

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

Processo nº 10380.006004/2007-11
Recurso nº 165.404 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.129 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2009
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente AÇO CEARENSE INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida 4ª TURMA DE JULGAMENTO DRJ/FORTALEZA-CE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

Nulidade. Decisão do CC em outro processo.

Não há nulidade no fato da decisão recorrida não ter observado decisão anterior do Conselho de Contribuintes preferida em outro processo.

Nulidade. MPF.

O MPF é instrumento de controle administrativo e eventual irregularidade em sua emissão não tem o condão de trazer nulidade ao lançamento.

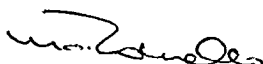
IRPJ - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL - ESTADUAL - NÃO CARACTERIZAÇÃO - Incentivo financeiro concedido por governo estadual, a título de subvenção para capital de giro, não se traduz em “subvenção para investimento”, mormente quando não efetiva e especificamente aplicada pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, mas sim para atender despesas correntes do beneficiário. Estimativas pagas em atraso.

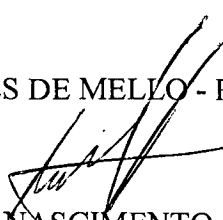
Não se aplica o art. 138 do CTN ao pagamento de estimativa em atraso, devendo os pagamentos serem acompanhados de multa de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a multa isolada concomitante com a multa aplicada sobre a diferença apurada no auto de infração, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido os Conselheiros Marcos Rodrigues de Mello (relator), Wilson Fernandes Guimarães e Waldir Veiga Rocha. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente


MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Relator


PAULO JACINTO DO NASCIMENTO - Redator Designado

EDITADO EM 13 JUL 2011

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jacinto do Nascimento, Leonardo Henrique M. de Oliveira, Waldir Veiga Rocha, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira e Benedicto Celso Benício Júnior e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente da Câmara na data do julgamento).

Relatório

Aço Cearense Industrial Ltda., inscrito no CNPJ sob o nº 00.990.842/0001-38, teve contra si lavrados autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, fls. 04/14, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, fls. 15/26, para formalização e cobrança do crédito tributário neles estipulado no valor total de R\$ 16.832.391,91, inclusive encargos legais, decorrente das infrações a seguir sintetizadas:

1. RECUPERAÇÃO OU DEVOLUÇÃO DE CUSTOS/DEDUÇÕES - OMISSÕES

RECUPERAÇÃO DE REDUÇÕES DA RECEITA BRUTA - OMISSÃO

Falta de adição, para fins de apuração do lucro real, de recuperação de despesas não incluídas na apuração do lucro líquido dos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2002 a 2003, ...

A empresa fiscalizada é titular de incentivos fiscais do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FDI, através do Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas - PROVIN, conforme contrato celebrado em data de 03 de fevereiro de 1997 (Operação nº 33.0097/8) com o Banco do Estado do Ceará S/A – BEC e com o Estado do Ceará, este último como interveniente do referido FDI (docs. de fls. 59 a 65).

O FDI/PROVIN subsidia parte do ICMS devido pela empresa, através de renúncia fiscal destinada ao capital de giro, nos termos estipulados nas Cláusulas Primeira, subitem 1.3, e Quarta do contrato. A referida renúncia fiscal corresponde a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do ICMS financiado pelo BEC, inclusive os encargos contratuais incidentes sobre este percentual do financiamento, sob a única condição de que valor correspondente a 25% (vinte e cinco por cento) do mútuo seja pago até a data aprazada para o vencimento, configurando as situações previstas nos arts. 116, II, e 117, I, ambos do Código Tributário Nacional.

A empresa contabilizou todo o valor do ICMS sobre vendas como redutor de sua receita bruta (despesa), creditando toda a parte financiada pelo BEC (75% do ICMS a Pagar) na conta 2.2.2.0.00000003 – BEC OPERAÇÃO 33.0097/8, integrante de seu Passivo Exigível de Longo Prazo. Na mesma data de cada crédito, transfere a parte subsidiada (75% do financiamento, para a conta 2.4.2.3.02000000 – BEC FDI/PROVIN OPERAÇÃO 33.0097/8, representativa de Reserva de Capital e integrante do Patrimônio Líquido, conforme se acham individualizados nos quadros demonstrativos de fls. 27 e 28.

Desta forma, a dedução de vendas (ICMS s/ Vendas) onera o resultado do exercício pelo valor bruto, exigindo que o valor do subsídio, que se caracteriza como Recuperação de Despesas/Custos seja adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real do período da renúncia.

Idêntica situação se apresenta quanto à determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, a qual está sendo exigida em auto reflexo, parte integrante e inseparável deste processo.

2. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO

A fiscalizada recolheu, em atraso, o IRPJ Estimativa Mensal relativo aos períodos de apuração correspondentes aos meses de Novembro e Dezembro/2004, calculados sobre balanços/balancetes de suspensão redução. Como tais recolhimentos foram efetuados com insuficiência de acréscimos moratórios, conforme DEMONSTRATIVO DE IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS (fls. 29), está sendo exigida a diferença de principal não recolhida, uma vez que a mesma gerou insuficiência de quitação do IRPJ Ajuste Anual.

3. MULTAS ISOLADAS

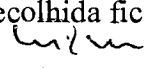
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

O cometimento das infrações descritas no item 001 do presente auto, relativo à falta de contabilização/adção dos subsídios do ICMS, através do FDI-PROVIN, gerou também insuficiência de recolhimentos do IRPJ/CSLL Estimativa Mensal, calculados sobre balanços/balancetes de suspensão redução, em idêntico montante ao IRPJ/CSLL Anual, ficando sujeito à incidência de multa isolada de 50%.

4. MULTAS ISOLADAS

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO – IRPJ ESTIMATIVA

A fiscalizada recolheu, em atraso, o IRPJ Estimativa Mensal relativo aos períodos de apuração correspondentes aos meses de Novembro e Dezembro/2004, calculados sobre balanços/balancetes de suspensão redução. Como tais recolhimentos foram efetuados com insuficiência de acréscimos moratórios, conforme DEMONSTRATIVO DE IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS (fls. 29), a diferença de principal não recolhida fica sujeita à incidência de multa isolada de 50%.



Inconformado com a exigência da qual tomou ciência em 29/06/2007 o contribuinte apresentou impugnação em 31/07/2007, fls. 126/151, propugnando pela nulidade da peça de autuação tanto por vício formal quanto por vício material, aduzindo as razões de defesa abaixo sintetizadas.

Aduz, que, a nulidade por vício formal consiste no fato de que a fiscalização desprezou que o contribuinte já havia sido fiscalizado pelos mesmos fundamentos de fato e de direito, conforme Processo nº 10380.010109/2002-51, tendo, inclusive, logrado êxito em obter a nulidade da autuação, conforme Acórdão nº 101-94.646, que ora anexa.

Em outras palavras, os órgãos superiores da administração fazendária já decidiram que o incentivo fiscal de ICMS do FDI-PROVIN, de que o impugnante goza, é uma subvenção para investimento e, como tal, não integra o lucro real, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Sendo assim, essa DRJ não poderá decidir de forma diversa ao examinar a presente impugnação, pois as decisões administrativas de instâncias superiores vinculam o julgamento nas instâncias inferiores, em atenção ao princípio da hierarquia.

Assim, em respeito ao princípio hierárquico, essa DRJ deverá julgar nulo os lançamentos do IRPJ e da CSLL, decorrentes dos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2002 e 2003, tendo em vista que essa matéria já foi objeto de decisão administrativa proferida por instância hierarquicamente superior, no caso, por meio do Acórdão nº 101-94.676, da 1ª Câmara do 1º CC, que julgou improcedentes os lançamentos efetuados para os fatos geradores relativos aos anos-calendário de 1997 a 2001.

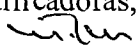
Quanto ao lançamento da diferença de IRPJ estimativa mensal, relativa aos períodos de apuração de novembro/2004 e dezembro/2004, a autuação é nula porque o período fiscalizado não foi objeto de delegação legal, pelo o que a autoridade fazendária não possui legitimidade legal para efetuar o lançamento.

No caso concreto, tendo em vista que o MPF teve por objeto apenas os fatos geradores correspondentes aos anos-calendário de 2002 e 2003, o ato da autoridade fiscal, ao efetuar o lançamento das diferenças de acréscimos moratórios relativas ao recolhimento, em atraso, do IRPJ estimativa mensal de novembro e dezembro de 2004, é nulo por inobservância dos limites da delegação legal, haja vista que não lhe foi conferida a competência para a fiscalização de qualquer tributo ou contribuição exigível em 2004.

Com efeito, nos termos da Portaria SRF nº 1.265/99, somente é lícito o lançamento referente a períodos de apuração diversos dos constantes do MPF na hipótese da expedição de MPF Complementar, o que não ocorreu na situação concreta.

Por outro lado, apenas por amor ao debate, importa dizer que o lançamento ainda seria nulo porque, mesmo investida da competência para fiscalizar os citados períodos de apuração, a autoridade fiscal inobservou que o impugnante, ao recolher em atraso as parcelas de IRPJ, acrescidas dos juros de mora, isto é, sem a multa moratória, exerceu a denúncia espontânea, direito que lhe é assegurado pelo art. 138 do CTN.

O lançamento improcede também porque as próprias parcelas de IRPJ estimativa mensal, referentes aos períodos de novembro e dezembro/2004, são indevidas, conforme apuração posterior pelo impugnante, informada ao Fisco por meio de DCTF retificadoras, pelo o que não se há de falar em diferença de acréscimos moratórios, resultante,

pois, de pagamento indevido efetuado pelo contribuinte, sendo, também, incabível, conseqüentemente, a aplicação da multa isolada no percentual de 50%.

Materialmente, o lançamento do IRPJ, fatos geradores de 31/12/2002 e 31/12/2003, é insubsistente porque o incentivo fiscal de ICMS não se enquadra na definição de devolução de custos ou despesas, tratando-se, na verdade, de subvenção para investimentos, nos termos da Lei Estadual nº 10.367/79, que não é adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real, como estabelece expressamente o § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 443 do RIR/99).

O auto de infração relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica IRPJ fora lavrado pela verificação de suposta omissão de receita tida por integrante do lucro real, *in casu*, os valores decorrentes do financiamento equivalente a 75% do ICMS devido e recolhido em cada período fiscal apontado, concedido pelo Banco do Estado do Ceará BEC à Aço Cearense Industrial Ltda., nos termos previstos no Programa de Incentivos ao funcionamento de empresas do Estado do Ceará PROVIN/FDI.

Os valores decorrentes do financiamento em questão foram classificados, no entender da fiscalização, como subvenção para custeio e, como tal, deveriam ter sido computados na apuração do lucro real para fins do Imposto de Renda, como dispõe o art. 392, inciso I, do RIR/99.

Todavia, a autuação é improcedente, tanto com relação ao IRPJ quanto para a CSLL, uma vez que, em todos os casos, a fiscalização partiu do entendimento equivocado de que o incentivo concedido pelo Estado do Ceará à Aço Cearense Industrial Ltda. constitui subvenção para custeio, quando, na verdade, tratase de subvenção para investimentos, que não integra o lucro real, como estabelece expressamente o art. 443 do RIR/99.

Os referidos valores constituem, sem dúvida, subvenção para investimentos porque a empresa autuada recebeu o mencionado incentivo fiscal em virtude da instalação de uma unidade industrial no Município de Caucaia, nos termos da Lei Estadual nº 10.367/79, empreendimento esse que foi considerado de relevante interesse público para o Estado do Ceará, na medida que propiciaria o incremento da economia local e a geração de empregos, como efetivamente ocorreu e vem ocorrendo desde 1997.

De fato, Em 21 de novembro de 1995, o Governo do Estado do Ceará e a Aço Cearense Industrial Ltda. assinaram um Protocolo de Intenções para a instalação de uma unidade industrial, destinada ao fabrico de tubos industriais, perfis virados, tiras articuladas, desbobinamento e corte de bobinas e estiramento de vergalhões.

Conforme previsto no referido protocolo, em 3 de fevereiro do ano de 1997 foi assinado um Contrato de Mútuo entre a Aço Cearense Industrial Ltda. e o Banco do Estado do Ceará BEC, com a interveniência do Estado do Ceará, cujo objeto está descrito na cláusula primeira.

Esse contrato foi aditivado em 16 de fevereiro de 2005, prorrogando o incentivo fiscal para o exercício de 2014.

E percebe-se, pelas suas disposições, que os valores incentivados, uma vez que destinados à implantação e futura expansão de uma unidade industrial do impugnante, e



contabilizados na reserva de capital do patrimônio líquido, caracterizam-se como subvenção para investimentos, não integrante do lucro real, conforme disposto no art. 443 do RIR/99.

Esse entendimento já é pacificado nos tribunais brasileiros, bem como nas instâncias julgadoras da fiscalização tributária, conforme julgados que cita às fls. 134.

Em qualquer caso, ou seja, apesar de se mostrar claro que o financiamento do ICMS em análise se caracteriza como subvenção para investimentos, mister se faz estabelecer a distinção entre as duas espécies de subvenção, como também entre transferência de renda e transferência de capital, porque esta ocorre na subvenção de investimentos, enquanto aquela se dá na subvenção corrente (para custeio ou operação).

Dentre as transferências, de renda ou de capital, fica fácil perceber qual delas integra ou não o lucro real, para fins de sujeição à tributação pelo Imposto de Renda. É que, consoante o disposto no art. 153, inciso III, e ainda de acordo com o art. 43 do Código Tributário Nacional, a União Federal tem autorização apenas para tributar a renda, e não o capital.

Por outro lado, apesar de a lei tributária empregar o termo subvenção tanto para as transferências de renda como para as de capital, ela as submete a regimes jurídicos inteiramente distintos, no que diz respeito à sujeição à tributação.

Mas, em termos gerais, a expressão "subvenção" significa a dotação de recursos advindos do patrimônio público para integrar o patrimônio privado, como incentivo à atividade econômica.

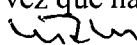
Às fls. 135 transcreve entendimentos de Bulhões Pedreira, Modesto Carvalhosa e De Plácido e Silva, para asseverar que, a subvenção não apresenta caráter remuneratório nem compensatório e, uma vez concedida, dispensa qualquer contrapartida da pessoa jurídica beneficiada. Quer dizer, pelo menos no caso da subvenção para investimentos, a contraprestação do subvencionado importará apenas na obrigação de aplicar os recursos exclusivamente na instalação e expansão do empreendimento industrial e, assim, contribuir para o desenvolvimento econômico do Estado.

Na verdade, as subvenções configuram-se como relevante instrumento à disposição do Poder Público para que este possa estimular certas atividades econômicas, operações e empreendimentos reputados de grande interesse público.

As subvenções correntes, direcionadas para o custeio ou para a operação, são aquelas concedidas à pessoa jurídica para que esta possa fazer frente aos seus custos, custos esses comuns, ordinários, como, por exemplo, necessidades de caixa ou determinados déficits operacionais.

Já as subvenções para investimentos se caracterizam pela destinação dos recursos à empresa para que sejam aplicados em sua instalação, ampliação ou implementação de seu parque industrial. É o que sintetiza o Parecer Normativo nº 112, de 29 de dezembro de 1978, da Coordenação do Sistema de Tributação.

As subvenções correntes (para custeio ou operação) são consideradas transferências de renda, que integram as receitas operacionais, e por isso estão sujeitas à tributação. Ao contrário, as subvenções para investimentos são transferências de capital e, como tal, creditadas à conta de reserva de capital, com o que restam excluídas da tributação, vez que não concorrem para determinação do lucro real.



Logo, as subvenções que devem integrar a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiada são as destinadas ao custeio ou operação, não alcançando as que se destinem, especificamente, à realização de investimentos, como ocorre no caso concreto.

A destinação que o Poder Público estabelece para a aplicação dos recursos não é, por si só, suficiente para oferecer uma perfeita e definitiva caracterização de uma transferência de capital e, portanto de uma subvenção para investimentos. Faz-se imprescindível examinar o tratamento contábil que a pessoa jurídica beneficiada confere aos recursos recebidos, que, na situação em tela, é perfeitamente adequado, tendo em vista que os valores incentivados são todos registrados na reserva de capital do patrimônio líquido, como foi constatado pela própria autoridade fiscal e pode ser comprovado pelos documentos contábeis em anexo.

Sobre a matéria, a Coordenação do Sistema de Tributação esposou entendimento semelhante no já citado Parecer Normativo nº 112/78, cujo excerto é transcrito às fls. 138/139.

O tratamento contábil e tributável das subvenções vem expressamente regulado pela legislação tributária. A Lei nº 4.506/64, ao cuidar do imposto de renda, estabeleceu no art. 44, inciso IV, que "*integram a receita bruta operacional: (...) IV as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais*".

O § 2º do art. 38 do Decretolei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que teve sua redação original modificada pelo art. 1º, inciso VIII, do Decretolei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979, ao dispor sobre as subvenções para investimentos, diz o seguinte:

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

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

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

Em suma, tem-se, pois, que as subvenções correntes, para custeio ou para operação, integram a receita bruta operacional e são consideradas na determinação do lucro real.

Já as subvenções para investimentos, inclusive aquelas oriundas de isenção ou redução de impostos, concedidas pelo Poder Público como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não são computadas na apuração do lucro real, desde que obedecidas as duas condições mencionadas na lei, quais sejam, tenham sido registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social ou feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço patrimonial.

Re

Ou seja, como consta do PN nº 112/78, em princípio, as duas espécies de subvenção deveriam integrar a receita bruta operacional e, desse modo, concorrer para a apuração do lucro real, que é a base de cálculo do Imposto sobre a Renda. Entretanto, no caso das subvenções para investimentos, a lei tributária estabelece expressamente sua exclusão do lucro real, desde que os recursos não sejam registrados à conta de resultados, mas incorporados como reserva de capital.

Convém ressaltar que a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), dispensa idêntico tratamento à matéria, pois o parágrafo 1º, letra "d", do art. 182 determina que: *"serão classificadas como reserva de capital as contas que registrarem: (...) d) as doações e as subvenções para investimentos."*

Além disto, pondo fim a quaisquer dúvidas, o RIR/99 estabelece expressamente no inciso I do art. 443, que uma vez contabilizada na reserva de capital do patrimônio líquido, as subvenções para investimentos não são computadas na determinação do lucro real. Nesse sentido é a ementa do Acórdão nº 10412.206 transcrita às fls. 141.

Esse mesmo entendimento também consta dos Pareceres Normativos de nºs 2/78 e 112/78, da Coordenação do Sistema de Tributação.

Em resumo, as isenções ou devoluções de impostos, concedidas pelos Governos estaduais para a implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos, caracterizam-se como subvenções para investimentos, as quais, desde que registradas na reserva de capital do patrimônio líquido, não são computadas na determinação do lucro real.

E especificamente sobre o caso concreto, isto é, incentivos fiscais que conferem crédito de ICMS ou devolução de parcelas de ICMS recolhidas, importa ressaltar que o 1º CC tem entendido, de forma pacífica, tratar-se de subvenções para investimentos, não sujeitas, como visto, à tributação, conforme ementas de julgados transcritas às fls. 142/143. Essa mesma orientação é também prestigiada pelo Poder Judiciário, conforme ementa transcrita às 142/143.

Portanto, fica fácil perceber que, na situação em exame, a subvenção recebida pela Aço Cearense Industrial Ltda, configurada pela devolução de parcelas recolhidas de ICMS, enquadra-se como subvenção para investimento, uma vez que é registrada na reserva de capital do patrimônio líquido, não devendo ser computada, pois, na determinação do lucro real, pelo que fica afastada a tese fazendária de que os valores caracterizariam devolução de custo, para fins do disposto no inciso II do art. 392 do RIR/99.

Com efeito, a concessão do aludido benefício fiscal teve origem no Protocolo de Intenções assinado com o Governo do Estado do Ceará em 21 de novembro de 1995, cujo objetivo foi formalizar o estímulo à implantação da empresa autuada. Referido documento deixou manifesto o interesse público do Estado do Ceará em fomentar o desenvolvimento da atividade econômica da empresa citada, por considerá-la de grande importância para o incremento da economia local e para a geração de empregos.

Ademais, o Contrato de Mútuo assinado em 3 de fevereiro de 1997, entre a Aço Cearense Industrial Ltda e o Banco do Estado do Ceará BEC, com a interveniência do Estado do Ceará, deixa claro que o financiamento de 75% do ICMS se trata de subvenção para investimento, uma vez que determina expressamente que os valores correspondentes ao mencionado incentivo fiscal somente poderão ser utilizados na execução do projeto de implantação e ampliação da unidade industrial da empresa autuada, como demonstram as cláusulas primeira e sexta.



Quanto ao tratamento contábil, repita-se, verificase também que o impugnante observou todos os requisitos para contabilizar os recursos recebidos como uma subvenção para investimentos: ele sempre procedeu à contabilização dos valores subvencionados na reserva de capital do patrimônio líquido.

Assim, todas as condições que caracterizam o incentivo recebido pela Aço Cearense Industrial Ltda como subvenção para investimentos foram e continuam sendo devidamente observadas, motivo pelo qual a presente autuação não merece prosperar em virtude da carência de suporte fático e jurídico.

Os valores recebidos foram e continuam sendo aplicados exclusivamente no empreendimento econômico objeto do Contrato de Mútuo, e tal destinação dos recursos financeiros é confirmada pelos registros contábeis da Aço Cearense Industrial Ltda. Logo, a empresa beneficiária do incentivo mencionado é a mesma que suporta o ônus do projeto. Ademais, em momento algum, houve desvio de finalidade quanto aos recursos recebidos e nem tampouco distribuição dos valores aos sócios da empresa, até mesmo porque tais fatos, se fosse o caso, deveriam ter sido apresentados pela fiscalização, o que não ocorreu no caso concreto.

Uma vez, portanto, que o incentivo fiscal de ICMS do FDI-PROVIN representa subvenção para investimentos, e tendo em vista que os valores subvencionados sempre foram registrados na reserva de capital do patrimônio líquido, eles não são computados na determinação do lucro real, nos termos do art. 443, inciso I do RIR/99, não se sujeitando, pois, à tributação pelo IRPJ.

E em consequência, pelo princípio da tributação reflexa esses valores também não se sujeitam à tributação pela CSLL.

Nos termos do art. 153, inciso III, do Código Tributário Nacional, o fato gerador do Imposto sobre a Renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza.

Assim, na redação do CTN, renda é sempre um produto, um resultado, isto é, um acréscimo patrimonial, quer seja do trabalho ou do capital, quer seja da combinação de ambos. Os demais acréscimos patrimoniais que não se enquadrem no conceito de renda são os proventos.

Logo, de acordo com a citada lei complementar, não há renda nem provento se estes não importarem num acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como significativo de acréscimo. E, como acréscimo, há de se entender tudo o que for aferido pela pessoa jurídica, excluídas, é claro, as parcelas que a lei permite sejam deduzidas desse acréscimo.

Assim como o art. 443 do RIR/99 determina que as subvenções para investimentos não são computadas na determinação do lucro real, os recursos correspondentes ao incentivo fiscal não se caracterizam como acréscimo patrimonial. Sendo assim, esta espécie de subvenção está expressamente excluída da tributação.

Os valores recebidos pela Aço Cearense Industrial Ltda., decorrentes do financiamento de 75% do ICMS recolhido, não se encaixam no conceito de renda disponível já que, necessariamente, possuem obstáculos jurídicos à sua livre disposição, quais sejam, repita-



se, a obrigatoriedade de aplicação exclusiva dos recursos na instalação ou ampliação do empreendimento econômico, e, como estes são registrados na reserva de capital do patrimônio líquido, só podem ser utilizados na absorção de prejuízos ou incorporação ao capital social.

Por mais estas razões, portanto, os valores tidos por tributáveis pela autoridade fiscal não se sujeitam à tributação pelo IRPJ.

Importa ainda acrescentar, apenas a título argumentativo, que os recursos recebidos pelo impugnante, ainda que fossem disponíveis, não seriam exigíveis porque a Aço Cearense Industrial Ltda, de acordo com a Portaria DAI/ITE – 0186/1997, da extinta SUDENE, é isenta do imposto pelo período de 10 anos, a contar do exercício de 1997.

É sabido que as receitas provenientes de atividade incentivada não compõem a base de cálculo de imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

Assim, a pessoa jurídica instalada na região da SUDENE ou SUDAM, por exemplo, com isenção de 100% (cem por cento) sobre o lucro da exploração, como é o caso do impugnante, não possui o dever legal de incluir na base de cálculo do IRPJ a receita bruta da atividade incentivada. Se a empresa tiver direito à redução de 50% (cinquenta por cento) do imposto, será excluída da base de cálculo, portanto, a metade da receita bruta da atividade incentivada.

Como se pode observar pela mencionada Portaria, a atividade incentivada do impugnante é justamente a instalação da unidade industrial da empresa situada no Município de Caucaia.

Logo, caso os valores apontados pela autoridade fiscal fossem tributáveis, como lucro da atividade incentivada, ainda assim o lançamento seria improcedente, ao menos no tocante ao IRPJ, em virtude da isenção gozada pela empresa quanto ao imposto.

Corroborando o raciocínio acima transcreve às fls. 151 ementa de acórdão do 1º CC.

A DRJ decidiu conforme ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004

NORMAS PROCESSUAIS - MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O pleno exercício da atividade fiscal não pode ser obstruído por força de um ato administrativo que deve ser entendido como sendo de caráter meramente gerencial. Tal instituto, por ser medida disciplinadora, visando a administração dos trabalhos de fiscalização, não pode se sobrepor ao que dispõe o Código Tributário Nacional acerca do lançamento tributário, e aos dispositivos da Lei nº 10.593/2002, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004



DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA

A norma albergada pelo art. 138 do CTN não alcança o pagamento espontâneo efetuado com atraso pelos contribuintes, independentemente de o crédito tributário já se encontrar constituído ou não, devendo neste ser incluída a competente multa de mora, conforme de forma expressa determina a legislação tributária.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

ISENÇÕES OU REDUÇÕES DE ICMS

Os valores correspondentes ao benefício fiscal de redução ou isenção 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 operacional.

ISENÇÃO - 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.

IRPJ. DIFERENÇAS APURADAS.

A falta ou insuficiência de recolhimento do IRPJ constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. DECISÕES ADMINISTRATIVAS

A teor do art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional, as decisões administrativas, mesmo proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário e não podem ser estendidas genericamente a outros casos.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

ESTIMATIVAS - FALTA DE RECOLHIMENTO - MULTA ISOLADA

Por expressa disposição legal, a falta de recolhimento mensal do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, por contribuinte optante pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, independentemente do resultado apurado pela empresa no período ou mesmo de formalização de ofício de exigência de tributo devido ao final do ano, com a conseqüente aplicação da multa proporcional.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL



Ano-calendário: 2002, 2003

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.

Destaco no voto DRJ:

“Dessarte, passo a apreciar a matéria relativa às subvenções conferidas à empresa pelo Governo do Estado do Ceará.

A empresa celebrou com a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e o Banco do Estado do Ceará S/A – BEC Contrato de Mútuo de Execução Periódica – PROVIN/BEC- OPERAÇÃO Nº 33.0097/8 – RESOLUÇÃO CEDIN 001/97, de 03.02.97, fls. 59/65, cujas cláusulas contém:

“CLÁUSULA PRIMEIRA: OBJETO DO CONTRATO

1.1 Constitui objeto do presente Contrato a concessão pelo BEC de um empréstimo de execução periódica, com garantia fidejussória, equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do ICMS efetivamente recolhido pela MUTUÁRIA, em cada um dos meses do período de Março/1997 a Fev/2007, mediante entrega de Notas Promissórias e pagamentos dos restantes 25% (vinte e cinco por cento) e dentro do prazo legal, incidente sobre operações com a produção própria.

1.2 O Empréstimo ora concedido pelo BEC tem como fonte de recursos o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI, instituído pela Lei nº 10.367/79, alterado pelas Leis nºs 10.380/80, 11.073/85, 11.524/88 e Decreto nº 22.719-A de 20.08.93, aportados à conta do Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas – PROVIN, decorrendo referido empréstimo do enquadramento da MUTUÁRIA como empreendimento prioritário para o desenvolvimento econômico e social do Estado, em consonância com o disposto no Art. 8º do Decreto Estadual nº 22.719-A de 20.08.93 e demais normas pertinentes.

1.3 Os recursos decorrentes do empréstimo ora contratado destinam-se à composição do esquema financeiro necessário ao capital de giro da unidade industrial da MUTUÁRIA para a produção industrializada, comercialização e representação de conformados de chapas e vergalhões de aço, bem como importação e exportação, de acordo com o projeto econômico e respectiva memória de análise elaborada por equipe técnica do BEC.

1.4 Os desembolsos deste empréstimo serão efetuados automaticamente a cada mês, quando do recolhimento do ICMS, durante o período de Março/1997 a Fev/2007 observada a programação e disponibilidade financeira do FDI/PROVIN definido pela SEFAZ.

1.5 Fica estabelecida a exclusão daqueles recolhimentos efetuados fora do prazo legal, bem como excluído o direito ao financiamento relativo ao período em que a MUTUÁRIA permanecer inadimplente com o BEC e/ou com o Fisco Estadual.”

“CLÁUSULA QUARTA: PRAZOS, AMORTIZAÇÃO E ENCARGOS DE CADA PARCELA DESEMBOLSADA



4.1. Do valor de cada parcela do empréstimo, conforme previsto na Cláusula Primeira, supra o equivalente a 25% (vinte e cinco por cento), será pago de uma só vez, no dia 30 (trinta) de cada mês a que corresponder, após 36 (trinta e seis) meses e será devidamente corrigida desde a data do desembolso até a data do vencimento pela aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) ou outro indexador que vier a substituí-la por decisão do CEDIN.

4.2. O pagamento após o vencimento respectivo, de uma ou mais parcelas, implicará na obrigação de a MUTUÁRIA amortizar 100% do valor total desembolsado devidamente corrigido (...)"

Pela Cláusula Primeira do Contrato de Mútuo firmado pela empresa com o Governo do Estado do Ceará (itens 1.3 e 1.4), verifica-se que os recursos decorrentes do empréstimo contratado destinam-se à composição do esquema financeiro necessário ao capital de giro da unidade industrial da MUTUÁRIA.

Assim, o cerne do litígio reside em saber se se tratam tais recursos de subvenções de capital, como considerou a fiscalização, ou subvenções para investimento, como aduz o contribuinte em sua defesa.

De início é de se ressaltar, que o tratamento tributário das subvenções recebidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, está determinado nos artigos 392 e 443 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, que assim dispõem:

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

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506/64, art. 44, IV);"

"Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decretos-leis nºs. 1.598/77, art. 38, § 2º e 1.730/79, art. 1º, VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 556 e seus parágrafos; ou

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

Dessarte, as subvenções correntes para custeio ou operação devem ser classificadas nos resultados operacionais da empresa beneficiada, enquanto as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, segundo se pode concluir da leitura dos artigos do RIR/99 acima transcritos.

Entretanto, as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, desde que satisfeitas as condições exigidas no art. 443 do RIR/99.

Com o objetivo de analisar o tratamento fiscal das subvenções, face as disposições da Lei nº 4.506/64, art. 44, IV e do Decreto-lei nº 1.598/77, art. 38, § 2º, foi editado o Parecer Normativo CST nº 112/78, que dispõe em seu bojo, o seguinte:



"2.4 A Ciência Contábil, por exemplo, tem condições de nos oferecer um conceito que possa abrigar toda a extensão atribuída às SUBVENÇÕES pelo texto legal, sob o ângulo da modificação produzida no patrimônio da empresa beneficiária. É o que faz o Parecer Normativo CST nº 142/73, ao incluir as SUBVENÇÕES como integrantes de recursos públicos ou privados não exigíveis. O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do chamado CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável."

"2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 ...No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 ..., sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não em suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. ..**

2.12- Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS."

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

" 3. ISENÇÕES E REDUÇÕES

3.1 – Delimitado o leito das duas correntes em que se dividem os recursos provenientes das SUBVENÇÕES, é de se concluir que nem todas as isenções ou reduções de impostos podem ser classificadas de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Há isenções ou reduções, como as do Imposto sobre a Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados concedidas a bens importados, que não possuem qualquer uma das características que distinguem as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. **Realçando apenas a carência de uma dessas características, o auxílio obtido pelo comprador com a isenção, evidenciado pelo não desembolso financeiro, integra o giro do negócio e dele**



dispõe o beneficiário como lhe aprouver. A rigor, sequer são SUBVENÇÕES as isenções desse tipo, representando efetivamente uma redução no custo do bem adquirido.” (destacou-se).

Como observado no item 2.12 acima transcrito as subvenções, para se caracterizarem como de investimento, devem apresentar características bem marcantes. A primeira, é que haja a clara manifestação do subvencionador de que os recursos relativos à subvenção sejam aplicados em investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado; a segunda característica é que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, segundo a manifestada intenção do subvencionador, nos mencionados investimentos.

No caso do Estado do Ceará a lei estadual que autorizou o pagamento do financiamento com desconto de até 75%, não dispôs sobre a obrigatoriedade de que os recursos decorrentes de tal benefício fossem destinados a investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado.

Uma das características do financiamento beneficiado concedido pelo Governo do Estado do Ceará é a destinação para aplicação em investimento fixo ou capital de giro, ou ambos, cumulativamente.

Com efeito, os incentivos, ora em análise, provenientes do PROVIN, tratam de colocar à disposição da empresa beneficiária recursos que serão cobrados, que farão parte de uma obrigação de pagamento, portanto, exigível, que fará parte do passivo da empresa.

Os incentivos tratam, a princípio, da concessão de um financiamento em determinado instante (ingresso de recursos com a contrapartida da exigibilidade), e num segundo instante, que será o do pagamento das parcelas do dito financiamento, ocorre um desconto, que poderá chegar até aos 75% (setenta e cinco por cento), incluindo, o principal e juros (dispensa da cobrança de um percentual, ou melhor dizendo, a anulação da exigibilidade).

Segundo se deflui do Contrato de Mútuo firmado pelo fiscalizado os recursos do financiamento se destinam ao capital de giro. Como classificar então, esses recursos como subvenção para investimento se o conceito desta inclui apenas a transferência de recursos com a finalidade de auxiliar o beneficiário na aplicação específica em bens ou direitos?

Quanto a outra característica das subvenções para investimento seria a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. No caso presente, se se pudesse considerar o desconto como subvenção, vê-se que tais recursos não utilizados para o pagamento do financiamento, poderiam ter qualquer utilização, sem qualquer sincronia de ação por parte do beneficiário com a intenção de quem concedeu o benefício, o que o descaracteriza como subvenção para investimento.

O auxílio obtido pela empresa beneficiária com o desconto evidencia, apenas, um não desembolso financeiro, o qual poderá ser utilizado como a ela bem aprouver. Nesse caso, tratam-se de recursos não vinculados a aplicações específicas, os quais devem integrar a receita bruta operacional da empresa beneficiária para efeito de determinar o lucro sujeito à tributação.

Do teor do contrato de mútuo acostado aos autos conclui-se sobre a total impossibilidade de se acatar a pretensão do interessado, uma vez que o benefício em





questão não traz desde sua concepção, as características necessárias para que o mesmo se configure como subvenção para investimento.

Com base no exposto, é de se concluir que não se configura como subvenção para investimento os recursos financeiros decorrentes do Contrato de Mútuo de Execução Periódica, aportados na empresa mediante incentivo financeiro concedido pelo Governo do Estado do Ceará, uma vez que tais recursos destinam-se ao capital de giro da empresa e podem ser por ela utilizados como bem lhe aprouver. Também, o contrato firmado não prevê a comprovação da aplicação dos recursos, tratando-se, portanto, de aportes não vinculados a aplicações específicas, o que implica que estes devem integrar a receita bruta operacional da empresa beneficiária para efeito de determinação do lucro real sujeito à tributação.

Por outro lado, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda se dá na implementação da operação (concessão do financiamento), por se tratar de condição resolutória (art. 117, inciso II, do CTN). Resolutória, porquanto, a anulação "*a posteriori*" da condição de exigibilidade não descaracteriza a operação em sua concepção como sendo de financiamento.

O negócio sujeito à condição resolutiva se aperfeiçoa desde logo, todavia fica sujeito a se desfazer, e de fato se desfaz, se ocorrer aquele evento futuro e incerto referido na avença. Esse é exatamente o caso do Contrato de Mútuo firmado entre o fiscalizado e o Governo do Estado do Ceará.

Com efeito, pela cláusula 1ª do citado contrato o negócio se aperfeiçoou independentemente do evento futuro previsto na cláusula 4ª, tratando-se, pois, de condição resolutiva, ou seja, enquanto esta não se realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.

Constituem-se, pois, os valores do subsídio em questão em Recuperação de Despesas/Custos os quais devem ser adicionados ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real dos anos-calendário de 2002 e 2003, período da renúncia fiscal pelo Governo do Estado do Ceará. Portanto, *a priori*, estes devem compor a base de cálculo do IRPJ, nos termos do art. 392, inciso II, do RIR/99.

Pela Portaria DAI/ITE – 0186/1997 o contribuinte teve reconhecido o direito a isenção do Imposto de Renda incidente sobre o **lucro da exploração** da atividade de “fabricação de artefatos de aço”, pelo prazo de 10 anos, com início em 1997 e término em 2006. A portaria susomencionada define como empreendimento o projeto de instalação com “Capacidade Instalada Incentivada” de 122.400 t/ano.

O art. 546, *caput*, do RIR/99 estabelece que a isenção incidirá sobre o lucro da exploração, o qual nada mais é do que o lucro líquido ajustado pela exclusão dos valores definidos nos incisos do art. 544 do RIR/99.

As adições ao lucro líquido do exercício para efeito de se determinar o lucro real, de acordo com o inciso II do artigo 249 do RIR/99, não afetam o lucro da exploração. Esse, aliás, foi o entendimento mantido pela Administração Tributária através do Parecer Normativo CST nº 13/80, assim ementado:

"As adições ao lucro líquido do exercício para determinação do lucro real não afetam a composição do lucro da exploração, senão quando tal ajuste seja expressamente previsto na legislação tributária."

No desenvolvimento do Parecer destacam-se os itens 4, 5 e 6, a seguir transcritos:

"4. Com efeito, o lucro da exploração foi instituído para servir de base de cálculo às isenções, reduções e exclusões a que fazem jus as pessoas jurídicas pelo

um

Re

exercício de certas atividades. Ele é, portanto, o resultado que a lei imputa como decorrente da exploração dessas atividades. Daí ser necessário que sua composição seja definida em lei.

5. O artigo 19 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, prescreve sua composição, estabelecendo:

Art. 19 - Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

I - a parte das receitas financeiras (art. 17) que exceder das despesas financeiras (art. 17, parágrafo único);

II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e

III - os resultados não operacionais.

5.1 - Essa definição, tendo por ponto de partida o lucro líquido do exercício, tal como conceituado na legislação fiscal (§ 1º do art. 6º do DL 1.598/77), evidencia que o legislador se preocupa em vincular o lucro da exploração ao resultado contábil, obtido em conformidade com os preceitos da lei comercial.

5.2 - Os ajustes do lucro líquido do exercício prescritos para a composição do lucro da exploração não resultam das diferenças de perspectivas existentes, quanto às dedutibilidades, entre as leis comercial e fiscal. Sob esse aspecto, os critérios que informam as dedutibilidades são os mesmos tanto para a determinação do lucro líquido do exercício, quanto para a obtenção do lucro da exploração. Aqueles ajustes decorrem, exclusivamente, da necessidade de se isolar, da totalidade dos valores que determinaram o lucro líquido do exercício, o resultado da atividade, cuja exploração seja objeto de incentivo, mediante exclusão dos resultados que, mesmo operacionais, não geram os favores fiscais.

5.3 - A caracterização da despesa como indedutível perante os preceitos da lei fiscal é fato estranho à composição do lucro da exploração. Assim não fosse, o legislador teria, na determinação dos ajustes necessários à sua quantificação, partido não do lucro líquido do exercício, mas do lucro real, com o que evidenciaria ser o enfoque tributário um componente do lucro da exploração. Destarte, uma despesa ou custo contabilizado constitui sempre um valor redutor, seja na determinação do lucro líquido do exercício, seja na do lucro da exploração.

6. Ademais, seria uma contradição se a lei fiscal admitisse integrar a base de cálculo do incentivo montante de uma despesa que não tem sequer sua própria dedutibilidade legitimada para fins de tributação."

Pelo exposto, está claro que, quando do procedimento fiscal resultar glosa de custos ou despesas indedutíveis, aumentando, por consequência, o lucro líquido do exercício, não haverá o aumento correspondente no lucro da exploração. Pode restar dúvida, entretanto, quanto ao tratamento, para efeito de cálculo do lucro da exploração, a ser dado a receitas omitidas, cujo resultado, também, acarretará incremento no lucro líquido do exercício.

Tal dúvida, porém, dissipar-se-ia pela leitura dos itens 7 a 13 do PN-CST nº 11/81, *in verbis*:

"7. Os contribuintes que gozam de isenção total ou parcial do imposto de renda estão sujeitos às demais obrigações estipuladas no RIR/80 para as pessoas jurídicas em geral; desse modo, devem manter escrituração com observância das leis



comerciais e fiscais (art. 157), elaborar demonstrações financeiras (art. 172), preparar demonstrativo do lucro real (art. 173) e apresentar declaração de rendimentos no prazo fixado (art. 592).

8. Com o advento do DL 1.598, de 26.12.1977, e a conseqüente limitação do favor fiscal ao lucro da exploração (art. 412 do RIR/80), persistiu a orientação no sentido de excluírem-se os ganhos de capital do lucro isento ou sujeito à alíquota reduzida; demais disso, as pessoas jurídicas beneficiárias tornaram-se contribuintes do imposto em relação a alguns resultados operacionais.

9. Por outro lado, ao definir o lucro líquido do exercício como o elemento básico para a formação do lucro da exploração, o DL 1.598/77 conferiu decisiva importância à manutenção de escrita mercantil regular, vinculando praticamente o gozo do benefício à existência daquele pressuposto.

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 ocasionadoras 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 está 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 têm reflexos no lucro da exploração, nos permite concluir que a superveniência de lançamento "ex-offício" 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 conclusão que de tudo se deflui é que as adições não efetuadas em determinado período-base de apuração do imposto e, posteriormente, ocasionadoras de lançamento de ofício 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.

Essa conclusão é corroborada pela determinação disposta no art. 545 do RIR/99 o qual dispõe que o valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica. No caso dos autos, dado que o fato gerador já se consumou, estando o período por ele abrangido com sua contabilização encerrada, não há como se dá cumprimento às normas legais acima prescritas, o que impossibilita qualquer autorização para o recálculo do lucro da exploração e recomposição do lucro real, como defendido pelo contribuinte.



Por outro lado, firmando entendimento, a Secretaria da Receita Federal do Brasil através da Instrução Normativa SRF nº 267/02, em seu art. 66, determinou que no caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de isenção ou redução do imposto. Reportou-se, pois, a IN SRF nº 267/02 a qualquer lançamento de ofício, incluindo aquele formalizado nos presentes autos.

Igualmente contrário ao argumento do impugnante é o entendimento, a respeito da matéria da 2ª instância administrativa, a julgar pela jurisprudência consagrada pelo Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes. Neste sentido vale citar as ementas aos Acórdãos 1º CC 103-8.597/88 e 103-2.981/88, *in verbis*:

"ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO - 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. "

"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. "

Dessarte, quanto a esta matéria voto pela manutenção da tributação na forma como apurada pelo autuante. Dessarte, passo a apreciar a matéria relativa às subvenções conferidas à empresa pelo Governo do Estado do Ceará.

A empresa celebrou com a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e o Banco do Estado do Ceará S/A – BEC Contrato de Mútuo de Execução Periódica – PROVIN/BEC- OPERAÇÃO Nº 33.0097/8 – RESOLUÇÃO CEDIN 001/97, de 03.02.97, fls. 59/65, cujas cláusulas contém:

“CLÁUSULA PRIMEIRA: OBJETO DO CONTRATO

1.1 Constitui objeto do presente Contrato a concessão pelo BEC de um empréstimo de execução periódica, com garantia fidejussória, equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do ICMS efetivamente recolhido pela MUTUÁRIA, em cada um dos meses do período de Março/1997 a Fev/2007, mediante entrega de Notas Promissórias e pagamentos dos restantes 25% (vinte e cinco por cento) e dentro do prazo legal, incidente sobre operações com a produção própria.

1.2 O Empréstimo ora concedido pelo BEC tem como fonte de recursos o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI, instituído pela Lei nº 10.367/79, alterado pelas Leis nºs 10.380/80, 11.073/85, 11.524/88 e Decreto nº 22.719-A de 20.08.93, aportados à conta do Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas – PROVIN, decorrendo referido empréstimo do enquadramento da MUTUÁRIA como empreendimento prioritário para o desenvolvimento econômico e social do Estado, em consonância com o disposto no Art. 8º do Decreto Estadual nº 22.719-A de 20.08.93 e demais normas pertinentes.

1.3 Os recursos decorrentes do empréstimo ora contratado destinam-se à composição do esquema financeiro necessário ao capital de giro da unidade industrial da MUTUÁRIA para a produção industrializada, comercialização e representação de conformados de chapas e vergalhões de aço, bem como importação



e exportação, de acordo com o projeto econômico e respectiva memória de análise elaborada por equipe técnica do BEC.

1.4 Os desembolsos deste empréstimo serão efetuados automaticamente a cada mês, quando do recolhimento do ICMS, durante o período de Março/1997 a Fev/2007 observada a programação e disponibilidade financeira do FDI/PROVIN definido pela SEFAZ.

1.5 Fica estabelecida a exclusão daqueles recolhimentos efetuados fora do prazo legal, bem como excluído o direito ao financiamento relativo ao período em que a MUTUÁRIA permanecer inadimplente com o BEC e/ou com o Fisco Estadual.”

“CLÁUSULA QUARTA: PRAZOS, AMORTIZAÇÃO E ENCARGOS DE CADA PARCELA DESEMBOLSADA

4.1. Do valor de cada parcela do empréstimo, conforme previsto na Cláusula Primeira, supra o equivalente a 25% (vinte e cinco por cento), será pago de uma só vez, no dia 30 (trinta) de cada mês a que corresponder, após 36 (trinta e seis) meses e será devidamente corrigida desde a data do desembolso até a data do vencimento pela aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) ou outro indexador que vier a substituí-la por decisão do CEDIN.

4.2. O pagamento após o vencimento respectivo, de uma ou mais parcelas, implicará na obrigação de a MUTUÁRIA amortizar 100% do valor total desembolsado devidamente corrigido (...)”

Pela Cláusula Primeira do Contrato de Mútuo firmado pela empresa com o Governo do Estado do Ceará (itens 1.3 e 1.4), verifica-se que os recursos decorrentes do empréstimo contratado destinam-se à composição do esquema financeiro necessário ao capital de giro da unidade industrial da MUTUÁRIA.

Assim, o cerne do litígio reside em saber se se tratam tais recursos de subvenções de capital, como considerou a fiscalização, ou subvenções para investimento, como aduz o contribuinte em sua defesa.

De início é de se ressaltar, que o tratamento tributário das subvenções recebidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, está determinado nos artigos 392 e 443 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, que assim dispõem:

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

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506/64, art. 44, IV);”

“Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decretos-leis nºs. 1.598/77, art. 38, § 2º e 1.730/79, art. 1º, VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 556 e seus parágrafos; ou

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



Dessarte, as subvenções correntes para custeio ou operação devem ser classificadas nos resultados operacionais da empresa beneficiada, enquanto as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, segundo se pode concluir da leitura dos artigos do RIR/99 acima transcritos.

Entretanto, as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, desde que satisfeitas as condições exigidas no art. 443 do RIR/99.

Com o objetivo de analisar o tratamento fiscal das subvenções, face as disposições da Lei nº 4.506/64, art. 44, IV e do Decreto-lei nº 1.598/77, art. 38, § 2º, foi editado o Parecer Normativo CST nº 112/78, que dispõe em seu bojo, o seguinte:

"2.4 A Ciência Contábil, por exemplo, tem condições de nos oferecer um conceito que possa abrigar toda a extensão atribuída às SUBVENÇÕES pelo texto legal, sob o ângulo da modificação produzida no patrimônio da empresa beneficiária. É o que faz o Parecer Normativo CST nº 142/73, ao incluir as SUBVENÇÕES como integrantes de recursos públicos ou privados não exigíveis. O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do chamado CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável."

"2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 ...No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 ..., sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não em suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.** ..

2.12- Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS."

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



podem ser registradas como reserva de capital, e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva".

“ 3. ISENÇÕES E REDUÇÕES

3.1 – Delimitado o leito das duas correntes em que se dividem os recursos provenientes das SUBVENÇÕES, é de se concluir que nem todas as isenções ou reduções de impostos podem ser classificadas de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Há isenções ou reduções, como as do Imposto sobre a Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados concedidas a bens importados, que não possuem qualquer uma das características que distinguem as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. **Realçando apenas a carência de uma dessas características, o auxílio obtido pelo comprador com a isenção, evidenciado pelo não desembolso financeiro, integra o giro do negócio e dele dispõe o beneficiário como lhe aprouver. A rigor, sequer são SUBVENÇÕES as isenções desse tipo, representando efetivamente uma redução no custo do bem adquirido.”** (destacou-se).

Como observado no item 2.12 acima transcrito as subvenções, para se caracterizarem como de investimento, devem apresentar características bem marcantes. A primeira, é que haja a clara manifestação do subvencionador de que os recursos relativos à subvenção sejam aplicados em investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado; a segunda característica é que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, segundo a manifestada intenção do subvencionador, nos mencionados investimentos.

No caso do Estado do Ceará a lei estadual que autorizou o pagamento do financiamento com desconto de até 75%, não dispôs sobre a obrigatoriedade de que os recursos decorrentes de tal benefício fossem destinados a investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado.

Uma das características do financiamento beneficiado concedido pelo Governo do Estado do Ceará é a destinação para aplicação em investimento fixo ou capital de giro, ou ambos, cumulativamente.

Com efeito, os incentivos, ora em análise, provenientes do PROVIN, tratam de colocar à disposição da empresa beneficiária recursos que serão cobrados, que farão parte de uma obrigação de pagamento, portanto, exigível, que fará parte do passivo da empresa.

Os incentivos tratam, a princípio, da concessão de um financiamento em determinado instante (ingresso de recursos com a contrapartida da exigibilidade), e num segundo instante, que será o do pagamento das parcelas do dito financiamento, ocorre um desconto, que poderá chegar até aos 75% (setenta e cinco por cento), incluindo, o principal e juros (dispensa da cobrança de um percentual, ou melhor dizendo, a anulação da exigibilidade).

Segundo se deflui do Contrato de Mútuo firmado pelo fiscalizado os recursos do financiamento se destinam ao capital de giro. Como classificar então, esses recursos como subvenção para investimento se o conceito desta inclui apenas a transferência de recursos com a finalidade de auxiliar o beneficiário na aplicação específica em bens ou direitos?

Quanto a outra característica das subvenções para investimento seria a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. No caso presente, se se pudesse considerar o desconto como subvenção, vê-se que tais recursos não utilizados para o pagamento do financiamento, poderiam ter qualquer utilização, sem qualquer sincronia de ação por parte do beneficiário com a intenção

un

De

de quem concedeu o benefício, o que o descaracteriza como subvenção para investimento.

O auxílio obtido pela empresa beneficiária com o desconto evidencia, apenas, um não desembolso financeiro, o qual poderá ser utilizado como a ela bem aprouver. Nesse caso, tratam-se de recursos não vinculados a aplicações específicas, os quais devem integrar a receita bruta operacional da empresa beneficiária para efeito de determinar o lucro sujeito à tributação.

Do teor do contrato de mútuo acostado aos autos conclui-se sobre a total impossibilidade de se acatar a pretensão do interessado, uma vez que o benefício em questão não traz desde sua concepção, as características necessárias para que o mesmo se configure como subvenção para investimento.

Com base no exposto, é de se concluir que não se configura como subvenção para investimento os recursos financeiros decorrentes do Contrato de Mútuo de Execução Periódica, aportados na empresa mediante incentivo financeiro concedido pelo Governo do Estado do Ceará, uma vez que tais recursos destinam-se ao capital de giro da empresa e podem ser por ela utilizados como bem lhe aprouver. Também, o contrato firmado não prevê a comprovação da aplicação dos recursos, tratando-se, portanto, de aportes não vinculados a aplicações específicas, o que implica que estes devem integrar a receita bruta operacional da empresa beneficiária para efeito de determinação do lucro real sujeito à tributação.

Por outro lado, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda se dá na implementação da operação (concessão do financiamento), por se tratar de condição resolutória (art. 117, inciso II, do CTN). Resolutória, porquanto, a anulação "*a posteriori*" da condição de exigibilidade não descaracteriza a operação em sua concepção como sendo de financiamento.

O negócio sujeito à condição resolutiva se aperfeiçoa desde logo, todavia fica sujeito a se desfazer, e de fato se desfaz, se ocorrer aquele evento futuro e incerto referido na avença. Esse é exatamente o caso do Contrato de Mútuo firmado entre o fiscalizado e o Governo do Estado do Ceará.

Com efeito, pela cláusula 1ª do citado contrato o negócio se aperfeiçoou independentemente do evento futuro previsto na cláusula 4ª, tratando-se, pois, de condição resolutiva, ou seja, enquanto esta não se realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.

Constituem-se, pois, os valores do subsídio em questão em Recuperação de Despesas/Custos os quais devem ser adicionados ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real dos anos-calendário de 2002 e 2003, período da renúncia fiscal pelo Governo do Estado do Ceará. Portanto, *a priori*, estes devem compor a base de cálculo do IRPJ, nos termos do art. 392, inciso II, do RIR/99.

Pela Portaria DAI/ITE – 0186/1997 o contribuinte teve reconhecido o direito a isenção do Imposto de Renda incidente sobre o *lucro da exploração* da atividade de “fabricação de artefatos de aço”, pelo prazo de 10 anos, com início em 1997 e término em 2006. A portaria susomencionada define como empreendimento o projeto de instalação com “Capacidade Instalada Incentivada” de 122.400 t/ano.

O art. 546, *caput*, do RIR/99 estabelece que a isenção incidirá sobre o lucro da exploração, o qual nada mais é do que o lucro líquido ajustado pela exclusão dos valores definidos nos incisos do art. 544 do RIR/99.



As adições ao lucro líquido do exercício para efeito de se determinar o lucro real, de acordo com o inciso II do artigo 249 do RIR/99, não afetam o lucro da exploração. Esse, aliás, foi o entendimento mantido pela Administração Tributária através do Parecer Normativo CST nº 13/80, assim ementado:

"As adições ao lucro líquido do exercício para determinação do lucro real não afetam a composição do lucro da exploração, senão quando tal ajuste seja expressamente previsto na legislação tributária."

No desenvolvimento do Parecer destacam-se os itens 4, 5 e 6, a seguir transcritos:

"4. Com efeito, o lucro da exploração foi instituído para servir de base de cálculo às isenções, reduções e exclusões a que fazem jus as pessoas jurídicas pelo exercício de certas atividades. Ele é, portanto, o resultado que a lei imputa como decorrente da exploração dessas atividades. Daí ser necessário que sua composição seja definida em lei.

5. O artigo 19 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, prescreve sua composição, estabelecendo:

Art. 19 - Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

I - a parte das receitas financeiras (art. 17) que exceder das despesas financeiras (art. 17, parágrafo único);

II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e

III - os resultados não operacionais.

5.1 - Essa definição, tendo por ponto de partida o lucro líquido do exercício, tal como conceituado na legislação fiscal (§ 1º do art. 6º do DL 1.598/77), evidencia que o legislador se preocupa em vincular o lucro da exploração ao resultado contábil, obtido em conformidade com os preceitos da lei comercial.

5.2 - Os ajustes do lucro líquido do exercício prescritos para a composição do lucro da exploração não resultam das diferenças de perspectivas existentes, quanto às dedutibilidades, entre as leis comercial e fiscal. Sob esse aspecto, os critérios que informam as dedutibilidades são os mesmos tanto para a determinação do lucro líquido do exercício, quanto para a obtenção do lucro da exploração. Aqueles ajustes decorrem, exclusivamente, da necessidade de se isolar, da totalidade dos valores que determinaram o lucro líquido do exercício, o resultado da atividade, cuja exploração seja objeto de incentivo, mediante exclusão dos resultados que, mesmo operacionais, não geram os favores fiscais.

5.3 - A caracterização da despesa como indedutível perante os preceitos da lei fiscal é fato estranho à composição do lucro da exploração. Assim não fosse, o legislador teria, na determinação dos ajustes necessários à sua quantificação, partido não do lucro líquido do exercício, mas do lucro real, com o que evidenciaria ser o enfoque tributário um componente do lucro da exploração. Destarte, uma despesa ou custo contabilizado constitui sempre um valor redutor, seja na determinação do lucro líquido do exercício, seja na do lucro da exploração.

6. Ademais, seria uma contradição se a lei fiscal admitisse integrar a base de cálculo do incentivo montante de uma despesa que não tem sequer sua própria dedutibilidade legitimada para fins de tributação."

Pelo exposto, está claro que, quando do procedimento fiscal resultar glosa de custos ou despesas indedutíveis, aumentando, por consequência, o lucro líquido do

inter
PR

exercício, não haverá o aumento correspondente no lucro da exploração. Pode restar dúvida, entretanto, quanto ao tratamento, para efeito de cálculo do lucro da exploração, a ser dado a receitas omitidas, cujo resultado, também, acarretará incremento no lucro líquido do exercício.

Tal dúvida, porém, dissipar-se-ia pela leitura dos itens 7 a 13 do PN-CST nº 11/81, *in verbis*:

"7. Os contribuintes que gozam de isenção total ou parcial do imposto de renda estão sujeitos às demais obrigações estipuladas no RIR/80 para as pessoas jurídicas em geral; desse modo, devem manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (art. 157), elaborar demonstrações financeiras (art. 172), preparar demonstrativo do lucro real (art. 173) e apresentar declaração de rendimentos no prazo fixado (art. 592).

8. Com o advento do DL 1.598, de 26.12.1977, e a conseqüente limitação do favor fiscal ao lucro da exploração (art. 412 do RIR/80), persistiu a orientação no sentido de excluírem-se os ganhos de capital do lucro isento ou sujeito à alíquota reduzida; demais disso, as pessoas jurídicas beneficiárias tornaram-se contribuintes do imposto em relação a alguns resultados operacionais.

9. Por outro lado, ao definir o lucro líquido do exercício como o elemento básico para a formação do lucro da exploração, o DL 1.598/77 conferiu decisiva importância à manutenção de escrita mercantil regular, vinculando praticamente o gozo do benefício à existência daquele pressuposto.

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 ocasionadoras 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 está 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 têm reflexos 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 conclusão que de tudo se deflui é que as adições não efetuadas em determinado período-base de apuração do imposto e, posteriormente, ocasionadoras de lançamento de ofício 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.

Essa conclusão é corroborada pela determinação disposta no art. 545 do RIR/99 o qual dispõe que o valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica. No caso dos autos, dado que o fato gerador já se consumou, estando o período por ele abrangido com sua contabilização encerrada, não há como se dá cumprimento às normas legais acima prescritas, o que impossibilita qualquer autorização para o recálculo do lucro da exploração e recomposição do lucro real, como defendido pelo contribuinte.

Por outro lado, firmando entendimento, a Secretaria da Receita Federal do Brasil através da Instrução Normativa SRF nº 267/02, em seu art. 66, determinou que no caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de isenção ou redução do imposto. Reportou-se, pois, a IN SRF nº 267/02 a qualquer lançamento de ofício, incluindo aquele formalizado nos presentes autos.

Igualmente contrário ao argumento do impugnante é o entendimento, a respeito da matéria da 2ª instância administrativa, a julgar pela jurisprudência consagrada pelo Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes. Neste sentido vale citar as ementas aos Acórdãos 1º CC 103-8.597/88 e 103-2.981/88, *in verbis*:

"ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO - 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. "

"ALCANÇE 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. "

Destarte, quanto a esta matéria voto pela manutenção da tributação na forma como apurada pelo autuante."

A recorrente foi cientificada do acórdão DRJ em 09/01/2008 e apresentou recurso em 01/02/2008.

Em seu recurso repete os argumentos da impugnação e em especial alega:

- que o lançamento não observou o decidido do acórdão 10194676 da 1ª Câmara do primeiro conselho de contribuintes, havendo no caso desrespeito ao princípio da hierarquia;

- a nulidade do lançamento do imposto de renda pessoa jurídica mensal, referente aos períodos de novembro a dezembro de 2004, por ofensa ao princípio da legalidade;

- que não foi expedido o mandado de procedimento fiscal complementar para investir a fiscalização de poderes para fiscalizar o imposto de renda pessoa jurídica estimativa mensal referente ao exercício de 2004;

- que o pagamento da estimativa em atraso deve ser beneficiado pelo instituto da denúncia espontânea previstas no artigo 138 do CTN;
- que os valores recebidos do governo do estado Ceará configuram subvenção para investimento e devem ser excluídos do lucro líquido para efeito de determinação do lucro real;
- que no caso das subvenções para investimentos, a lei tributária estabelecem expressamente sua exclusão do lucro real, desde que registradas como reserva de capital;
- sobre a matéria acima traz jurisprudência administrativa e judicial;
- que na situação em exame, a subvenção recebida pela Aço e Cearense Industrial, configurada para devolução de parcelas recolhidas de ICMS, enquadra-se como subvenção para investimento, uma vez que é registrada na reserva de capital do patrimônio líquido, não devendo ser computada, pois, na determinação do lucro real, pelo o que fica afastada tese fazendária de que os valores caracterizariam devolução de custos, para fins do disposto no inciso II do artigo 392 do RIR/99;
- que houve violação o conceito de renda estabelecidos no CTN e na constituição federal.

Voto Vencido

Conselheiro MARCOS RODRIGUES DE MELLO

O recurso voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

O contribuinte alega nulidade do auto de infração e no julgamento de primeira instância porque ambos teriam desrespeitado acórdão proferido pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

No merece acolhida a alegação da recorrente. Não há na legislação tributária seja a nível legal, constitucional ou até mesmo infra-legal qualquer norma que obrigue a autoridade fiscal lançadora ou a delegacia de julgamento a ter o mesmo entendimento expresso em acórdão proferido pelo conselho de contribuintes. Nem mesmo as decisões do STF proferidas em recursos extraordinário tem o condão de criar norma geral e abstrata obrigatória para os demais aplicadores. Não tem sentido portanto alegar a nulidade de ato que não segue a mesma posição adotada em outro processo e relativa a outros dos fatos geradores.

Afasto portanto a alegação de nulidade.

Também há alegação de nulidade porque a autoridade fiscal efetuou lançamento referente ao imposto de renda da pessoa jurídica (a estimativa mensal) referentes apenas papel aos períodos de novembro e dezembro de 2004 enquanto o mandato de procedimento fiscal foi emitido para os anos de 2002 e 2003 .

Também nesta matéria acompanho a posição exarada no voto da delegacia de julgamento que entende que o mandato de procedimento fiscal é apenas uma ferramenta administrativo de controle das atividades fiscais não sendo essa que atribui competência



autoridade lançadora, pois esta competência decorre de lei, em especial do artigo 142 do código tributário nacional. Além disso irregularidades no pagamento das estimativas mensais podem ser apuradas no âmbito das chamadas verificações obrigatórias.

Pelo exposto a afasto também a nulidade em relação ao mandato do procedimento fiscal.

Entendo que também não merece acolhida a alegação da recorrente de que o pagamento em atraso das estimativas estaria abrigado pelo que dispõe o artigo 138 do código tributário nacional. Ao realizar o pagamento em atraso deveria a recorrente ter acrescido à multa de mora e não apenas o juros moratórios como entendeu.

Dessa forma entendo correta a posição da fiscalização que afirma terem sido insuficientes as estimativas e, conseqüentemente, houve reflexo no imposto de renda da pessoa jurídica devido ao final do exercício.

Diante do exposto entendo que deve ser mantida a decisão recorrida em relação a essa matéria.

Quanto ao mérito.

O cerne do presente litígio está na classificação dos benefícios fiscais recebidos pela recorrente do governo do estado do Ceará que a recorrente entende que são subvenções para o investimento.

A DRJ se manifestou:

De início é de se ressaltar, que o tratamento tributário das subvenções recebidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, está determinado nos artigos 392 e 443 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, que assim dispõem:

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

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506/64, art. 44, IV);"

"Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decretos-leis nºs. 1.598/77, art. 38, § 2º e 1.730/79, art. 1º, VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 556 e seus parágrafos; ou

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

Dessarte, as subvenções correntes para custeio ou operação devem ser classificadas nos resultados operacionais da empresa beneficiada, enquanto as subvenções para

Wm

Be

investimento não serão computadas na determinação do lucro real, segundo se pode concluir da leitura dos artigos do RIR/99 acima transcritos.

Entretanto, as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, desde que satisfeitas as condições exigidas no art. 443 do RIR/99.

Com o objetivo de analisar o tratamento fiscal das subvenções, face as disposições da Lei nº 4.506/64, art. 44, IV e do Decreto-lei nº 1.598/77, art. 38, § 2º, foi editado o Parecer Normativo CST nº 112/78, que dispõe em seu bojo, o seguinte:

"2.4 A Ciência Contábil, por exemplo, tem condições de nos oferecer um conceito que possa abrigar toda a extensão atribuída às SUBVENÇÕES pelo texto legal, sob o ângulo da modificação produzida no patrimônio da empresa beneficiária. É o que faz o Parecer Normativo CST nº 142/73, ao incluir as SUBVENÇÕES como integrantes de recursos públicos ou privados não exigíveis. O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do chamado CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável."

*"2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 ...No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 ..., sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não em suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. ...***

2.12- Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS."

RA

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

“ 3. ISENÇÕES E REDUÇÕES

3.1 – Delimitado o leito das duas correntes em que se dividem os recursos provenientes das SUBVENÇÕES, é de se concluir que nem todas as isenções ou reduções de impostos podem ser classificadas de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Há isenções ou reduções, como as do Imposto sobre a Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados concedidas a bens importados, que não possuem qualquer uma das características que distinguem as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Realçando apenas a carência de uma dessas características, o auxílio obtido pelo comprador com a isenção, evidenciado pelo não desembolso financeiro, integra o giro do negócio e dele dispõe o beneficiário como lhe aprouver. A rigor, sequer são SUBVENÇÕES as isenções desse tipo, representando efetivamente uma redução no custo do bem adquirido.” (destacou-se).

Como observado no item 2.12 acima transcrito as subvenções, para se caracterizarem como de investimento, devem apresentar características bem marcantes. A primeira, é que haja a clara manifestação do subvencionador de que os recursos relativos à subvenção sejam aplicados em investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado; a segunda característica é que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, segundo a manifestada intenção do subvencionador, nos mencionados investimentos.

No caso do Estado do Ceará a lei estadual que autorizou o pagamento do financiamento com desconto de até 75%, não dispôs sobre a obrigatoriedade de que os recursos decorrentes de tal benefício fossem destinados a investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado.

Uma das características do financiamento beneficiado concedido pelo Governo do Estado do Ceará é a destinação para aplicação em investimento fixo ou capital de giro, ou ambos, cumulativamente.

Com efeito, os incentivos, ora em análise, provenientes do PROVIN, tratam de colocar à disposição da empresa beneficiária recursos que serão cobrados, que farão parte de uma obrigação de pagamento, portanto, exigível, que fará parte do passivo da empresa.

Os incentivos tratam, a princípio, da concessão de um financiamento em determinado instante (ingresso de recursos com a contrapartida da exigibilidade), e num

inter

na

segundo instante, que será o do pagamento das parcelas do dito financiamento, ocorre um desconto, que poderá chegar até aos 75% (setenta e cinco por cento), incluindo, o principal e juros (dispensa da cobrança de um percentual, ou melhor dizendo, a anulação da exigibilidade).

Segundo se deflui do Contrato de Mútuo firmado pelo fiscalizado os recursos do financiamento se destinam ao capital de giro. Como classificar então, esses recursos como subvenção para investimento se o conceito desta inclui apenas a transferência de recursos com a finalidade de auxiliar o beneficiário na aplicação específica em bens ou direitos?

Quanto a outra característica das subvenções para investimento seria a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. No caso presente, se se pudesse considerar o desconto como subvenção, vê-se que tais recursos não utilizados para o pagamento do financiamento, poderiam ter qualquer utilização, sem qualquer sincronia de ação por parte do beneficiário com a intenção de quem concedeu o benefício, o que o descaracteriza como subvenção para investimento.

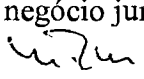
O auxílio obtido pela empresa beneficiária com o desconto evidencia, apenas, um não desembolso financeiro, o qual poderá ser utilizado como a ela bem aprouver. Nesse caso, tratam-se de recursos não vinculados a aplicações específicas, os quais devem integrar a receita bruta operacional da empresa beneficiária para efeito de determinar o lucro sujeito à tributação.

Do teor do contrato de mútuo acostado aos autos conclui-se sobre a total impossibilidade de se acatar a pretensão do interessado, uma vez que o benefício em questão não traz desde sua concepção, as características necessárias para que o mesmo se configure como subvenção para investimento.

Com base no exposto, é de se concluir que não se configura como subvenção para investimento os recursos financeiros decorrentes do Contrato de Mútuo de Execução Periódica, aportados na empresa mediante incentivo financeiro concedido pelo Governo do Estado do Ceará, uma vez que tais recursos destinam-se ao capital de giro da empresa e podem ser por ela utilizados como bem lhe aprouver. Também, o contrato firmado não prevê a comprovação da aplicação dos recursos, tratando-se, portanto, de aportes não vinculados a aplicações específicas, o que implica que estes devem integrar a receita bruta operacional da empresa beneficiária para efeito de determinação do lucro real sujeito à tributação.

Por outro lado, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda se dá na implementação da operação (concessão do financiamento), por se tratar de condição resolutória (art. 117, inciso II, do CTN). Resolutória, porquanto, a anulação "*a posteriori*" da condição de exigibilidade não descaracteriza a operação em sua concepção como sendo de financiamento.

O negócio sujeito à condição resolutiva se aperfeiçoa desde logo, todavia fica sujeito a se desfazer, e de fato se desfaz, se ocorrer aquele evento futuro e incerto referido na avença. Esse é exatamente o caso do Contrato de Mútuo firmado entre o fiscalizado e o Governo do Estado do Ceará.

Com efeito, pela cláusula 1ª do citado contrato o negócio se aperfeiçoou independentemente do evento futuro previsto na cláusula 4ª, tratando-se, pois, de condição resolutiva, ou seja, enquanto esta não se realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido. 



Constituem-se, pois, os valores do subsídio em questão em Recuperação de Despesas/Custos os quais devem ser adicionados ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real dos anos-calendário de 2002 e 2003, período da renúncia fiscal pelo Governo do Estado do Ceará. Portanto, *a priori*, estes devem compor a base de cálculo do IRPJ, nos termos do art. 392, inciso II, do RIR/99.”

O contrato de folha de 59 no item 1.1 estabelece que constitui objeto do presente contrato a concessão pelo banco do estado do Ceará de empréstimo de execução periódica, com garantia fidejussória, equivalente a 75% do valor do ICMS e efetivamente recolhido pela mutuária, em cada um dos meses do período de março de 1997 a fevereiro de 2007 mediante entrega de nota promissória e pagamentos dos restantes 25% incidente sobre operações com a produção própria.

No item 1.3 consta que os recursos decorrentes do empréstimo fora contratado um destinam-se a composição do esquema financeiro necessário ao capital de giro da unidade industrial da mutuária para a produção industrializada, comercialização e representação de conformados de chapas em vergalhões de aço, bem como importação e exportação, de acordo com projeto econômico e respectiva memória de análise elaborada por equipe técnica do banco do estado do Ceará.

A recorrente entende que deve ser aplicada ao caso o artigo 443 do regulamento imposto de renda de 1999 que prescreve que não serão computadas na determinação do lucro real a subvenções para e investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo poder público, desde que registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 545 e seus parágrafos.

Que, portanto, não existe dever legal que imponha a repugnante a obrigação de adicionar ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, as parcelas do incentivo fiscal de ICMS do FDI - PROVIN, já que se tratam de subvenções para investimento e estão contabilizadas como reserva de capital do patrimônio líquido.

Entendo que não se pode aceitar a interpretação proposta pela recorrente pois, se assim fosse, estaria se alargando enormemente o benefício fiscal previsto no artigo 443/regulamento do imposto de renda de 1999, que prescreve que não serão computadas na determinação do lucro real somente as subvenções para investimento.

O próprio contrato firmado entre a recorrente e o banco do estado do Ceará prevê que os recursos serão utilizados para financiamentos do capital de giro e este um não se confunde com a destinação específica prevista no artigo 443, ou seja, investimento. me parece claro que subvenção para investimento é diferente de subvenção para custeio o capital de giro. tratando de norma isentiva, aplica-se o artigo 111 do código tributário nacional que prevê que interpreta se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Não pode o intérprete alargar o conceito de investimento para permitir que também as subvenções destinadas a capital de giro tenham o mesmo tratamento fiscal.

a própria recorrente, na impugnação de folhas 137 afirma que a subvenções correntes (para custeio ou operação) são consideradas transferência de renda, que integram as receitas operacionais, e por isso que sujeitam si a tributação. Ao contrário, as subvenções para investimento são transferências de capital e, como tal, contabilizadas na reserva de capital e patrimônio, estão excluídas da tributação, tendo em vista que não são computadas na determinação do lucro real.

unil

De

Não há reparos a fazer a afirmação acima e justamente nela é que me baseio para ter entendimento diverso do exposto pela recorrente. O contrato assinado pela recorrente com o banco do estado do Ceará estabelece que os recursos serão utilizados para capital de giro e não para investimentos o que exclui o entendimento de que seria uma subvenção para investimento. Também não há nos autos elementos de convencimento de que os recursos tenham sido utilizados em outra finalidade que não capital de giro e não poderia ser diferente tendo em vista que o contrato exclui essa possibilidade.

A jurisprudência deste colegiado também tem ido na mesma direção:

IRPJ - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL - ESTADUAL - NÃO CARACTERIZAÇÃO - Incentivo financeiro concedido por governo estadual, a título de subvenção para capital de giro, não se traduz em “subvenção para investimento”, mormente quando não efetiva e especificamente aplicada pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, mas sim para atender despesas correntes do beneficiário.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.



MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Redator Designado

Divirjo do erudito voto proferido pelo Eminentíssimo Relator, MARCOS RODRIGUES DE MELLO, na parte em que manteve a multa isolada por insuficiência do recolhimento das estimativas mensais, aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício.

O valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, pois o fato gerador do IRPJ e da CSLL só ocorre no dia 31 de dezembro de cada ano, momento em que se apura o valor do lucro, base de cálculo destes tributos, compensando-se os valores pagos antecipadamente sob bases estimadas e procedendo-se a outras deduções não autorizadas no cálculo estimado.

O pagamento das estimativas não passa de uma antecipação, nos meses do ano calendário, do recolhimento do tributo que, não fosse ele, somente seria devido no final do exercício.

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco assevera:

“Mensalmente, o que se dá é apenas o ‘pagamento do imposto determinado sobre base de cálculo estimada’ (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (§ 3º do art. 2º).

Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa a vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dela não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.981/95). E mais, o valor do recolhimento por estimativa é deduzido do valor do imposto e da contribuição devidos ao final do período (art. 2º, § 4º, IV da Lei nº 9.430/96)”.

(Revista Dialética de Direito Tributário, nº 76, p. 159).

As hipóteses de incidência que ensejam a aplicação das multas em discussão se acham descritas na cabeça do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e são: falta de pagamento ou recolhimento e o pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória.

O § 1º do mesmo artigo apenas regula o modo pelo qual elas serão exigidas.



O fato de haver a possibilidade de exigência das multas em duas modalidades, juntamente com o tributo ou isoladamente, não implica na existência de duas hipóteses de incidência, ou seja, duas infrações distintas a serem penalizadas.

Estando presente, no caso, somente uma hipótese de incidência, precisamente a falta de pagamento dos tributos lançados, a aplicação da multa de ofício, cumulativamente com a multa isolada, implica na dupla penalização do mesmo fato e, por isso mesmo, alargo o provimento dado ao recurso pelo relator originário para afastar a multa isolada.

Sala das Sessões, DF, 17 de junho de 2009.

RE

PAULO JACINTO DO NASCIMENTO - Relator