



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13380.010109/2002-51  
Recurso nº. : 135.5 19  
Matéria: : IRPJ e outros- anos-calendário: 1997 a 2001  
Recorrente : AÇO CEARENSE INDUSTRIAL LTDA..  
Recorrida : 3ª Turma/DRJ em Fortaleza – CE.  
Sessão de : 15 de setembro de 2004  
Acórdão nº. : 101- 94.676

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

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

LANÇAMENTOS REFLEXOS- As subvenções para investimento não integram a receita bruta, base de cálculo do PIS e da Cofins, bem como não integram o lucro líquido do exercício, ponto de partida para a base de cálculo da CSLL.

Recurso a que se dá provimento

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AÇO CEARENSE INDUSTRIAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias que deu provimento parcial ao recurso, para cancelar as exigências da contribuição para o PIS e da COFINS.

Processo nº 13380.010109/2002-51  
Acórdão nº 101-94.676



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 17 NOV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Recurso nº. : 135.519  
Recorrente : AÇO CEARENSE INDUSTRIAL LTDA..

## RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário interposto pela empresa Aço Cearense Industrial Ltda. contra decisão da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza, que julgou procedentes em parte os lançamentos consubstanciados em autos de infração científicos em 30 de julho de 2002, para formalizar exigências de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) relativos aos anos-calendário de 1997 a 2001.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal contida no Auto de Infração do IRPJ, do qual os demais são tidos como decorrentes, a irregularidade cometida pelo contribuinte foi a seguinte:

- **Omissão de Receitas. Subvenções para Custeio não Computadas no Lucro Líquido:** Valor Tributável não computado na apuração do lucro real, decorrente de subvenções para custeio, recebidas de pessoa jurídica de direito público relativa 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, conforme apurado em demonstrativo anexo (fls. 52). Juntou-se cópia do protocolo de intenções entre o governo do Estado e a empresa autuada, contrato de empréstimo firmado com o respectivo banco e cópias dos registros contábeis nos livros Diário e Razão.

A empresa apresentou impugnação tempestiva, alegando ser equivocado o entendimento da fiscalização, de que o incentivo concedido pelo Estado do Ceará à Aço Cearense Industrial Ltda constitui subvenção para custeio, quando, na verdade, trata-se de subvenção para investimentos, que não integra o lucro real, como estabelece expressamente o art. 443 do RIR/99. Afirma tratar-se de subvenção para investimentos porque a empresa autuada recebeu o mencionado

incentivo fiscal para sua instalação no Município de Caucaia, empreendimento esse considerado de relevante interesse público para o Estado do Ceará, na medida que propiciaria o incremento da economia local e a geração de empregos, como efetivamente ocorreu. Informa que, de acordo com o previsto no Protocolo de Intenções assinado em 21 de novembro de 1995 pela empresa e pelo Governo do Estado do Ceará, para a instalação de uma unidade industrial, o apoio do Estado do Ceará traduziu-se nos seguintes termos:

*“CLÁUSULA SEXTA - APOIO DO GOVERNO DO ESTADO DO CEARA ATRAVÉS DO FDI.*

*O ESTADO garante a AÇO CEARENSE INDUSTRIAL LTDA mediante operações de crédito do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FDI, recursos destinados à formação do seu capital de giro, nos termos previstos no Programa de Incentivos ao Funcionamento de Empresas - PROVIN - FDI, obedecidas as seguintes condições básicas:*

*Valor de Referência*

*Empréstimo até o máximo de 75% do ICMS recolhido dentro do prazo legal, cujo montante deverá constar, expressamente, do contrato a ser oportunamente firmado entre a EMPRESA e o Banco do Estado do Ceará S/A - BEC, órgão gestor do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FDI.*

*(...)*

*CLAUSULA SÉTIMA - INCENTIVOS PARA AMPLIAÇÃO.*

*Vindo ocorrer ampliação de mais de 50% da capacidade de produção do empreendimento previsto neste Protocolo, assegura-se à AÇO CEARENSE INDUSTRIAL LTDA todos os incentivos referidos anteriormente, especialmente no que concerne ao apoio do Governo do Estado do Ceará através do FDI, mantendo-se, para o empréstimo aludido, o prazo de mais 10 (dez) anos, as condições de amortização, os encargos e os percentuais de aplicação referentes ao ICMS excedente gerado ou ao tributo que porventura vier a substituí-lo”. (doc. 17 – fls. 334/339).*

Aduz que em 3 de fevereiro do ano de 1997 foi assinado um Contrato de Mútuo entre a Aço Cearense Industrial Ltda e o Banco do Estado do Ceará - BEC, com a interveniência do Estado do Ceará, cujo objeto está descrito na Cláusula Primeira:



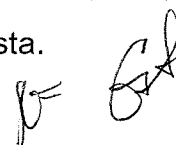
*“1.1 Constitui objeto do presente Contrato a concessão pelo Bec (sic) de um empréstimo de execução periódica, com garantia fidejussória, equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do ICMS efetivamente recolhido pela MUTUÁRIA, em cada um dos meses do período de Março/1997 a Fev/1997 mediante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

*1.2 (..)*

*1.3 Os recursos decorrentes do empréstimo ora contratado destinam-se à composição do esquema financeiro necessário ao capital de giro da unidade industrial da MUTUÁRIA para a produção industrializada, comercialização e representação de conformados de chapas e vergalhões de aço, bem como importação e exportação, de acordo com o projeto econômico e respectiva memória de análise elaborada por equipe técnica do BEC”. (doc. 18 – fls. 340/346).*

Diz que, por serem destinados à implantação e futura expansão de uma unidade industrial da empresa os valores do financiamento caracterizam-se como subvenção para investimentos, não integrante do lucro real, sendo improcedente a autuação relativa ao IRPJ, e, igualmente, as autuações com relação às contribuições para o PIS, Cofins e CSLL, haja vista que tiveram por fundamento o mesmo suporte fático e jurídico.

Passa a discorrer sobre os fundamentos que entende que demonstram: a) que os valores do financiamento de 75% do ICMS recolhido em cada período fiscal descrito se caracterizam como subvenção para investimentos; b) que, em sendo subvenção para investimentos, esses valores não são computados na determinação do lucro real, portanto, não são tributáveis; c) uma vez que os valores tidos equivocadamente por tributáveis resultaram de um incentivo fiscal de investimento, eles não se enquadram no conceito de renda; d) ainda que os valores fossem, de fato, tributáveis, a empresa autuada é isenta do imposto de renda, nos termos da Portaria DAI/ITE - 0186/1997, da extinta SUDENE; e, por último, e) haja vista que a autuação relativa às contribuições ao PIS, Cofins e CSLL tiveram por fundamento o mesmo suporte fático e jurídico da autuação do IRPJ, sendo esta improcedente, as primeiras também o são, porque são mero reflexos desta.



Menciona que a questão gira em torno da caracterização dos valores correspondentes ao financiamento de 75% do ICMS, concedido pelo Banco do Estado do Ceará à Aço Cearense Industrial Ltda, como subvenção para custeio ou para investimentos.

Esclarece que a subvenção concedida pelo Estado do Ceará à empresa autuada constitui uma prática adotada por vários Estados da Federação Brasileira que, com o fito de incrementar a industrialização, concedem incentivos fiscais na forma de isenção, redução ou devolução de parcelas do ICMS a empresas que desejam instalar ou expandir seu parque industrial, assim considerado de relevante importância para o desenvolvimento econômico de cada localidade.

Alega que os órgãos da administração tributária e do Poder Judiciário têm entendido que tais benefícios têm a natureza de subvenção para investimentos, excluídas da tributação pelo Imposto de Renda. Menciona, como exemplo, que o extinto Tribunal Federal de Recursos (hoje Superior Tribunal de Justiça) decidiu, na Apelação Cível nº 83.891/RS (DJU de 05.11.87), a parcelas de ICMS devolvidas pelo Estado do Rio Grande do Sul, o não integram o lucro real. No mesmo sentido decidiu a 2ª Turma do TRF da 4ª Região (DJU de 26.06.91). E que o Primeiro Conselho de Contribuintes também já decidiu que a parcela da redução do ICMS, destinada à implantação ou expansão de empreendimento econômico no Estado do Espírito Santo, tem a natureza de subvenção para investimentos, não sendo computável na determinação do lucro real (Ac. nºs 101-77.955/88 no DOU de 09/02/89 e 103-11.017/91 no DOU de 16/07/92). Diz que em outras oportunidades, declarou o 1º C. C. que as restituições à pessoa jurídica de parte do ICMS por ela pago, efetuadas pelos Governos Estaduais para aplicação em investimentos na região, classificam-se como não-operacionais e devem ser excluídas do lucro líquido do exercício para efeito de determinação do lucro real (Ac. nºs 103-10.129/90 no DOU de 31/07/92 e 103-10.291 /90 no DOU de 17/07/92).

Discorre sobre a distinção entre as duas espécies de subvenção, como também entre transferência de renda e transferência de capital, porque esta ocorre na subvenção de investimentos, enquanto aquela se dá na subvenção corrente (para custeio ou operação). Diz que as transferências de renda integram o lucro real para fins de tributação pelo Imposto de Renda, enquanto as de capital não

o integram porque, consoante o disposto no art. 153, inciso III, e ainda de acordo com o art. 43 do Código Tributário Nacional, a União Federal tem autorização apenas para tributar a renda, e não o capital.

Diz que, apesar de a lei tributária empregar o termo subvenção tanto para as transferências de renda como para as de capital, ela as submete a regimes jurídicos inteiramente distintos, no que diz respeito à sujeição à tributação. E que, todavia, em termos gerais, a expressão "subvenção" significa a dotação de recursos advindos do patrimônio público para integrar o patrimônio privado, como incentivo à atividade econômica. Socorre-se das definições de Bulhões Pedreira, Modesto Carvalhosa e De Plácido e Silva para concluir a subvenção não apresenta caráter remuneratório nem compensatório e, uma vez concedida, dispensa qualquer contrapartida da pessoa jurídica beneficiada. Na verdade, as subvenções configuram-se como relevante instrumento à disposição do Poder Público para que este possa estimular certas atividades econômicas, operações e empreendimentos reputados de grande interesse público.

Acrescenta que, conforme sintetiza o Parecer Normativo CST nº 112/78, as subvenções correntes, direcionadas para o custeio ou para a operação, são aquelas concedidas à pessoa jurídica para que esta possa fazer frente aos seus custos, custos esses comuns, ordinários, como, por exemplo, necessidades de caixa ou determinados déficits operacionais. Já as subvenções para investimentos se caracterizam pela destinação dos recursos à empresa para que sejam aplicados em sua instalação, ampliação ou implementação de seu parque industrial.

Faz referência a doutrina de Bulhões Pedreira para assim resumir a distinção :as subvenções correntes (para custeio ou operação) são consideradas transferências de renda, que integram as receitas operacionais, e por isso estão sujeitas à tributação. Ao contrário, as subvenções para investimentos são transferências de capital e, como tal, creditadas à conta de reserva de capital, com o que restam excluídas da tributação, vez que não concorrem para determinação do lucro real. E transcreve do mesmo autos:

*"...Dois requisitos são necessários para que se caracterize a transferência de capital: (a) que o doador tenha a intenção de fazer contribuição para de capital da pessoa jurídica, e (b) que esta não modifique a natureza da transferência, transformando o capital em renda.*

*Se a subvenção tem por fim proporcionar à pessoa jurídica recursos para atender aos custos e de suas atividades ou operações correntes, a*

*transferência é de renda e deve ser computada nos resultados do exercício em que é recebida. Ainda que a pessoa jurídica deixe de utilizar a transferência com esse fim, esse fato não modifica a natureza da transferência definida pelo doador: a conversão de renda em capital é posterior ao recebimento da transferência.*

*A transferência de capital pressupõe a intenção do doador de contribuir para o estoque de capital da pessoa jurídica, e não para o custeio de suas atividades ou operações. Mas a pessoa jurídica que a recebe pode mudar essa destinação, transformando o capital em renda. Por isso, a caracterização da transferência de capital, para efeitos fiscais, pressupõe tanto a intenção de quem transfere quanto o tratamento que a pessoa jurídica dá, na sua contabilidade, à transferência recebida: somente há transferência de capital se a pessoa jurídica credita os valores recebidos a conta de reserva de capital. Se o crédito é feito à conta de resultados, a lei tributária considera que a pessoa jurídica transformou a transferência de capital em transferência de renda e a submete ao imposto.*

Conclui que a destinação que o Poder Público estabelece para a aplicação dos recursos não é, por si só, suficiente para oferecer uma perfeita e definitiva caracterização de uma transferência de capital e, portanto de uma subvenção para investimentos, sendo imprescindível examinar o tratamento contábil que a pessoa jurídica beneficiada confere aos recursos recebidos. Se são registrados na conta de receitas ou resultados, a transferência é de renda e a subvenção é corrente. Se não forem registrados à conta de receitas ou resultados, sendo incorporados em reserva de capital, a transferência é de capital e a subvenção é para investimentos.

Diz que o tratamento contábil e tributário das subvenções vem regulado no parágrafo 1º, letra "d", do art. 182 da Lei nº 6.404/76, no § 2º, do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598, com a modificação introduzida pelo art. 1º, inciso VIII, do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979, e no art. 44, inciso IV da Lei 4.506/64.

Ressalta que as subvenções para investimentos, para serem caracterizadas como tal, além de necessariamente registradas como reserva de capital, devem observar outros requisitos, ou seja, essa reserva, acaso utilizada, somente o poderá se for para a absorção de prejuízos ou incorporação ao capital social. Desse modo, resta claro que não poderão ser destinadas a outros fins e nem distribuídas aos sócios da pessoa jurídica, sob pena de descaracterizar a subvenção para investimentos, transmutando-se, ao final, a transferência de capital em transferência de renda, esta sim sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda. (Nesse sentido é a ementa do Acórdão nº 104-12.206, também do Primeiro

Conselho de Contribuintes, Relator Conselheiro Miguel Rendy: "*IRPJ - Subvenções - O valor das subvenções para investimento como , concedidas estímulo à expansão de empreendimento econômico próprio, não será computada na determinação do lucro real, se registrada como reserva de capital, destinado à absorção de prejuízos ou à incorporação ao Capital Social*").

Aduz que essas afirmativas estão em perfeita harmonia com o entendimento espelhado pela administração tributária, por meio dos Pareceres Normativos de nºs 2/78 e 112/78.

Afinal, de tudo que foi dito, apresenta a seguinte síntese conclusiva: a) a subvenção para investimentos é aquela recebida pela pessoa jurídica destinada à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; b) deve haver sintonia entre a intenção daquele que concede a subvenção (subvencionador) e a daquele que a recebe (subvencionado), ou seja, os valores são colocados à disposição do subvencionado para que este os aplique exclusivamente na instalação ou ampliação do empreendimento objeto do incentivo fiscal; c) a subvenção para investimentos deverá ser registrada como reserva de capital, fazendo parte dos resultados não-operacionais e não sendo computada na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para utilização dessa reserva (absorção de prejuízos ou incorporação ao capital).

Alega que, de acordo com o CTN, não há renda nem provento se não houver acréscimo patrimonial, e que como acréscimo, há que se entender tudo o que for auferido pela pessoa jurídica, excluídas as parcelas que a lei permite sejam deduzidas, entre as quais o art. 443 do RIR/99 menciona as subvenções para investimentos.

Acrescenta que os recursos recebidos, ainda que fossem tributáveis pelo IRPJ, não seriam exigíveis porque a Aço Cearense Industrial Ltda, de acordo com a Portaria DAI/ITE – 0186/1997, da extinta SUDENE, é isenta do imposto pelo período de 10 anos, a contar do exercício de 1997 (doc. 26 – fls. 618/619).

Diz ser improcedente a imputação da autoridade fiscal, de descumprimento do dever de escrituração. Alega que como os valores da subvenção não são computáveis na determinação do lucro real, devendo ser registrados na reserva de capital, a empresa observou atentamente o devido tratamento contábil, conforme demonstrado pelos documentos contábeis em anexo.

Sobre as autuações relativas à Cofins, à CSLL e ao PIS, diz que as decisões administrativas têm entendido, à unanimidade, que, uma vez invalidada a atuação quanto ao principal (auto-matriz), igualmente são declaradas inválidas as autuações dele decorrentes por apresentarem um substrato fático e jurídico comum. Assim, sendo improcedente a autuação do IRPJ, são igualmente improcedentes as exigências da Cofins, do PIS e da CSLL. . Ademais, além de restarem improcedentes as autuações em relação ao PIS, à Cofins e à CSLL em virtude da aplicação do princípio da tributação reflexa, são igualmente improcedentes porque os valores tidos por tributáveis pela autoridade fiscal, isto é, os recursos correspondentes ao financiamento de 75% do ICMS recolhido em cada período fiscal descrito, não se amoldam na base de cálculo destas contribuições. Ficam afastadas as incidências da Cofins, do PIS e da CSLL porque simplesmente não houve lucro ou faturamento, mas sim subvenção para investimentos, que, não se enquadra no conceito de renda ou de receita. Traz à colação a seguinte decisão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região:

*"EMENTA: TRIBUTÁRIO - CONFINS - RECEITA BRUTA - SUBVENÇÕES PERCEBIDAS DO PODER PÚBLICO.*

*I - Preceitua o art. 2º da Lei Complementar nº 70/91 que a Cofins incidirá sobre o faturamento mensal, "assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias e de serviços de qualquer natureza". Se a receita não decorre de venda de mercadorias nem de prestação de serviços, evidentemente não integrará o faturamento mensal, até porque não houve, na verdade, faturamento algum, a não ser que se considere faturamento qualquer ingresso de dinheiro na empresa, o que constitui grande equívoco. As subvenções econômicas não chegam aos cofres da empresa nos termos do art. 12, § 3º, inciso II, da Lei nº 4.320/64, não sendo, pois, esses valores qualquer forma de remuneração por serviços prestados.*

*II - Recurso provido. (Apelação em MS nº 98.02.32706-9/RJ, Rel. Des. Federal Castro Aguiar, DJU 06.07.1999, p. 18).*

Pondera que se os valores do incentivo concedido pelo Estado do Ceará, decorrentes da devolução de parcelas de ICMS, sequer se enquadram no conceito de renda ou receita, e por isso mesmo não são computáveis na determinação do lucro real, não houve a alegada omissão de receita. Manifesta-se no sentido de que, uma vez que tanto as instâncias administrativas de primeiro grau (Delegacias da Receita Federal de Julgamento), quanto as superiores (Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais), já decidiram que as subvenções para investimentos, como é o caso da devolução de parcelas

recolhidas do ICMS, não integram o lucro real, estando excluídas da tributação pelo Imposto de Renda, e que, pela aplicação do princípio da tributação reflexa, também não integram o lucro real para fins das contribuições ao PIS, Cofins, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza não poderá decidir diferentemente, porque as decisões administrativas de instâncias superiores vinculam o julgamento nas instâncias inferiores. E assim entende porque os órgãos da Administração Pública são estruturados segundo um princípio de hierarquia, em que se cria uma relação de coordenação e subordinação entre eles.

Ao final, protesta provar o alegado pelos documentos que instruem a impugnação e por outros meios probatórios, especialmente a juntada posterior de documentos e perícia, se necessários.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza julgou procedentes em parte os lançamentos, conforme Acórdão 2.347, de 13 de dezembro de 2002, cuja ementa tem a seguinte dicção:

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

**Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001**

**Ementa: ISENÇÃO - ALCANCE DO BENEFÍCIO.**

*A isenção refere-se ao imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração. Não alcança parcelas do tributo calculado em função de despesas ineditáveis ou de receitas omitidas, porque tais parcelas adicionadas ao lucro líquido para determinação do lucro real não podem afetar o lucro da exploração, salvo quando se tratar de ajuste expressamente previsto na legislação.*

**SUBVENÇÕES. RECEITAS FINANCEIRAS.**

*Não se configura como subvenção o incentivo financeiro concedido pelo Governo do Estado do Ceará através do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FDI, mediante a mecânica de financiamento, tendo em vista que o mesmo não traz em sua constituição as características inerentes às subvenções, relativas à sua não exigibilidade. Não poderão, portanto, ser aplicadas aos recursos de advindos as regras contidas nos artigos 335, inciso I e 391 do RIR/94. Ao desconto proveniente do incentivo obtido quando do pagamento das parcelas do referido financiamento aplicar-se-á a regra contida no artigo 317 do mesmo regulamento, relativa às receitas financeiras.*

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL.**

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

**SUBVENÇÕES. CONTRIBUIÇÕES. INCIDÊNCIA.**

*Sendo as subvenções, tanto as para investimento quanto as correntes para custeio, integrantes, respectivamente, dos resultados não-operacionais e operacionais das pessoas jurídicas, resulta que, em qualquer das situações, comporão a base de cálculo das contribuições (CSLL, PIS e Cofins).*

*Especificamente quanto ao PIS e a Cofins, somente a partir de 1º de fevereiro de 1999, integram a base de cálculo destas contribuições as receitas decorrentes de subvenções.*

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: **1997, 1998, 1999, 2000, 2001**

