autoridade julgadora de 1ª instância:

1 - no domínio "skywalker.com.br", há a seguinte matéria publicada no jornal "O Estado de São Paulo", de 18/01/2004, de vários autores, cujos trechos relevantes para a compreensão da natureza dessa despesa são a seguir reproduzidos:

"A ditadura do varejo Fornecedores revelam as pressões e as exigências dos grandes e até dos pequenos supermercados (...)

Entre as exigências, consideradas descabidas pelas indústrias, está a verba incondicional, um tipo de "pedágio" que o fornecedor paga para colocar a mercadoria nas grandes redes. Trata-se de um percentual sobre o valor da venda, sem a contrapartida da prestação de um serviço, como ocupar um espaço mais nobre na loja. Outras exigências são o pagamento de cifras elevadas para manter o produto exposto na prateleira e até a cobrança de um percentual sobre o crescimento de vendas.

A novidade agora é que essa rotina começa a ser incorporada pelos supermercados menores, sobretudo os aglutinados em centrais de compras que já somam mais de 130 espalhadas pelo País, segundo o consultor da Mixxer Desenvolvimento Empresarial, Eugênio Foganholo. É que os supermercados menores perceberam o enorme poder de barganha que podem exercer em relação às indústrias, interessadas em escapar da ditadura dos gigantes do varejo na hora de fechar um contrato de fornecimento.

(...)

Um fabricante ... cita como exemplo uma verba de distribuição cobrada do fornecedor pelo fato de a mercadoria ser entregue em apenas um local. Também são cobradas cifras extras quando há publicidade de um produto nos encartes semanais da rede de supermercados. De acordo com o fabricante, o diferencial entre a pressão exercida pelas grandes redes e os pequenos varejistas é apenas o percentual da comissão cobrada.

Descontos - Quanto maior a rede, mais extensa é a lista de "bonificações", ou descontos especiais, exigidas no contrato assinado entre varejistas e fornecedores. "Os supermercados alavancam o crescimento em cima da indústria", diz um grande fornecedor. Na lista de exigências, entram itens como verba para a inauguração e reforma de lojas, para informatização, para publicidade cooperada, descontos no aniversário da rede, para a colocação de novas linhas de produtos nas gôndolas, e assim por diante. "Existe uma nomenclatura vasta para se obter descontos adicionais, regulada em contrato formal, que determina como vai ser a relação comercial entre ambas as partes", admite um varejista.

O lugar que um produto ocupa nas prateleiras, mais próximo ou distante dos olhos do consumidor, também tem um preço. Metas de faturamento acertadas com a indústria e cumpridas podem significar outras bonificações.

Segundo uma fonte de uma grande indústria, são, no mínimo, 25 itens envolvendo descontos de todo tipo. "Há até mesmo exigências como desconto no caso de um concorrente abrir uma loja próxima para compensar uma eventual queda de demanda." A última que inventaram, revela, foi uma verba para fechamento de loja, para compensar prejuízos com mercadorias. "Alguns pagaram, mas depois essa exigência caiu."

A loja nova é sempre financiada pelos fornecedores. Trata-se do tradicional "enxoval", o primeiro lote de mercadorias colocado na loja de graça. A posição que o produto ocupa na prateleira também tem um custo. A ponta de gôndola - esquina entre um corredor e outro da loja, segundo o jargão do setor - é o local mais nobre para o produto. Fabricantes contam que o "aluguel" desse espaço varia entre R\$ 1 mil e R\$ 3 mil pelo período de duas semanas.

(...)

... O professor da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo (FEA/USP) e especialista em varejo, Nelson Barrizzelli, lembra que esse processo reflete a decisão tomada pelas indústrias no início dos anos 80 em reduzir equipes de vendas, concentrando-se nas grandes redes e no atacado, para cortar custos. Nos anos 70, conta o especialista, que fazia parte da direção da empresa, a Cica atendia a cerca de 46 mil pontos-de-venda; hoje a companhia não abastece mais de 10 mil varejistas.

(...)

Quanto às inúmeras cláusulas incluídas no contrato, o diretor do Pão de Açúcar lembra que cada vez mais a rede presta serviços e tem de ser remunerada por isso. "Eu não vendo marca", diz o executivo. Ele considera muita "petulância" do fornecedor reclamar das condições que, segundo ele, são previamente combinadas. "Ele pode vender para outro."

Avaliação semelhante é feita pelo diretor comercial do Grupo Sonae, que controla a rede de hipermercados Big, Abílio Almirante. Ele diz que as exigências existem porque o varejo fez investimentos pesados em logística, novas lojas e, na prática, é uma vantagem para o fornecedor vender o produto na rede. "Isso faz parte do negócio", diz o executivo, **alegando que o varejo presta serviço à indústria.** Quanto aos percentuais cobrados para exibir o produto no supermercado, Almirante lembra que a prateleira da loja não é elástica. A entrada do produto é negociada, diz, para não afetar a rentabilidade da categoria.

(...)" (grifou-se e negritou-se)

Considere-se, ainda, que o valor pago ao Carrefour foi por ele determinado ao emitir o boleto de cobrança, sendo pouco crível que esta despesa pudesse ter sido majorada para além das disposições contratuais, especialmente se a autuada, na condição de devedora, a reconhece e paga.

A prática acima evidenciada, possivelmente também presente nas atividades da recorrente – fabricante de produtos eletro-eletrônicos distribuídos nas grandes redes de varejo do país – revela que nem sempre é possível uma bonificação contratualmente acordada ser individualizada nas notas fiscais de venda como descontos. Mas, nem por isso, estar-se-ia frente à entrega gratuita de mercadorias, a título de mera liberalidade, como mencionado no trecho dos Pareceres CST/SIPR nº 1.386/82 e nº 439/86, citados pelo I. Relator. Isto porque não há prova da característica seguinte, citada no mesmo excerto: *sem qualquer vinculação com a operação de venda.*

De fato, a Fiscalização entendeu que os registros contábeis a título de bonificação não poderiam ser enquadrados como descontos incondicionais porque representavam o valor integral daquela nota fiscal de remessa. Presumiu tratar-se de liberalidade sem perquirir, em momento algum, dos contratos firmados pela autuada e seus clientes, permitindo-lhe justificar aquela prática comercial. Não demonstrou, portanto, que as **bonificações foram concedidas sem qualquer vinculação com a operação de venda.**

Assim, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às glosas de bonificações demonstradas às fls. 3475/3476, acrescidas das glosas de R\$ 2.131.241,64 em 30/12/98 (4º trimestre/98) e de R\$ 1.044.788,52 em 20/05/99 (2º trimestre/99), como antes justificado.

Também aqui deixo de divergir do I. Relator, na medida em que seu voto foi alterado para incorporar as razões de decidir acima expostas.

Por fim, no que tange à *glosa de compensação de prejuízos (item 5)*, consigno que a exclusão da infração pertinente às receitas de subvenções tributadas no 2º trimestre de 2000, no valor de R\$ 688.428,58, já será suficiente para restabelecer o prejuízo fiscal originalmente apurado pela contribuinte naquele período, e assim viabilizar a compensação promovida no 3º trimestre de 2000, que foi glosada pela inexistência de saldo disponível, no valor de R\$ 665.162,80. Esta a razão, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário neste ponto.

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira