



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009931/2004-31
Recurso nº. : 152.567
Matéria : IRPJ e OUTRO – EXS: DE 2000 a 2003
Recorrente : M. Dias Branco Indústria e Comércio de Alimentos Ltda.
Recorrida : 4ª Turma da DRJ de Fortaleza - CE.
Sessão de : 07 de novembro de 2007
Acórdão nº. : 101-96.416

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO – Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício, começa a fluir a partir da data do fato gerador da obrigação tributária, que no caso das empresas que optam em apurar seus resultados em base anual, ocorre ao final do ano-calendário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, caso em que o prazo começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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.

IRPJ – INCENTIVO FISCAL – A isenção concedida para projeto de modernização não se estende a resultados correspondentes à produção anterior.

IRPJ – AJUSTE DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – Possível a recomposição do lucro da exploração para efeito de base de cálculo dos incentivos de isenção ou redução do imposto, mesmo por ocasião de lançamento de ofício.

IRPJ – MULTA ISOLADA - MULTA ISOLADA – Os incisos I e II “caput” e os incisos I, II, III e IV, § 1º., do art. 44, da Lei n. 9.430/96, devem ser interpretados de forma

sistemática, sob pena da cláusula penal ultrapassar o valor da obrigação tributária principal, constituindo-se num autêntico confisco e num "bis in idem" punitivo, em detrimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por M. Dias Branco Indústria e Comércio de Alimentos Ltda.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **NÃO CONHECER** dos documentos apresentados após o início do julgamento e rejeitar a preliminar de decadência; no mérito: 1) Por maioria de votos, **DAR** provimento ao recurso quanto a matéria subvenção, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Relator) e Antonio José Praga de Souza; 2) Por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso quanto a matéria "projeto de modernização"; 3) Por unanimidade de votos, **DAR** provimento quanto a exclusão da CSL no lucro da exploração; 4) Por unanimidade de votos, apartar a exigência da multa de ofício isolada para que seja julgada em conjunto com o Processo nr. 10380.008521/2004-73. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
PRESIDENTE

CAIO MARCOS CÂNDIDO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM:

17 FEV 2008

Processo nº : 10380.009931/2004-31
Acórdão nº : 101-96.416

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI , JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Processo nº. : 10380.009931/2004-31
Acórdão nº. : 101-96.416

Recurso nº. : 152.567
Recorrente : M. Dias Branco Indústria e Comércio de Alimentos Ltda.

RELATÓRIO

M. DIAS BRANCO INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA., já qualificado nos autos, recorre a esse E. Conselho de Contribuintes de decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza - CE, que, por unanimidade de votos julgou procedente os lançamentos efetuados a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ, fls. 04/15) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fls. 16/27), relativo a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1999 a 2002, bem como da Multa Isolada com fato gerador ocorrido em 31.12.2003.

Referidas autuações tiveram origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias efetuado no estabelecimento da Contribuinte, onde a fiscalização constatou falta de adição, para fins de determinação do lucro real, de rendimentos auferidos a título de subvenção para capital de giro, não incluídos na apuração do lucro líquido referentes aos anos-calendário de 1999 a 2002, bem como ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, da CSLL do ano-calendário de 2000.

A fiscalização constatou, ainda, que houve redução indevida do valor do imposto de renda a pagar dos anos-calendário de 2000 a 2002, haja vista ter a contribuinte pleiteado valor de isenção/redução a maior que os benefícios que lhe foram concedidos, além de divergências entre os valores declarados e os escriturados, gerando com isso falta de recolhimento do IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução, o que redundou no lançamento da Multa Isolada no ano-calendário de 2003.

Devidamente notificada dos lançamentos, impugnou o feito em 30.11.2004 (fls. 131/159), onde contestou integralmente as exigências.

À vista de sua Impugnação, a 4ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza - CE, por unanimidade de votos, julgou procedentes os lançamentos.

Inicialmente a decisão recorrida fez um breve histórico acerca das subvenções que 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-CONTRATO 440070/4 (fls. 48/61) - FDI/PROVIN-33.0321 (fls. 63/66) - AGN/PROADI 2004/017 – repasse do Contrato PROADI 99/04), asseverando que pela Cláusula Primeira dos Contratos de Mútuo firmados 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 Recorrente. Por outro lado, do Contrato de Mútuo firmado pela empresa com o Governo do Estado do Rio Grande do Norte, vê-se que os recursos financiados destinam-se à formação de seu ativo, não especificando, contudo, o grupo de ativo a que estes poderiam ser alocados.

Sendo assim, esclarecem os julgadores que 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 a contribuinte em sua defesa.

Ressaltaram 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 (Decreto nº 3.000/99).

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

enquanto que as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, segundo se pode concluir da leitura dos referidos artigos do RIR/99. 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.

Os julgadores transcreveram também o Parecer Normativo CST nº 112/78, editado com o objetivo de analisar o tratamento fiscal das subvenções, face às disposições da Lei nº 4.506/64, art. 44, IV e do Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 38, §2º.

Observaram que no item 2.12 do referido Parecer Normativo, 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.

Verificaram que no caso dos Estados do Ceará e do Rio Grande do Norte, a lei estadual que autorizou o pagamento do financiamento com desconto de até 75% (CE) ou até 99% (RN), 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.

Consignaram que 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 e PROADI, 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.

Prosseguiram afirmando que os incentivos fiscais 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 em que ocorre um desconto, que poderá chegar até aos 75% (setenta e cinco por cento) no Estado do Ceará ou 99% (noventa e nove por cento) no Estado do Rio Grande do Norte, incluindo, o principal e juros (dispensa da cobrança de um percentual, ou melhor dizendo, a anulação da exigibilidade).

Verificaram os julgadores que segundo se deflui dos Contratos de Mútuo firmados pelo fiscalizado, os recursos do financiamento se destinam a investimento fixo ou capital de giro. Assim, indaga a r. decisão recorrida 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 à outra característica das subvenções para investimento seria a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. No presente caso, se se pudesse considerar o desconto como subvenção, destacaram os julgadores 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.

Nesse sentido, afirmaram que o auxílio obtido pela empresa beneficiária com o desconto evidencia, apenas, um não desembolso financeiro, o



qual poderá ser utilizado como ela bem aprouver. Nesse caso, se tratam 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 dos contratos de mútuo acostados aos autos concluíram os julgadores pela total impossibilidade de se acatar a pretensão da Contribuinte, uma vez que o benefício em questão não traz desde a sua concepção, as características necessárias para que o mesmo se configure como subvenção para investimento.

Com base no exposto, concluíram que não se configura como subvenção para investimento os recursos financeiros decorrentes dos Contratos de Mútuo de Execução Periódica, aportados na empresa mediante incentivo financeiro concedido pelos Governos dos Estados do Ceará e Rio Grande do Norte, uma vez que tais recursos destinam-se ao capital de giro da empresa, caso do PROVIN, e à formação do ativo da pessoa jurídica, sem especificar o grupo de ativo a que estes poderiam ser utilizados, caso do PROADI, concluindo-se que ditos recursos podem ser utilizados, pelo beneficiário, como bem lhe aprouver. Também, os contratos firmados não prevêm 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, destacaram que 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.

Esclareceram os julgadores que resolutória, nos ditames do art. 127 do Código Civil e da melhor doutrina, é a condição que se subordina a ineficácia do negócio jurídico a evento futuro e incerto, pois, enquanto aquela condição não se



realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ela estabelecido. Porém, verificada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe.

Afirmaram, ainda, que o negócio sujeito à condição resolutive 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 dos Contratos de Mútuo firmados entre o fiscalizado e os Governos dos Estados do Ceará e Rio Grande do Norte.

Com efeito, entenderam os julgadores que, pelas cláusulas 1ª dos citados contratos o negócio se aperfeiçoou independentemente do evento futuro previsto na cláusula 4ª (CE) e 6ª (RGN), tratando-se, pois, de condição resolutive, ou seja, enquanto esta não se realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.

Em relação à Majoração do Benefício Fiscal de Isenção/Redução, consignaram os julgadores que pela Portaria DAI/PTE 0474, de 22/11/1993, a contribuinte teve reconhecido o direito à isenção do imposto de renda incidente sobre o lucro da exploração da atividade de "fabricação de massas alimentícias", pelo prazo de 10 anos, com início em 1993 e término em 2002.

Afirmaram, ainda, que a referida portaria define como empreendimento o projeto de modernização com as seguintes características: Capacidade Instalada Anterior - 13.828 T/ANO; Capacidade Instalada Atual - 153.428 T/ANO; Capacidade Instalada Incentivada - 139.600 T/ANO.

Posteriormente, pela Portaria DAI/ITE 0332, de 24/12/1997, a contribuinte teve reconhecido o direito à isenção do imposto de renda incidente sobre o lucro da exploração da atividade de "fabricação de massas alimentícias",



pelo prazo de 10 anos, com início em 1996 e término em 2005. A Portaria DAI/ITE 0332/97 define como empreendimento o projeto de 'modernização parcial' com as seguintes características: Capacidade Instalada Anterior - 27.656 T/ANO; Capacidade Instalada Atual - 290.851 T/ANO; Capacidade Instalada Incentivada - 263.195 T/ANO.

Desatacaram que através do Ofício nº 396, de 03 de agosto de 2004, a Delegacia da Receita Federal em Fortaleza - DRF/FOR/SEFIS, solicita esclarecimentos ao Grupo de Trabalho Interministerial para Recriação da SUDENE sobre o fato da Portaria DAI/ITE 0332/97 considerar como capacidade instalada anterior o volume de 27.656 t/ano, quando o ato concessivo anterior, qual seja, a Portaria DAI/PTE 0474/93, considerava como capacidade instalada incentivada o volume de 153.428 ton/ano, gerando um diferencial de 125.772 ton/ano, aparentemente não englobada pelo benefício fiscal.

Dessa forma, conforme Ofício nº 684, de 19 de agosto de 2004, da Agência de Desenvolvimento do Nordeste - ADENE *"de acordo com a documentação apresentada pela empresa M. Dias Branco S/A. Com. e Indústria, esta capacidade informada, baseou-se na comprovação apresentada de baixa do maquinário existente, referente ao dimensionamento da capacidade anterior de 153.428 t/ano, objeto da Portaria DAI/PTE nº 474/93, resultando nesta capacidade remanescente por se tratar de pleito de modernização parcial do empreendimento, conforme documentos apensos em anexo"*.

Ao contrário do que pretende demonstrar em sua defesa, verificaram os julgadores que nos períodos-base objeto da autuação a Contribuinte não dispunha de dois benefícios fiscais concedidos; conforme visto, a Portaria DAI/ITE nº 0332, de 24/12/1997, reconhece o direito da contribuinte à isenção do imposto de renda incidente sobre o lucro da exploração da atividade de "fabricação de massas alimentícias", pelo prazo de 10 anos, com início em 1996 e término em



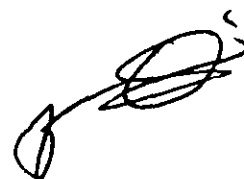
2005. Trata, pois, da mesma atividade beneficiada com a isenção disposta na Portaria DAI/ITE nº 0474/93.

Verificaram os julgadores, baseados nos documentos acostados aos autos, em especial a solicitação da contribuinte junto à extinta SUDENE, que a Portaria DAI/ITE nº 0332/97 cuidou de redimensionar a capacidade produtiva da empresa, utilizando os dados e informações por ela mesma informados. Com efeito, no pedido apresentado pela Contribuinte à extinta SUDENE, a requerente pleiteou isenção sobre o acréscimo à capacidade remanescente de 27.656 ton/ano, conforme se deflui do documento anexado às fls. 87/88.

Nesse sentido, entenderam não ser aceitável que a isenção concedida à empresa também esteja englobando as 27.656 ton/ano, por ela mesma informada como “capacidade instalada anterior”, a qual, no máximo, poderia ser contemplada com o benefício da redução. Benefício este que foi reconhecido pelo autuante no percentual de 37,5%; percentual este fixado como limite máximo pela Lei nº 9.532/97. Transcreveram, ainda, o art. 547, §3º do RIR/99, que trata dos projetos de modernização, ampliação ou diversificação, na área de atuação da extinta SUDENE.

Concluíram, portanto, que em razão de expressa determinação legal à isenção concedida para projetos de modernização não se estende a resultados correspondentes à produção anterior.

Assim, com base no art. 1º, § 3º, do Decreto-lei nº 1.564, de 1977, da venda de produtos da atividade incentivada, só a parcela que ultrapassou a capacidade remanescente estava ao abrigo do benefício fiscal de isenção, nos termos da Portaria DAI/ITE nº 0332/97.



Em relação à utilização indevida do benefício de redução de 75% do IRPJ e adicional devidos nas atividades de sua filial em Natal/RN, no ano-calendário de 2000, a Contribuinte informa que reconheceu o erro cometido, e que recolheu aos cofres públicos o montante integral da dívida tributária. Destarte, neste tópico, os julgadores decidiram manter a autuação.

Quanto à adição da CSLL não computada na determinação do Lucro Real, a Contribuinte reconheceu a não adição da CSLL ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, quando da entrega da DIPJ original relativa ao ano-calendário de 2000. No entanto, aduz que apresentou DIPJ retificadora em 01/07/2004 computando corretamente o valor da CSLL ao lucro líquido do período.

Ressaltaram os julgadores, que, da análise dos autos vê-se que o procedimento fiscal teve início aos 17/12/2003, conforme Termo de Início de Ação Fiscal, anexo às fls. 28/29, nos termos do disposto no art. 7º, inciso I, do Decreto nº 70.235/72. Neste sentido, a partir de 17/12/2003 a contribuinte teve sua espontaneidade excluída, o que significa que qualquer ato praticado pelo sujeito passivo encontra-se sob as regras do procedimento de ofício.

Assim, ao retificar a DIPJ, ano-calendário de 2000, em 01/07/2004, a contribuinte encontrava-se sob procedimento fiscal, não gerando qualquer efeito em relação a esta autuação a declaração entregue após o início dos trabalhos de fiscalização.

Destacaram que o que ora se analisa é se a autuante à vista da inconsistência detectada, qual seja, a não adição da CSLL ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, deveria ter efetuado toda a recomposição na DIPJ original apresentada pela contribuinte, recalculando o lucro da exploração apurado pelo sujeito passivo.



Ressaltaram, que 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 ao artigo 544 do RIR/99.

Prosseguiram afirmando que 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, sendo este o entendimento mantido pela Administração Tributária através do Parecer Normativo CST nº 13/80.

Afirmaram os julgadores estar 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.

Nesse sentido, concluíram os julgadores 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 pela contribuinte.

Por outro lado, consignaram os julgadores que firmando entendimento, a Secretaria da Receita Federal 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.

Verificaram que a Contribuinte quando da recomposição do lucro da exploração e lucro real, do ano-calendário de 2000, não levou em consideração as demais infrações apontadas para referido período de apuração, conforme se infirma da DIPJ retificadora apresentada em 01/07/2004.

Dessa forma, os julgadores consideraram procedentes as autuações na forma como calculadas pelo fiscal autuante.

Quanto ao lançamento da multa isolada pelo não recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, os julgadores transcreveram o art. 2º da Lei nº 9.430/96, bem como mencionaram o art. 1º do mesmo diploma legal que estabeleceu como regra geral, a partir de janeiro de 1997 a apuração do lucro real trimestral e apenas excepcionalmente a apuração do lucro real anual, situação em que ficaria obrigado e efetuar o recolhimento de IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa.

Sendo assim, estando a contribuinte sujeita à apuração com base no lucro real e tendo optado pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, como no caso em análise, e não tendo feito tais recolhimentos mensais, sem demonstrar que o imposto de renda não era devido, entenderam os julgadores que houve a subsunção do fato à norma legal estabelecida no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996.



Em relação à suposta duplicidade de penalidade com o lançamento da multa de ofício e da multa isolada, como pretende demonstrar a Contribuinte em sua defesa, os julgadores transcreveram os arts. 43 e 44 da Lei nº 9.430/96, bem como o art. 16 da IN/SRF 93/1997.

Da análise dos referidos atos, verificaram os julgadores que não pairam dúvidas de que a constatação de falta ou insuficiência de recolhimentos mensais, por estimativa, dá ensejo ao lançamento da multa de ofício isolada, prevista no inciso IV do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, incidente sobre as diferenças apuradas e perfeitamente demonstradas, bem como a falta ou o recolhimento a menor do imposto apurado em 31 de dezembro implica o lançamento da multa de ofício conforme determina a legislação analisada e é o que foi efetuado no auto de infração ora questionado e no auto de infração constante do processo nº 10380.009930/2004-97, relativo às multas isoladas lançadas para a CSLL. Dessa forma, não acataram a argüição da Contribuinte.

Por outro lado, analisando a apuração efetivada pelo autuante para a multa isolada por falta de pagamento de estimativa do IRPJ, ano-calendário de 2003, verificaram os julgadores que este apurou na planilha de fls. 122 o correto valor do IRPJ, tomando como partida a base de cálculo apurada pelo sujeito passivo e informada nas Fichas 11/01 de sua DIPJ/2004, acrescida de subvenções de incentivos fiscais estaduais do PROVIN e PROADI, cujos detalhes já foram suficientemente comentados.

Consignaram, ainda, que na planilha de fls. 122 o autuante apura mensalmente o IRPJ calculado para o ano-calendário de 2003, deduzindo em cada mês o "IRPJ Compensado/Informado em DCTF". Esclarece o autuante que *"foram consideradas as compensações de saldos negativos de períodos anteriores que foram escrituradas pela fiscalizada – meses de janeiro, fevereiro e março"*.

Prosseguiram afirmando que com a planilha de fls. 541/542, a contribuinte requer sejam considerados os valores nela informados como declarados/pagos quando da apuração das bases de cálculo mensais, a fim de calcular as diferenças de IRPJ, utilizadas como base de cálculo da multa isolada. Da análise da planilha de fls. 541/542 verificaram os julgadores que a contribuinte solicita que sejam considerados os valores dos débitos e créditos informados em DCTF retificadoras.

Dessa forma, com a DCTF retificadora referente ao 1º trimestre de 2003, entregue em 12/04/2004, a Contribuinte retifica o débito apurado de IRPJ enquanto vincula créditos decorrentes de pagamento indevido de Cofins.

Verificaram, ainda, que a DCTF retificadora relativa ao 2º trimestre de 2003, entregue em 12/04/2004, retifica os valores do débito apurado de IRPJ e vincula créditos decorrentes de pagamento indevido de Cofins e PIS/Pasep. Para o fato gerador de junho/2003, como o IRPJ devido é menor do que o declarado originalmente, a Contribuinte suprime compensações anteriormente informadas relativamente a Cofins e ao PIS/Pasep.

Na DCTF retificadora relativa ao 3º trimestre de 2003, entregue em 12/04/2004, a Contribuinte retifica os valores do débito apurado de IRPJ e vincula créditos decorrentes de pagamento de IRPJ, pagamento a maior de Cofins e de suspensão em função de Liminar em Mandado de Segurança. Como para os meses de agosto e setembro o IRPJ é menor do que o originalmente declarado, a Contribuinte "suprime" pagamentos vinculados na DCTF original apresentada para esses dois meses.

Na DCTF retificadora relativa ao 4º trimestre de 2003, entregue em 12/04/2004, a Contribuinte retifica os valores do débito apurado de IRPJ e vincula créditos decorrentes de pagamento de IRPJ, pagamento a maior de Cofins, com



Código de Receita: 6912, e de suspensão em função de Liminar em Mandado de Segurança. Como para o mês de outubro o IRPJ é menor do que o originalmente declarado a contribuinte "suprime" parte significativa do pagamento vinculado na DCTF original, informando na retificadora compensação com créditos de Cofins.

Nesse sentido, concluíram os julgadores que todos os eventos constantes das DCTF retificadoras resultariam em diferença de valores declarados a serem considerados na composição da planilha de fls. 122.

Verificaram, portanto, que a Contribuinte tenciona efetivar modificações significativas em suas DCTF originalmente apresentadas para o ano-calendário de 2003. Ocorre que, se esqueceu a contribuinte que a partir do início do procedimento fiscal em 17 de dezembro de 2003, o sujeito passivo tinha excluído sua espontaneidade.

Assim, ao retificar as DCTF do 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2003, aos 12 de abril de 2004, a Contribuinte encontrava-se sob procedimento fiscal, não gerando qualquer efeito em relação a esta autuação as declarações entregues após o início dos trabalhos de fiscalização. Neste sentido consideraram procedente a autuação conforme planilha de fls. 122.

Em relação à tributação reflexa relativa a CSLL, verificaram os julgadores que está em conformidade com a legislação disposta no auto de infração de fls. 16/27. Portanto, tratando-se de lançamento reflexo aplicaram a esta a mesma conclusão disposta para o IRPJ.

Intimada da decisão de primeira instância (fls. 589), recorreu a este E. Conselho de Contribuintes às fls. 590/634, oportunidade em que asseverou:

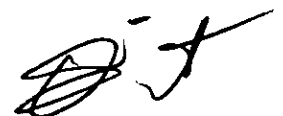
Inicialmente, esclarece que o chamado Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI destina-se a custear os incentivos concedidos através do Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas – PROVIN. Prossegue afirmando que o referido Programa representa um incentivo do Governo do Ceará para estimular à instalação, ampliação ou modernização de parques fabris no Estado. Este incentivo consiste em concessão de empréstimos por meio do Banco do Estado do Ceará – BEC, com recursos advindos do FDI. Os recursos do FDI provêm de parte da arrecadação do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias – ICMS. A característica fundamental deste benefício é a de estimular o crescimento e modernização do setor industrial do Ceará.

Afirma que o PROVIN utiliza-se de recursos do FDI, conforme se observa do Contrato de Mútuo em favor da Empresa Comercial e Industrial de Produtos Vegetais Ltda. e seus aditivos (Contrato 44.0070/4) e Contrato em favor de M. Dias Branco S/A. – Comércio e Indústria – Divisão GME e seus aditivos (Contrato 33.0321). Em ambos os contratos o BEC atua como órgão gestor do FDI, em favor e em benefício do desenvolvimento do setor industrial do Estado do Ceará.

Aduz que os objetivos do FDI e dos mútuos em favor das empresas são os incentivos à implantação, realocização e ampliação de unidades fabris; incentivos às empresas fabricantes de componentes adquiridos fora do Estado do Ceará; promoção da diversificação e sofisticação da pauta de produção industrial cearense, conforme Decreto nº 22.719-A, de 20/08/1993.

Nesse sentido, conclui que o benefício tem relação com o investimento às atividades industriais desenvolvidas no Estado do Ceará. E, para que a empresa seja qualificada para receber tal benefício, os órgãos competentes devem fazer uma análise criteriosa, do valor que esta empresa possa agregar para o Estado.

Assim, afirma a Contribuinte que o PROVIN claramente se enquadra como um benefício fiscal, na medida em que cada concessão de empréstimo depende do efetivo pagamento do ICMS e, também, é baseada no



Processo nº. : 10380.009931/2004-31
Acórdão nº. : 101-96.416

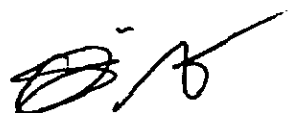
percentual do ICMS efetivamente recolhido. A Lei Complementar nº 24/1975 inclui como os benefícios sujeitos à avaliação do Conselho Nacional de Política Fazendária ("CONFAZ") a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros-fiscais, concedidos com base no ICMS.

Ainda a esse respeito, afirma que teve seus projetos aprovados sob o âmbito do PROVIN, celebrando os contratos: (a) Contrato 44.0070/4 em 23/12/1992, prorrogado até dezembro de 2005; e (b) Contrato 33.0321, celebrado em 19/04/2002, com efeitos até 2017;

Em relação ao PROADI – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte, ressalta que este tem características semelhantes como as do PROVIN, tendo, portanto, como principal objetivo apoiar e incrementar o desenvolvimento industrial do estado do Rio Grande do Norte, conforme expresso no art. 1º do Decreto nº 13.723/97. Trata-se, pois, de subvenção de investimento visando ao desenvolvimento industrial, cujas ferramentas são empréstimos concedidos em favor das empresas. A subvenção se condiciona ao comprometimento do Mutuário a instalar novas empresas e/ou aumentar a produção existente, recebendo em troca isenções parciais do ICMS devido no Estado do Rio Grande do Norte.

Dessa forma, entende a Contribuinte que no presente caso faz jus ao benefício fiscal, uma vez que cumpriu com todas as condições e formalidades necessárias após a assinatura do "Protocolo Moinho Potiguar", através do Contrato de Mútuo firmado entre Grande Moinho e Indústria de Massas Ltda. e o Banco do Brasil S/A. (Contrato 99/04), sob determinadas condição suspensiva do cumprimento.

Alega, ainda, que conforme o Contrato 99/04, o BB se compromete a conceder empréstimo cujas liberações são mensais e prazo de vencimento de dois meses, a contar de cada liberação, conforme Cláusula Sexta. Neste empréstimo, a empresa beneficiária dispõe de taxa de juros inferior ao que encontraria caso fosse contratá-lo no mercado. Como condição para liberação dos empréstimos, está a



obrigação da empresa beneficiária em cumprir fielmente com suas obrigações de recolhimento de ICMS ao Estado do Rio Grande do Norte.

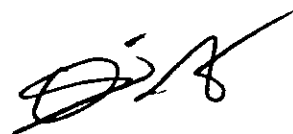
Pelo exposto, afirma que o PROVIN e o PROADI claramente se enquadram como um benefício fiscal.

Ressalta que os benefícios concedidos no âmbito do PROVIN e PROADI têm natureza jurídica de subvenção para investimento; conforme expresso no art. 443 do RIR/99, equipara-se à subvenção para investimento a concessão de benefícios fiscais de isenção ou redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Sendo assim, no caso em tela, afirma ser beneficiário de incentivos que, claramente e pela legislação que os regem, servem para estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Ainda segundo a Contribuinte, "investimento" deve ser entendido na sua acepção nata, ou seja, não se trata do "investimento" contábil, eis que, sob essa rubrica, na contabilidade das empresas, caberia apenas e tão-somente os investimentos permanentes em outras sociedades. Claramente, o "investimento" deve ser entendido como qualquer dispêndio necessário para a implementação, expansão ou manutenção dos empreendimentos econômicos.

Prossegue afirmando que a caracterização de um aporte de recursos como "subvenção para investimento" depende, fundamentalmente, da finalidade que sustenta a entrega de recursos públicos ao particular. No caso em tela, a finalidade do PROVIN e PROADI é estimular o desenvolvimento industrial. Esta finalidade, por si só é suficiente para que o benefício se caracterize como sendo subvenção para investimento.

Alega que ao contrário do que afirma o Fiscal Autuante, os recursos provenientes do mútuo visam a estimular a expansão e modernização da empresa, tratando-se, pois, de subvenção para investimento. O que se percebe também no "Protocolo Moinho Potiguar" firmado com base no PROADI, segundo o qual o



Mutuário "compromete-se a instalar no Estado do Rio Grande do Norte uma unidade industrial, e tem por objetivo a moagem e industrialização do trigo em grão, para fabricação de farinha de trigo e demais produtos derivados".

Afirma que registrou todos os valores de subvenção para investimento em conta de reserva de capital, conforme determina o art. 443 do RIR/99, observando o disposto no art. 182 da Lei das Sociedades Anônimas e o entendimento da Comissão de Valores Mobiliários em relação ao tratamento contábil aplicável às subvenções para investimentos. Assim, foram cumpridas as condições expressamente listadas no referido artigo para que se caracterize uma subvenção para investimento: (a) redução de impostos (ICMS) concedido como estímulo à expansão de empreendimentos econômicos; e (b) registro das subvenções como reserva de capital;

Quanto a CSLL, destaca que, em se tratando de uma reserva de capital – e não de uma receita contabilizada no resultado do exercício – não há que se falar em incidência desta Contribuição, seja porque as subvenções para investimento não compõem o lucro líquido do exercício, seja porque não há base legal exigindo a tributação dos montantes registrados como reserva de capital. Por consequência e expressa determinação legal, os valores registrados como reserva de capital correspondentes às subvenções para investimentos recebidas pela Contribuinte não podem de maneira alguma compor a base de cálculo da CSLL ou do IRPJ;

Transcreve, ainda, diversas jurisprudências do Conselho de Contribuintes reconhecendo a natureza de subvenção para investimento, em se tratando de benefícios concedidos pelos Estados.

Quanto à aplicação da multa em relação a CSLL, afirma que esta não poderia ser cobrada, mesmo que se entenda devida a cobrança dos tributos, uma vez que já foi cobrada anteriormente nos mesmos termos e em relação ao mesmo período no AIIM nº 10.380.09930/2004-31 ("AIIM 9930/04") – Doc. 17. sob pena de ocorrer uma cobrança em duplicidade. Sendo assim, com base no art. 44 da



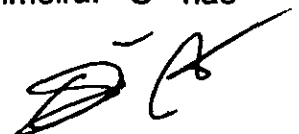
Lei nº 9.430/96 e também na jurisprudência dominante a Contribuinte requer seja anulado o AIIM no que diz respeito à aplicação da multa de ofício, aplicada cumulativamente com a multa isolada cobrada no AIIM nº 10380.09930/2004-97.

Prossegue afirmando que o momento da escrituração foi outro vício apontado no AIIM, pelo fato de a escrituração do suposto "ganho" resultante do desconto obtido com financiamento apenas no momento da liquidação de cada uma das dívidas. Alega-se, no AIIM, que as subvenções do PROVIN e PROADI se dão sob condição resolutiva através de renúncia fiscal e, como tal, o ganho obtido com a subvenção deveria ser reconhecido na ocasião do financiamento do ICMS. Ora, discutir o momento da contabilização da subvenção é indiferente para fins fiscais, eis que a reserva de capital não tem – nem poderia ter – impactos para fins de IRPJ e CSLL.

Por outro lado, o ganho obtido com a subvenção (desconto no pagamento do empréstimo), só se concretiza com a efetiva quitação da dívida no prazo determinado. Trata-se de condição suspensiva e não resolutiva, motivo pelo qual o benefício só pode ser reconhecido na contabilidade da empresa quando da quitação do empréstimo, quando o benefício fiscal se aperfeiçoa e produz seus efeitos.

Afirma que de acordo com o estabelecido nos termos do Contrato de Mútuo firmado entre a Contribuinte e o Estado do Ceará (PROVIN), a concessão efetiva do benefício fiscal (subvenção) só ocorre com o pagamento do empréstimo, no prazo previsto (cláusula 4.1). O não pagamento neste prazo, por sua vez, acarreta a perda do benefício ora referido. Estas características não são próprias de condições resolutivas, mas sim de condições suspensivas.

Destaca, ainda, que o mesmo se pode dizer do Contrato de Mútuo firmado entre a Contribuinte e o Estado do Rio Grande do Norte (PROADI), a concessão efetiva do benefício fiscal (subvenção) só ocorre com o pagamento do empréstimo, no prazo previsto e desde que sejam cumpridas as condições previstas no "Contrato 99/04", de acordo com a Cláusula Décima-Primeira. O não



cumprimento destas condições acarreta a perda do benefício, característica própria de condições suspensivas.

Esclarece que a condição é suspensiva quando as partes protelam, temporariamente, a eficácia do negócio até a realização do acontecimento futuro e incerto. Pendente a condição suspensiva não há direito adquirido, mas expectativa de direito ou direito eventual (é o caso dos benefícios decorrentes do PROVIN e PROADI). Com o advento desta condição o efeito do ato negocial (pagamento no vencimento, sem atraso) aperfeiçoa-se, caso não ocorra, a condição, o negócio não se perfaz, conforme determina o art. 125 do Código Civil;

Prossegue afirmando que a condição é resolutiva, quando subordina a ineficácia do negócio a um evento futuro e incerto. Enquanto a condição não se realiza o negócio jurídico vigora, mas verificada a condição para todos os efeitos se extingue o direito a que a ela se opõe, conforme art. 128 do Código Civil.

Após definição dos conceitos de "condição resolutiva" e "condição suspensiva" constatou a Contribuinte que os Contratos 44.0070/4, 33.0321 e 99/04, determinam que as parcelas relativas aos benefícios serão liberadas após período determinado, contado a partir do desembolso, desde que haja o pagamento do empréstimo até o vencimento estipulados nos Contratos e cumpridas as demais condições. O seu não pagamento implicará à inexistência de direito ao desconto, configurando-se, pois, como condição suspensiva.

Afirma que até a data do pagamento do empréstimo concedido nos termos do PROVIN e PROADI, a Contribuinte tem apenas uma expectativa de direito e não um direito em si perfeito e exigível. Com a quitação no prazo de vencimento, o direito surge. Não se trata, pois, de condição resolutiva, mas sim de condição suspensiva. Por este motivo, a escrituração dos benefícios deveria ser feita como de fato foi, ou seja, no momento da quitação dos débitos contra o BEC e BB.

Assim, segundo a Contribuinte deverão ser aplicados os arts. 116, inciso II, e 117, inciso I, do CTN e não o art. 117, inciso II, como mencionado no auto



de infração, porquanto as subvenções para investimento submetidas às condições suspensivas deverão ser escrituradas apenas no momento da efetiva implementação da condição.

Desta forma, ainda que – por absurdo – os valores do PROVIN e PROADI não fossem considerados como subvenção para investimento, certamente o momento correto da sua contabilização seria quando da liquidação de cada um dos empréstimos – nunca quando da sua concessão. Ou seja, ainda nesta absurda hipótese, o auto de infração seria nulo no tocante a este assunto, visto que não indicou corretamente as datas dos fatos geradores de IRPJ e CSLL.

Alega que a isenção concedida pela SUDENE advém de dois projetos de modernização, concedidos respectivamente em 22/11/1993 e 24/12/1997. Inicialmente a Portaria DAI/ITE 0474/93 reconheceu a capacidade instalada de 153.428 ton/ano, concedendo incentivo para capacidade adicional de 139.600 ton/ano, eis que a Contribuinte já dispunha de capacidade instalada anterior referente a 13.828 ton/ano. O prazo de validade do benefício fiscal iniciou-se no ano-calendário de 1993, e se encerrou no ano de 2002. Posteriormente, em 03/01/1997, através da Declaração DAI/ITE – 0002/97, Informação Fiscal 62/97 e Ato Declaratório 002/97, foi concedida a Contribuinte a redução de 50% do IRPJ para a capacidade instalada anterior, ou seja, para 13.828 ton/ano.

Afirma, ainda, que também em 1997, sucateou e vendeu uma série de equipamentos de sua planta – a começar pelos mais antigos, incluindo aqueles que deram base para a capacidade inicial de 13.828 ton/ano – para logo a seguir promover a modernização de suas instalações. Com o descarte e a alienação de equipamentos, sua capacidade instalada inicial foi totalmente absorvida e a capacidade instalada incentivada foi reduzida de 139.600 ton/ano para 27.656 ton/ano. Com a modernização de sua fábrica, a nova capacidade instalada passou a ser, praticamente, o dobro da capacidade instalada anterior. Ou seja, passou a ser de 290.851 ton/ano.



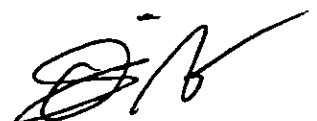
A Contribuinte menciona também acórdão da Colenda Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que decidiu no sentido de que, se o projeto de modernização implica sucateamento das instalações originais, o contribuinte faz jus à isenção do IRPJ adicional sobre o resultado da produção superveniente.

Assim, com base na modernização mencionada, a Contribuinte ingressou com novo pleito de benefício fiscal, pelo qual, diferentemente do alegado pelo fisco, pleiteou o reconhecimento do seu direito à isenção total do imposto de renda.

Afirma ainda que por meio da Portaria DAI/ITE nº 332/1997, foi-lhe concedido à isenção para a capacidade instalada adicional – isto é, para a diferença entre a capacidade instalada anterior à modernização (27.656 ton/ano já isenta) e a nova capacidade instalada (290.851 ton/ano). Nota-se, assim, que o próprio órgão responsável pela fiscalização dos projetos incentivados na Região Nordeste à época – a SUDENE – constatou e aprovou a modernização do parque industrial, tanto é assim que entendeu por bem conceder o benefício fiscal da isenção.

Esclarece que, ao apresentar o novo projeto de modernização, já dispunha do direito à isenção de IRPJ em relação à produção superveniente já instalada e não sucateada de 27.656 ton/ano, assegurada pela Portaria DAI/ITE nº 474/1993. A nova Portaria – Portaria DAI/ITE nº 0332/1997 – em nenhum momento revoga a portaria anterior, e nem sequer condiciona o gozo do novo benefício ao cancelamento do benefício anterior.

Nesse sentido, afirma a Contribuinte que no presente caso, não há que se falar em revogação da Portaria DAI/ITE – 0474/93, uma vez que não há qualquer menção em ato posterior que possa dar ensejo a tal caracterização, bem como não pode ser alegada uma suposta revogação tácita, pois esta só se opera quando o ato posterior é incompatível com o anterior, o que conforme acima demonstrado, não é possível de alegação uma vez que a Portaria DAI/ITE – 0332/1997, demonstra-se complementar ao ato anteriormente expedido.




Conclui a esse respeito, afirmando que dispunha, nos períodos-base objeto da autuação, de dois benefícios fiscais concedidos, quais sejam: a isenção para capacidade de 27.656 ton/ano, por não ter havido revogação da Portaria DAI/ITE nº 0474/1993, que só expirou a partir do ano-calendário de 2002; e a isenção para a capacidade instalada de 263.195 ton/ano, superior a 27.656 ton/ano, que será válida até o ano-calendário de 2005. Com isso, nos períodos-base objeto do auto de infração, a Contribuinte tinha 100% de sua capacidade instalada (290.851 ton/ano) beneficiada com a isenção do IRPJ.

Ainda, em relação ao cálculo do lucro da exploração que a Contribuinte utilizou-se indevidamente do benefício de redução de 75% do IRPJ e adicional devidos nas atividades de sua filial em Natal – Grande Moinho Potiguar, no ano-calendário de 2000, uma vez que a vigência do incentivo só se daria a partir do ano-calendário de 2001, a Contribuinte informa que reconheceu o erro cometido, e que recolheu aos cofres públicos o montante integral da dívida tributária originada por esta utilização de benefício, conforme DARF anexo a impugnação.

Dessa forma, afirma que ingressou, em 1997, com Mandado de Segurança Preventivo com Pedido de Liminar, pleiteando a dedutibilidade da despesa relativa a CSLL nas bases de cálculo da própria CSLL, bem como do Lucro Real e conseqüente ajuste do lucro da exploração. A liminar pleiteada foi concedida, porém a decisão definitiva de primeira instância, publicada em 13 de junho de 2001, acabou por denegar a segurança requerida, cassando a liminar em referência.

Nesse sentido alega que com base em tal decisão, muito embora a empresa tenha recorrido, achou por bem recalcular a CSLL devida sem o cômputo da liminar, no período de 1997 a 2000, e efetuar o pagamento do diferencial que estava suspenso pela decisão provisória. Tal procedimento não foi objeto de questionamento pelas autoridades fiscais.

Prossegue afirmando que em relação ao recálculo do Lucro Real, a empresa adotou o mesmo procedimento, ou seja, efetuou o recálculo do Lucro Real com o cômputo da despesa indedutível da CSLL e, com base no benefício fiscal



reconhecido pela SUDENE, efetuou o recálculo do Lucro da Exploração, desde 1997 a 2000 e, posteriormente, o recolhimento do IRPJ devido. Assevera que possui, em seu favor, benefícios fiscais de isenção e redução do IRPJ incidente sobre o lucro da exploração, direito este reconhecido pelas Portarias SUDENE DAI/ITE nº 0474/1993, 0332/1997, 125/99 e 126/99.

Destaca que no caso em tela, tendo em vista que a CSLL devida no período deve ser adicionada nos cálculos do Lucro Real e do Lucro da Exploração, ao mesmo tempo em que o IRPJ devido aumenta, também aumenta o benefício relativo ao IRPJ calculado com base no lucro da exploração.

Esclarece que em 01/07/2004, efetuou a transmissão via *internet* da DIPJ, referente ao ano-calendário 2000, tomando por base o efeito da perda da liminar que concedia o direito à dedução da CSLL nas bases da própria CSLL, bem como do IRPJ, com o intuito de cumprir o dever instrumental oriundo da alteração das informações originalmente fornecidas.

Destaca a Contribuinte que a apresentação da DIPJ retificadora foi anterior à lavratura do auto de infração, lavrado apenas em 29/10/2004, e deveria ter sido tomada por base pelo autuante quando da análise e cálculo dos valores devidos. Com a adição da CSLL ao Lucro da Exploração, também se aumentou o montante de IRPJ incentivado. Ocorre que, se computado o aumento da dedução de IRPJ oriundo do aumento do lucro da exploração no cálculo do IRPJ efetivamente devido no período, chega-se ao valor de R\$ 33.751,09. Tal valor foi quitado por Parcelamento de Débito.

Entretanto, neste tocante, o cálculo do autuante não levou em conta o benefício fiscal que a Contribuinte possui, relativo a redução/isenção de IRPJ, regido pelo Decreto nº 64.214, de 18/03/1969. No cálculo do autuante, foi somente aplicada a alíquota do IRPJ sobre o valor da CSLL não-adicionada, sem se recompor a verdadeira base de cálculo do IRPJ. Assim, deveria ter sido realizado, além do recálculo do Lucro Real, o recálculo do Lucro da Exploração.

Ressalta que a fundamentação legal para a Contribuinte efetuar tal procedimento de recálculo do IRPJ devido e recolhimento espontâneo do valor correspondente foi exatamente a fundamentação legal do presente auto de infração, qual seja, arts. 249, inciso I e 344, § 6º, do RIR/99, bem como o art. 544 do RIR/99 e art. 23 da MP nº 1.858-9/99, estes últimos não mencionados pelo autuante, justamente por fazer menção ao lucro da exploração.

Entende a Contribuinte que o cálculo das multas isoladas não pode prosperar, pois foram cobradas com base no pagamento do IRPJ por estimativa, calculados mês a mês e não em relação ao lucro da empresa ao final do exercício financeiro (resultado final). Transcreve, ainda, jurisprudência do Primeiro Conselho dos Contribuintes, no sentido de não permitir a cobrança da multa isolada cobrada após o final do exercício financeiro, com base nos meses isolados de apuração.

Afirma, também, que a multa de ofício em relação à CSLL não pode ser aplicada por já ter sido cobrada com a mesma base, nos mesmos termos e em relação ao mesmo período no processo nº 10380.09930/2004-97. O auto de infração no processo nº 10380.09930/2004-97 impõe a multa isolada no valor de 75% da CSLL devida ao final de cada exercício, relativa aos períodos de 1999 a 2003, em relação aos valores do PROVIN e PROADI. O auto de infração no processo nº 10380.09931/2004-31 impõe multa baseada nos mesmos fatos e fundamentos semelhantes.

Dessa forma, observa a Contribuinte que no caso em análise houve, duplicidade da cobrança das multas de ofício e isolada, uma vez que se referem à diferença de CSLL não paga nos períodos de 1999 a 2002, portanto, não merecem prosperar, conforme interpretação do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Transcreve, ainda, ementas de acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes sobre a impossibilidade da dupla cobrança de multa de ofício.

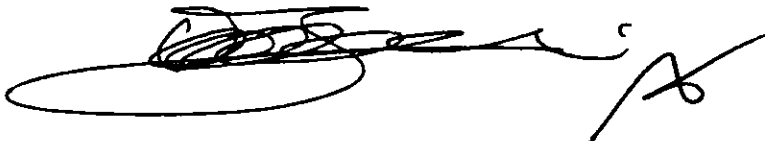
Afirma a Contribuinte, com relação ao montante de IRPJ efetivamente pago, que o autuante deixou de considerar alguns dos valores declarados e efetivamente pagos. Por este motivo, o cálculo do IRPJ a pagar, que

serviu de base para o cálculo da multa, resultou em montante maior do que o devido, elevando-se a multa a pagar. Na tabela anexa ao auto de infração, percebe-se que o autuante partiu de um valor de IRPJ informado em DCTF que não condiz com o valor efetivamente pago e apurado.

Segundo a Contribuinte, aparentemente, essas diferenças apuradas tiveram origem no fato de que, quando da realização do cálculo, o autuante não considerou pagamentos informados em DCTF original, ou não considerou informações declaradas em DCTF retificadoras. Com a planilha de fls. 541/542 a Contribuinte requer sejam considerados os valores nela informados como declarados/pagos quando da apuração das bases de cálculo mensais, a fim de calcular as diferenças de IRPJ, utilizadas como base de cálculo das multas isoladas.

Finalmente a Contribuinte requer seja dado provimento ao recurso, para o fim de exonerá-lo definitivamente da exigência fiscal mantida em primeira instância.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and a long horizontal stroke, followed by a distinct mark resembling a stylized 'A' or 'B'.

VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se depreende do relatório, a Recorrente se insurge contra a decisão de primeira instância que manteve a exigência fiscal relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A questão central dos autos é bem conhecida desta E. Câmara e diz respeito a subvenções outorgados por Estados membros como incentivos a implementação ou ampliação da atividade industrial.

Recentemente, no julgamento do Recurso n. 141.268, fui voto vencido em aresto que ficou assim ementado:

IRPJ – SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS – RESTITUIÇÃO DO ICMS – O incentivo fiscal concedido pelo Poder Público mediante restituição do ICMS, lançado diretamente em conta do patrimônio líquido, e tendo como contra-partida a realização de investimentos em ativo fixo, à implantação ou expansão de empreendimento econômico com a geração de novos empregos diretos e indiretos, absorção de nova tecnologia de produto e/ou de processo, subsume-se como subvenção para investimentos e, por conseguinte, descabe a sua tributação.

O meu voto que restou vencido tratou a matéria da seguinte forma:

*Conforme se depreende do relatório, a Recorrente se insurge contra a decisão de primeira instância que manteve integralmente as exigências fiscais relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1999 a 2001, decorrente da tributação dos



incentivos fiscais de restituição do ICMS, estabelecido pela Lei n. 1.939/89 do Estado do Amazonas, eis que no entender da decisão recorrida, tais incentivos não se caracterizam como subvenção para investimentos, pois não possuem vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Por sua vez, alega a Recorrente que o que a lei impõe é que a subvenção incentive e/ou garanta a manutenção ou expansão da atividade econômica, não significando que tal fomento há de ser necessariamente convertido em investimentos ativáveis, eis que os incentivos visam incrementar a implantação de empreendimento econômico em localidade não só de difícil acesso, mas também com infra-estrutura deficitária, escassez de mão-de-obra qualificada e de fornecedores capacitados, de forma a ser cabível a sua catalogação como subvenção para investimento e o seu registro em conta de reserva de capital, com a finalidade de se evitar a incidência do IRPJ e da CSLL.

Discordando do entendimento expressado no voto proferido pela Turma julgadora naquele processo, expressei-me no sentido de que:

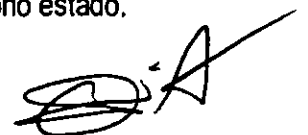
Da leitura do artigo 4º. da Lei n. 1.939/89, modificada pelas Leis ns. 2.380/96 e 2.629/2000, todas do Estado do Amazonas, ao conceder o benefício fiscal do ICMS, verifica-se que o fundamento do incentivo fiscal é o desenvolvimento do Estado do Amazonas, visando à integração, expansão, modernização e consolidação dos setores agropecuário, agroindustrial, industrial, comercial e de prestação de serviços.

Neste sentido, ao conceder o benefício fiscal do ICMS, estabeleceu, em seu artigo 19, uma série de obrigações a serem cumpridas para as empresas fazerem jus a tal incentivo, tais como:

- I) implantar o projeto técnico e de viabilidade econômica na forma aprovada pelo CONAM;
- II) manter programas de benefícios sociais para os seus empregados, de acordo com o enunciado nos arts. 8º. e 212, parágrafo 1º. da Constituição Estadual, especialmente, nas áreas de alimentação, saúde, lazer, educação, transporte e creche a preços subsidiados;

- III) apresentar à SIC programas de regionalização, implementando-os na forma homologada pelo CODAM;
- IV) apresentar à SIC programas plurianuais de investimento em desenvolvimento tecnológico no Estado do Amazonas, a serem implementados na forma homologada pelo CONAM;
- V) manter em seus estabelecimentos, em local visível ao público, placa alusiva aos incentivos previstos na referida Lei, de acordo com modelo e especificações aprovados pela SIC;
- VI) conceder, nas vendas para empresas comerciais locais, regularmente inscritas na SEFAZ, desconto equivalente à parcela do ICMS restituído na operação;
- VII) manter a administração, inclusive a contabilidade e recolher o Fundo de Garantia Por Tempo de Serviço – FGTS e contribuições sociais e previdenciárias no Estado do Amazonas, bem como utilizar a infra-estrutura de serviço local;
- VII) manter menores em seu quadro funcional, salvo se a empresa incentivada desenvolver atividades penosas, perigosas ou insalubres;
- IX) recolher, em caráter irrevogável e irretratável, contribuição financeira, durante todo o período de fruição dos incentivos, em importância correspondente a um e meio por cento sobre o valor do ICMS restituível, em cada período de apuração, em favor da Universidade do Estado do Amazonas – UEA, na forma e no prazo previstos em regulamento.

Pois bem, da leitura dos requisitos previstos em lei para a fruição dos benefícios fiscais, verifica-se que as empresas beneficiárias se condicionaram à realização de investimento em ativo fixo, geração de novos empregos diretos e indiretos, absorção de nova tecnologia de produto e/ou de processo, ou seja, estão elas diretamente condicionadas à realização de uma contra prestação, configurada como uma forma de estímulo para o crescimento da economia regional, melhor dizendo, é parte integrante da política econômica social praticada pelo Estado concedente em benefício da qualidade de vida de toda a população e do desenvolvimento do próprio estado.



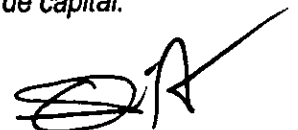
Nesse passo, tem-se que os incentivos concedidos pelo Estado do Amazonas a Recorrente foi no sentido de incentivar investimentos em atividades econômicas, não só na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado pelo beneficiário, mas principalmente na melhoria da política econômica e social do Estado; este o primordial objetivo que leva o Estado a conceder determinados incentivos, ou seja, não visa apenas beneficiar o empreendimento econômico projetado, mas acima de tudo a promoção do desenvolvimento do Estado e o bem social da população.

Logo, não há como interpretar restritivamente a expressão "subvenção para investimento" na efetiva e específica aplicação pelo beneficiário em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos, conforme entendimento expresso no PN CST n. 112, de 1978.

Ensina a propedêutica do direito administrativo que, mais que as palavras utilizadas pelo legislador, o que deve ser levado em consideração é o fim para a qual a norma foi editada, e no caso ora tratado resulta claro que a finalidade dos incentivos concedidos a Recorrente não foi no sentido de auxiliá-la nas suas despesas, mas sim na expansão de seu empreendimento econômico.

Neste sentido, a Recorrente traz a colação entendimento preconizado por Bulhões Pedreira, discordando por falta de fundamento legal quanto a afirmação do PN acima citado, no sentido de que *"só existe subvenção para investimento somente quando existir a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico"*.

De acordo com o referido jurista, o § 2º. do art. 38 do DL 1.598/77 somente se refere à *"implantação ou expansão de empreendimentos econômicos"* para identificar a subvenção, ainda que sob a forma de isenção ou redução de impostos, e não como requisito de toda e qualquer subvenção para investimento. Pode haver transferência de capital sem vinculação à implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos: basta que a intenção do doador seja transferir capital e que a pessoa jurídica registre os recursos recebidos como reserva de capital.



De fato, o Decreto-lei n. 1598/77, ao adaptar a legislação fiscal às inovações da Lei n. 6.404/77 dispôs, em seu artigo 38, § 2º., verbis:

"As subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidos como estímulo à implementação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

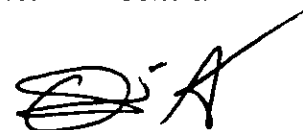
a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

Da exegese do dispositivo acima, depreende-se que o Decreto-lei n. 1.598 equiparou à subvenção para investimento ao acréscimo patrimonial decorrente de isenções a que ele se refere, impondo apenas e tão somente uma condição para efeitos fiscais, ou seja, somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não havendo, portanto, na lei, qualquer outra condição para conceituar tal incentivo com subvenção de investimento.

Dessa forma, entendo que o incentivo fiscal concedido pelo Estado do Amazonas a Recorrente subsume-se perfeitamente ao disposto no § 2º. do artigo 38 do Decreto-lei n. 1.598/77, descabendo, portanto, a tributação ora exigida."

Pois bem, antes de analisar o caso em concreto dos autos, gostaria de explicitar um pouco mais estes conceitos. O Parecer Normativo CST nº 112/79, traz uma definição de subvenção para investimento vis-à-vis a subvenção para custeio, vejamos:

"2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (D.O.U. de 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, 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 número 143/73 (D.O.U. de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a



expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38. do D. L. 1.598/77.

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

2.13 - Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para os fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38. do D.L. 1.598/77, é a que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção, e, por decorrência, dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78".

O Parecer Normativo CST nº 112/79 conclui o seguinte:

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

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

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

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



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

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

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

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

Feitas estas breves considerações, vejamos o caso concreto em julgamento. Vejamos primeiro o “Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas – PROVIN” no âmbito do Estado do Ceará.

A Recorrente, em seu recurso voluntário, explicita como funciona o negócio jurídico no âmbito daquele Programa, dizendo:

“Inicialmente, as empresas apresentam Projeto de criação, modernização ou ampliação das instalações industriais visando à aprovação do empréstimo. Estes projetos são analisados pelo BEC, em conjunto com o Estado do Ceará, para se verificar o interesse do Estado em estimular este tipo de Projeto.

Uma vez aprovado, as partes celebram contrato, pelo qual o BEC se compromete a conceder empréstimo cujas liberações são mensais e o prazo de vencimento é de 36 (trinta e seis) meses, a contar de cada liberação. Neste empréstimo, a empresa beneficiária dispõe de taxas de juros inferior ao que encontraria no mercado. Como condição para liberações dos empréstimos, esta a obrigação da empresa beneficiária em cumprir fielmente com suas obrigações de recolhimento de ICMS ao Estado do Ceará”.

Analisando os contratos anexados aos autos, verifica-se que o Banco do Estado do Ceará empresta um valor mensalmente para a Recorrente. Este valor



corresponde a um percentual do valor do ICMS recolhido mensalmente. Ou seja, o ICMS serve apenas e tão somente como parâmetro do empréstimo. O benefício da empresa está no fato de o empréstimo ser realizado a taxa de juros mais baixa do que aquela praticada no mercado financeiro e pelo fato de haver um perdão de dívida de um percentual do valor emprestado, sujeito, este perdão, a cláusula resolutive de o saldo ser quitado na data de vencimento do empréstimo.

Noutro giro, o BEC empresta um valor e concomitantemente perdoa parcela desta dívida quando a mesma for paga na data de vencimento. Não sendo quitado o saldo remanescente na data do vencimento, incide a condição resolutive do perdão de dívida e passa a empresa a ser devedora de 100% do valor emprestado.

Sendo assim, com base na descrição acima tenho dificuldade de enquadrar esta operação financeira como sendo uma subvenção, eis que uma coisa é o ente público reduzir tributos, oferecer créditos, doações, que podem ser caracterizados como efetiva subvenção conforme expressado no meu voto vencido acima transcrito.

Outra bem diferente é o ente publico fazer um empréstimo e conceder ao devedor um perdão de parte da dívida. A mim me parece que se trata de um empréstimo subsidiado, o que é diverso de uma efetiva subvenção. A respeito desta questão o Ato Declaratório Interpretativo n. 22 de 2003, diz o seguinte:

“Art. 1º. Os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento, nem subvenções correntes para custeio.

Parágrafo único. Os incentivos de que trata o **caput** configuram reduções de custos ou despesas, não se aplicando o disposto no art. 443 do RIR, de 1999.

Art. 2º. Os juros e a atualização monetária contratados, incidentes sob condição suspensiva, serão considerados despesas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando implementada a condição”.

Ressalto, contudo, que o julgamento a respeito desta questão ficará para um próximo processo, pois no caso dos autos, uma leitura dos contratos firmados com a empresa revela que os empréstimos, mesmo que pudessem ser enquadrados no conceito de subvenção, seriam para custeio e não para investimento.

Com efeito, a cláusula 1.3 do contrato de fls. 197/202, envolvendo o Programa do Estado do Ceará, estabelece que:

“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 de farinha, farelo, margarina e óleos vegetais de acordo com o projeto econômico e respectiva memória de análise elaborada por equipe técnica do BEC”.

Ainda em relação a este empréstimo, também o contrato de fls. 212/215 revela que o empréstimo é para a *“composição do esquema financeiro necessário ao capital de giro da unidade industrial da MUTUÁRIA”*, conforme cláusula 1.4.

O fato é que, o contrato assinado pela Recorrente no âmbito do PROVIN/BEC, no meu entender, não se constitui em uma subvenção para investimento, nem em subvenção de espécie alguma, mas tão somente em um incentivo financeiro destinado a reforço de capital de giro e financiamento de ICMS.

Em resumo, relativamente aos empréstimos subsidiados realizados pelo Estado do Ceará à Recorrente, se pudessem ser caracterizados como subvenção, seriam tão somente para custeio, pois os próprios instrumentos concessivos dos



empréstimos deixam patente que os recursos são para o capital de giro da empresa mutuaría, e não para investimento.

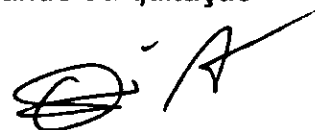
E se assim fosse, as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, integrariam o resultado operacional da pessoa jurídica, por se tratar de transferências de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas, configurando-se, portanto, na hipótese prevista no art. 392 do RIR/99, o qual determina que será computada na determinação do lucro real, as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

O mesmo se aplica aos empréstimos envolvendo o Programa do Rio Grande do Norte (PROADI), pois o contrato firmado deixa claro que o valor do empréstimo para a Recorrente é para *"formação do seu ativo circulante"*, o que revela ser um montante para o custeio da empresa e não para investimento, eis que não prevê a comprovação da aplicação de recursos, tratando-se, portanto, de aportes não vinculados a aplicações específicas.

Dessa forma, entendo que não merece qualquer reforma a bem fundamentada r. decisão recorrida, a qual acompanho na íntegra por seus próprios fundamentos.

Também não merece reparo a decisão no que tange ao momento do reconhecimento do ganho.

Sustenta a Recorrente, em seu recurso, que o *"ganho só se concretiza com a efetiva quitação da dívida no prazo determinado"*, posto que, ainda segundo a Recorrente, *"trata-se de condição suspensiva e não resolutiva, motivo pelo qual o benefício só pode ser reconhecido na contabilidade da empresa quando da quitação"*



do empréstimo, momento em que o benefício fiscal se aperfeiçoa e produz seus efeitos". Não é bem assim.

Como demonstrado acima, a suposta subvenção, o efetivo ganho da empresa, está no fato dela receber um valor a título de empréstimo e concomitantemente ter parte da dívida perdoada. Este negócio é perfeito e acabado e produz efeitos desde a sua assinatura. O mutuário, aliás, desde a assinatura do contrato possui o direito adquirido de ver reduzida a sua dívida no momento do pagamento do empréstimo. Este direito adquirido só é perdido se implementada a condição estipulada no contrato, qual seja, de o saldo devedor (já reduzido da parcela perdoada) não ser pago na data estipulada para o vencimento.

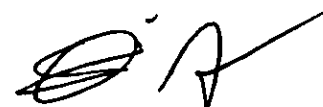
Esta é a realidade subjacente ao negócio jurídico praticado, em que o perdão de dívida, e apenas ele, está subordinado a uma condição resolutiva (pagamento no vencimento do saldo devedor) que se implementada extingue o próprio perdão com eficácia ex tunc.

O ganho, portanto, é verificado efetivamente no momento em que se dá o empréstimo, razão pela qual neste momento é que deve ser reconhecido o acréscimo, conforme, inclusive, determina a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.026 de 15.04.2005, que em seu item 19.4.3.3 determina:

“O perdão do empréstimo subsidiado deve ser reconhecido como receita quando existir certeza razoável de que a entidade cumprirá com os compromissos assumidos”.

Ainda segundo a referida Resolução:

19.4.6.1. Nos casos em que a entidade perde o direito a um benefício, já registrado como receita, e tiver que ser devolvido, a entidade deve primeiramente compensar esse valor com receitas diferidas relacionadas



com o mesmo benefício. Nos casos em que esta compensação não for suficiente ou não houver receita diferida, a perda não compensada deve ser reconhecida imediatamente como despesa.

Desta forma, no caso dos autos, se implementada a condição resolutive, isto é, não sendo pago o saldo devedor do empréstimo no vencimento, aquele valor (ganho) do perdão reconhecido anteriormente será tido como uma despesa.

Pelo exposto deve ser rejeitado o recurso também neste particular e mantida a decisão recorrida.

Com respeito à Majoração do Benefício Fiscal de Isenção/Redução (SUDENE), alega a Recorrente que por ocasião do período-base da autuação fiscal dispunha de dois benefícios fiscais concedidos: (i) isenção para capacidade de 27.656 ton/ano, por não ter havido revogação da Portaria DA/ITE n. 0474/1993, que só expirou a partir do ano-calendário de 2002; (ii) isenção para a capacidade instalada de 263.195 ton/ano, superior a 27.656 ton/ano, que será válida até o ano-calendário de 2005, ou seja, 100% de sua capacidade instalada (290.851 ton/ano).

Por seu turno, alega a decisão recorrida que não se pode aceitar que a isenção concedida à empresa também esteja englobando as 27.656 ton/ano, por ela mesma informada como capacidade instalada anterior, eis que por expressa fundamentação legal, a isenção concedida para projetos de modernização não se estende a resultados correspondentes à produção anterior.

Da análise das portarias que concedeu o benefício fiscal de isenção a Recorrente, depreende-se que a razão encontra-se com a decisão recorrida, senão vejamos:

Processo nº. : 10380.009931/2004-31
Acórdão nº. : 101-96.416

A Portaria DAI/PTE 0474, de 22/11/1993, reconhece a Recorrente o direito a isenção do imposto de renda incidente sobre o lucro da exploração da atividade de “fabricação de massas alimentícias”, pelo prazo de 10 anos, com início em 1993 e término em 2002.

Tal portaria define como empreendimento o projeto de modernização com as seguintes características: Capacidade Instalada Anterior - 13.828 T/ANO; Capacidade Instalada Atual – 153.428 T/ANO; Capacidade Instalada Incentivada – 139.600 T/ANO.

Posteriormente, pela Portaria DAI/ITE 0332, de 24/12/1997, a Recorrente teve reconhecido o direito à isenção do imposto de renda incidente sobre o lucro da exploração da atividade de “fabricação de massas alimentícias”, pelo prazo de 10 anos, com início em 1996 e término em 2005. Esta Portaria define como empreendimento o projeto de ‘modernização parcial’ com as seguintes características: Capacidade Instalada Anterior - 27.656 ton/ano; Capacidade Instalada Atual – 290.851 ton/ano; Capacidade Instalada Incentivada – 263.195 ton/ano.

Por ocasião do procedimento fiscal, através do Ofício nº 396, de 03 de agosto de 2004, a Delegacia da Receita Federal em Fortaleza – DRF/FOR/SEFIS solicita esclarecimentos ao Grupo de Trabalho Interministerial para Recriação da SUDENE sobre o fato da Portaria DAI/ITE 0332/97 considerar como capacidade instalada anterior o volume de 27.656 t/ano, quando o ato concessivo anterior, qual seja, a Portaria DAI/PTE 0474/93, considerava como capacidade instalada incentivada o volume de 153.428 ton/ano, gerando um diferencial de 125.772 ton/ano, aparentemente não englobada pelo benefício fiscal.

Em resposta ao ofício acima, a Agência de Desenvolvimento do Nordeste – ADENE, por intermédio do Ofício nº 684, de 19 de agosto de 2004,



informa que *“de acordo com a documentação apresentada pela empresa M. Dias Branco S/A. Com. e Indústria, esta capacidade informada, baseou-se na comprovação apresentada de baixa do maquinário existente, referente ao dimensionamento da capacidade anterior de 153.428 ton/ano, objeto da Portaria DAI/PTE nº 474/93, resultando nesta capacidade remanescente por se tratar de pleito de modernização parcial do empreendimento, conforme documentos apensos em anexo”*.

Portanto, nos períodos-base objeto da autuação a Recorrente não dispunha de dois benefícios fiscais concedidos. Conforme visto, a Portaria DAI/ITE nº 0332, de 24/12/1997, reconhece o direito da contribuinte à isenção do imposto de renda incidente sobre o lucro da exploração da atividade de “fabricação de massas alimentícias”, pelo prazo de 10 anos, com início em 1996 e término em 2005. Trata, pois, da mesma atividade beneficiada com a isenção disposta na Portaria DAI/ITE nº 0474/93. Naturalmente, a Portaria 332/97 substitui a Portaria 474/73, pelo critério temporal, não havendo, portanto, o que se falar na necessidade da Portaria 332/97 expressamente revogar a Portaria 474/73.

Em verdade, a Portaria DAI/ITE nº 0332/97 cuidou de redimensionar a capacidade produtiva da empresa, utilizando os dados e informações por ela mesma informados. No pedido apresentado pela Recorrente à extinta SUDENE, a Requerente pleiteou isenção sobre o acréscimo à capacidade remanescente de 27.656 ton/ano, conforme se deflui do documento acostados aos autos às fls. 87/88.

Não é aceitável, portanto, que a isenção concedida à empresa também esteja englobando a produção já instalada e não sucateada de 27.656 ton/ano, por ela mesma informada como “capacidade instalada anterior”, a qual, no máximo, poderia ser contemplada com o benefício da redução, o qual foi reconhecido pelo autuante no percentual de 37,5%; percentual este fixado como limite máximo pelo inciso I, § 2º., art. 3º. da Lei nº 9.532/97, o qual não limita a sua

aplicação para projetos aprovados pelo órgão competente a partir de 1º. de janeiro de 1998, conforme equivocadamente entende a Recorrente, eis que o *caput* do referido artigo limitou sua aplicação aos benefícios fiscais de isenção, de que tratam o art. 13 da Lei n. 4.239/63, o art. 23 de Decreto-Lei n. 756/69, com a redação do art. 1º. do Decreto-Lei n 1.564/77, e o inciso VIII do art. 1º. da Lei n. 9.440/97.

Portanto, convencido que a razão não se encontra com a Recorrente, mantenho a decisão recorrida também neste particular.

Quanto à adição da CSLL não computada na determinação do Lucro Real, e de se observar que a Contribuinte reconheceu a não adição da CSLL ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, quando da entrega da DIPJ original relativa ao ano-calendário de 2000. No entanto, aduz que apresentou DIPJ retificadora em 01/07/2004, computando corretamente o valor da CSLL ao lucro líquido do período.

Entretanto, alega que com a adição da CSLL ao Lucro da Exploração, também aumentou o montante de IRPJ incentivado, o que reduz substancialmente a exigência.

Quanto a esse item, ressaltaram os julgadores que, da análise dos autos vê-se que o procedimento fiscal teve início aos 17/12/2003, conforme Termo de Início de Ação Fiscal, anexo às fls. 28/29, nos termos do disposto no art. 7º, inciso I, do Decreto nº 70.235/72. Neste sentido, a partir de 17/12/2003 a contribuinte teve sua espontaneidade excluída, o que significa que qualquer ato praticado pelo sujeito passivo encontra-se sob as regras do procedimento de ofício, não gerando qualquer efeito em relação a autuação a declaração entregue após o início dos trabalhos de fiscalização.

Destacaram que o que ora se analisa é se o autuante à vista da inconsistência detectada, qual seja, a não adição da CSLL ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, deveria ter efetuado toda a recomposição na DIPJ original apresentada pela contribuinte, recalculando o lucro da exploração apurado pelo sujeito passivo.

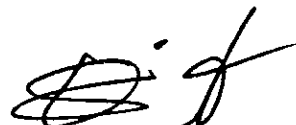
Ressaltaram, que o art. 546, *caput*, do RIR/99 estabelece que a isenção incidirá sobre o lucro da exploração, o qual nada mais é do que o lucro líquido ajustado pela exclusão dos valores definidos nos incisos ao artigo 544 do RIR/99.

Prosseguiram afirmando que 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, sendo este o entendimento mantido pela Administração Tributária através do Parecer Normativo CST nº 13/80.

Afirmaram os julgadores estar 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.

Com a devida *vênia* do entendimento acima esposado pela r. decisão recorrida, entendo que essa não é a melhor interpretação dos dispositivos que regem a matéria, no caso, o lucro da exploração, senão vejamos:

Da leitura do disposto no art. 19 do Decreto-lei n. 1.598/77, com a redação dada pela Lei n. 7.959/89, verifica-se que se considera lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado tão somente pela exclusão dos seguintes valores:



- I – a parte das receitas financeiras que exceder das despesas financeiras;
- II – os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e
- III – os resultados não operacionais.

Vê-se que em nenhum momento a lei determinou fosse a CSLL deduzida do lucro líquido para efeito da determinação do cálculo do lucro da exploração, e sendo os elementos que entram na composição do lucro líquido conceituado no art. 258 do RIR/99, tão somente o definido no art. 191, combinado com os arts. 187, 189 e 190 da Lei nº 6.404/76, neles não incluída a Contribuição Social, concluiu-se que qualquer exigência que se afaste do disposto no art. 19 do Decreto-lei 1.598/77, para efeito lucro da exploração, ou seja, que não reconheça a exclusão da base de cálculo do lucro da exploração a contribuição social merece ser reformada, independentemente da contribuinte encontrar-se ou não sob ação fiscal.

Dessa forma, voto no sentido de reconhecer o direito da contribuinte em ver adicionado ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro da exploração, a CSLL devida, relativa ao período de apuração, observado, evidentemente, as demais infrações apontadas para o referido período de apuração.

Quanto à multa isolada decorrente das diferenças apuradas *ex-officio* incidente sobre a base de cálculo estimada em balanços de suspensão ou redução, relativo aos meses do ano-calendário de 2003, tenho para mim que a mesma não tem como prosperar.

Isto porque, a exigência da referida penalidade só foi exigida em outubro de 2004, quando não mais havia base de cálculo para a sua exigência, eis que com o deslocamento do fato gerador da obrigação tributária para 31 de dezembro de 2003, para as empresas que optem a recolher o imposto de renda e a contribuição social com base no Lucro Real, desaparece o bem tutelado pela norma



jurídica, no caso as antecipações que deveriam ter sido recolhidas no decorrer do ano-calendário, surgindo com a apuração do lucro real ao final do ano-calendário, o imposto efetivamente devido, única base imponible que sofrerá a sanção caso o mesmo não seja recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Na verdade, os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º., art. 44 da Lei 9.430/96, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante aquele ano-calendário, de vez que com a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano-calendário (31.12), desaparece a base imponible daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique, e a partir daí, surge uma nova base imponible, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano-calendário, surgindo assim a hipótese da aplicação tão-somente do inciso I, § 1º. do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-offício*, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

Dessa forma, por entender inaplicável a Multa Isolada após o término do ano-calendário, sou pelo provimento do recurso voluntário em relação ao presente item.

Por último, afirma a Contribuinte que o Fiscal atuante deixou de considerar alguns dos valores declarados e efetivamente pagos, eis que de acordo com a tabela anexa ao auto de infração, percebe-se que o mesmo partiu de um valor de IRPJ informado em DCTF que não condiz com o valor efetivamente pago e apurado, e sendo assim, o IRPJ a pagar, que serviu de base para o cálculo da multa, resultou em montante maior do que o devido, elevando-se em consequência a multa a pagar.

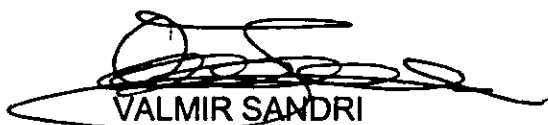
Segundo a Recorrente, aparentemente, essas diferenças apuradas tiveram origem no fato de que, quando da realização do cálculo, o atuante não considerou pagamentos informados em DCTF original, ou não considerou informações declaradas em DCTF retificadoras. Com a planilha de fls. 541/542 a Contribuinte requer sejam considerados os valores nela informados como declarados/pagos quando da apuração das bases de cálculo mensais, a fim de calcular as diferenças de IRPJ, utilizadas como base de cálculo das multas isoladas.

Entretanto, tais diferenças - se for mantida a exigência da Multa Isolada por essa E. Câmara -, e se for o caso, deve e pode ser ajustada pela autoridade administrativa executora do presente acórdão, devendo, para tanto, intimar a contribuinte para carrear aos autos, comprovantes (Darf's) do efetivo recolhimento do tributo que diz ter sido declarados e pagos.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 07 novembro de 2007.


VALMIR SANDRI

VOTO VENCEDOR

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Redator Designado

Os membros desta E. Câmara, por maioria de votos, resolveram NÃO CONHECER dos documentos apresentados após o início do julgamento. No mérito: 1) Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso quanto a matéria subvenção, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Relator) e Antonio José Praga de Souza; 2) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso quanto a matéria "projeto de modernização"; 3) Por unanimidade de votos, DAR provimento quanto a exclusão da CSL no lucro da exploração; 4) Por unanimidade de votos, apartar a exigência da multa de ofício isolada para que seja julgada em conjunto com o Processo nº (...), em face do quê fui designado para redigir o voto vencedor.

Conforme visto, o Conselheiro Relator restou vencido em relação à matéria decorrente da constatação de falta de adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, de rendimentos auferidos a título de subvenção, por entender a fiscalização que tal benefício fiscal se destinava a capital de giro, nos anos-calendário de 1999 a 2002.

Esta E. Câmara já se debruçou na análise de casos em tudo e por tudo semelhantes a este, tendo em vista terem sua origem no mesmo benefício fiscal concedido pelo Estado do Ceará, pelo quê adoto as razões de decidir do voto condutor do acórdão nº 101-93.716, de lavra do Conselheiro Antonio Rodrigues Cabral, que reproduzo a seguir:

A solução do presente litígio cinge-se em determinar se as importâncias recebidas de pessoa jurídica de direito público, relativas a 75% do financiamento concedido pelo Banco do Estado do Ceará -BEC, com base no valor do ICMS devido e recolhido em cada período fiscal, nos termos previstos no Programa de Incentivos ao Funcionamento de Empresas – PROVIN-FDI, caracterizam-se como subvenção para custeio ou para investimentos.

(...)

Como do relato se infere, a exigência tributária tem por fundamento o fato de haver a recorrente, no entender da Fiscalização, deixado de oferecer à tributação receitas operacionais derivadas de subvenção outorgada pelo Governo do Estado do Ceará, caracterizado pela dispensa do pagamento de Processo nº 13380.010109/2002-51 Acórdão nº 101-94.67616 parte do ICMS devido, em razão da circunstância de que tais receitas se destinavam à composição do capital de giro da pessoa jurídica beneficiária.

A autoridade julgadora monocrática, por seu turno, ainda que invocando o fato de, por força de previsão contratual, os recursos se destinarem à aplicação no capital de giro, na essência, mantém a exigência tributária sob análise centrando-se nos argumentos que podem ser assim resumidos:

- o incentivo sob análise trata de colocar à disposição da beneficiária recursos que serão cobrados; que farão parte de uma obrigação, exigível, figurante no passivo da empresa;

- o incentivo traz desdobramentos na forma de operacionalização:

financiamento – ingresso de recursos contrapartida de exigibilidade* pagamento em parcelas* concessão de descontos sobre principal mais juros- o registro em conta de resultados deve ocorrer no momento da concessão do desconto (pagamento);*

- a posterior anulação da condição de exigibilidade não descaracteriza a operação (financiamento) - se fosse admitida a possibilidade de entender o desconto, como subvenção, esta somente classificar-se-ia como para custeio ou operação, já que é um indicador de redução de custos ou despesas de caráter financeiro;

- não se trata de subvenção para investimento, notadamente em face da orientação traçada através do PN CST nº 112, de 1978;

- se os recursos do financiamento se destinam a investimento fixo ou capital de giro, como então classificar esses recursos como subvenção para investimento, se o seu conceito inclui apenas a transferência de recursos para aplicação específica em bens ou direitos?

- se se pudesse considerar o desconto como subvenção, tais recursos não utilizados para pagamento do financiamento, poderiam ter qualquer utilização, sem sincronia de ação por parte do beneficiário com a intenção de quem concedeu o benefício;

- o auxílio obtido (desconto) evidencia, apenas, um não desembolso financeiro, o qual poderá ser utilizado como lhe aprouver;

- os recursos não vinculados a aplicações específicas devem integrar a receita bruta operacional da empresa beneficiária para efeito de determinar o lucro sujeito à tributação (art. 317 do RIR/94);

Processo nº 13380.010109/2002-51 Acórdão nº 101-94.67617- demais, a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda se dá na quitação do financiamento, por se tratar de condição resultaria (art. 117, II, CTN).

Como se constata, a autoridade julgadora de primeiro grau sequer admite possam os benefícios outorgados pelo Estado do Ceará, à recorrente, ser considerados ou classificados como subvenção, e, ainda que o fossem, não o seriam para investimento.

A assertiva feita no sentido de que em razão de os recursos fornecidos sob a forma de mútuo, por constituírem obrigações figurantes no Passivo Exigível, e que em sua forma de operacionalização trazer os desdobramentos que lhe são próprios, quais sejam: i) por se tratar de financiamento, implica ingresso de recursos, tendo como contrapartida uma exigibilidade; e ii) o resgate dessa obrigação será efetuado em parcelas, mediante concessão de descontos cujo percentual abrange tanto o principal quanto os juros, não



caracterizam subvenção, mas uma operação de natureza estritamente financeira, não encontra respaldo seja nas normas legais que regem a espécie, seja na doutrina abalizada, seja na jurisprudência emanada tanto do Poder Judiciário, quanto da esfera Administrativa.

A Colenda Sétima Câmara deste Conselho, através do Acórdão nº 107-05.912, de 2000, decidiu:

IRPJ/Contribuição Social – Programa Fomentar – Subvenção para investimentos – Caracterização – Dedutibilidade dos Custos Financeiros Exonerados pelo Estado no Âmbito do Programa de Incentivos Concedidos – A concessão pelo Estado, de incentivos financeiros ou creditícios, inclusive de natureza tributária, diretos ou indiretos, como forma de implantação ou modernização de empreendimentos econômicos, desde que obedecidos os preceitos do artigo 38, § 2º do Decreto-lei 1598/77, na redação do Decreto lei nº 1730/78, caracterizam-se como subvenção para investimentos.

Recurso provido.”

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

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

Assim, pelo princípio contábil de que todo crédito (no caso o lançamento a PL da Reserva de Subvenção) deve corresponder a um débito (no caso de resultados, no montante, exatamente, da subvenção direta ou indireta concedida pelo Estado), o contribuinte, mesmo nas hipóteses de subvenções para investimentos indiretas, pode e deve reconhecê-las em resultados, em contrapartida no PL, em conta de Reserva de Subvenção, ou seja, deve-se reconhecer em resultados os impostos exonerados (isenção ou redução) como se devido fossem, bem como demais benesses da espécie, tais como a Processo nº 13380.010109/2002-51 Acórdão nº 101-94.67618 dispensa de correção monetária e/ou juros, desde que, reitero-se, concedidos no âmbito do negócio pactuado pelo contribuinte com o Estado, visando à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

(...)

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

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

Interpretação diversa seria impossível, sob pena de ser inadmissível, contra a expressa letra da lei, a subvenção sob a forma de isenção ou de redução de impostos.

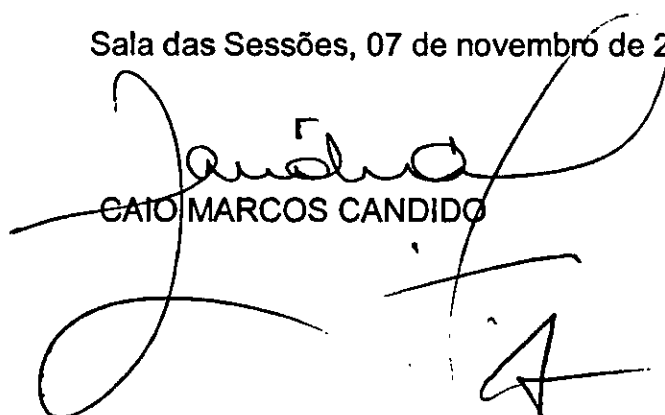
Por outro lado, a circunstância de o financiamento ter sido concedido via instituição financeira em nada invalida o que até aqui se disse, dado que, à evidência, tratam-se de recursos públicos, concedidos pelo Estado de Goiás no âmbito do denominado Programa Fomentar que, como vimos de ver, possibilita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

Assim como manifestado, entendo que, ao contrário do afirmado pela autoridade julgadora singular, o fato de a benesse outorgada pelo Estado do Ceará à recorrente se traduzir em uma redução do valor da prestação do financiamento anteriormente contratado, não lhe retira a natureza jurídica que é, sem dúvida, de subvenção.

Por todo o exposto, resta claro que no caso do programa instituído pelo Estado do Ceará trata-se de subvenção para investimentos, tendo sido correto o procedimento adotado pela recorrente em relação a este item da autuação.

Pelo exposto, quanto a este item da autuação deve ser provido o recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões, 07 de novembro de 2007.


CAIO MARCOS CANDIDO