**Ementa: LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

*A teor do art. 100, inciso II do Código Tributário Nacional, as decisões administrativas, mesmo proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário e não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicando-se sobre a questão em análise e vinculando as partes envolvidas naqueles litígios.*

**JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ALCANCE.**

*A função das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgãos de jurisdição administrativa, consiste em examinar a consentaneidade dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, não lhes sendo facultado pronunciar-se a respeito da conformidade da lei, validamente editada, com os demais preceitos emanados pela Constituição Federal.*

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: **1997, 1998, 1999, 2000, 2001**

**Ementa: PEDIDO DE PERÍCIA.**

*VF*  
*GrL*

*A autoridade julgadora de primeira instância deve indeferir a realização de diligências ou perícias, quando prescindíveis ou impraticáveis.*

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

*A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Lançamento Procedente em Parte

Cientificada da decisão por via postal, conforme AR de fls 705, que consigna recebimento na unidade de destino em 11 de abril de 2003 (fl. 705), sexta feira, a empresa ingressou com o recurso em 13 de maio de 2003, conforme carimbo apostado à fl. 707.

Na peça recursal refuta os argumentos declinados no voto condutor do acórdão recorrido alegando, em síntese, o que se segue:

Quanto ao argumento do julgador, de que os acórdãos e pareceres citados pela interessada não são vinculativos, diz que não pode ele prosperar, pois o próprio julgador invocou acórdãos e pareceres administrativos que favorecem sua tese de descaracterização da subvenção para investimento.

Quanto ao argumento de que a subvenção não é para investimento porque o valor financiado será pago após 36 meses e a contraprestação descaracteriza a subvenção, diz que isso não corresponde à realidade. Esclarece que a subvenção se materializa em duas etapas. Na 1ª, a cada período fiscal, os valores correspondentes a 75% do ICMS devido são concedidos como subvenção para a empresa, e registrados como reserva de capital, enquanto os 25% restantes são pagos e recolhidos. Na 2ª etapa, a contar da data de cada empréstimo dos 75% do ICMS, apenas 25% desses 75% são pagos no dia 30 do mês a que corresponder. Como conseqüência, após 36 meses, a empresa subvencionada paga 18,75% de ICMS, sendo o valor da subvenção, na verdade, 56,25% de ICMS, valor esse que foi e continua sendo registrado integralmente como reserva de capital. Assim, de plano, fica evidente que a autoridade fiscal cometeu equívoco ao lavrar o auto de infração, tomando como base valores superiores à quantia subvencionada, motivo pelo qual o lançamento, na parte em que ultrapassa os valores supostamente


omitidos, de 56,25% , e não de 75% do ICMS, é nulo. Quanto à parcela do ICMS que é paga após os 36 meses (25% de 75% = 18,75%) não entra na base de cálculo do Imposto de renda por tratar-se de empréstimo com quitação futura. Os valores desse empréstimo são indisponíveis, pois a empresa deverá devolvê-lo, como estabelece o item 4.1 do contrato de mútuo

Quanto ao argumento de que a subvenção não é para investimento porque o instrumento concessivo não vincula os recursos à aplicação em investimento, reedita as razões já declinadas na impugnação.

Quanto ao argumento de que a isenção da Recorrente não alcança os valores da subvenção, diz que, de acordo com a Portaria DAI/ITE – 0186/1977 da SUDENE, é isenta do imposto pelo período de 10 anos, a contar do exercício de 1997. Diz, ainda, que a pessoa jurídica com isenção sobre o lucro da exploração não incluirá na base de cálculo do imposto de renda a receita bruta da atividade incentivada. E que de acordo com a Portaria, a atividade incentivada é justamente a instalação da unidade industrial da Recorrente no Município de Caucaia. Logo, caso os valores decorrentes do financiamento de 75% do ICMS recolhido em cada período fiscal fossem tributáveis, como receita bruta da atividade incentivada, ainda assim o lançamento do IRPJ seria improcedente em razão da isenção. Alegou a decisão que a isenção não alcança a parcela do tributo calculado em função de despesas não comprovadas por meio de documentação hábil e idônea e/ou indedutíveis ou receitas omitidas, e que, no caso, não houve omissão de receitas, eis que os valores recebidos tiveram o adequado tratamento contábil, sendo contabilizados como reserva ou como empréstimos que deverão ser pagos.

Quanto ao argumento de aplicação do princípio da tributação reflexa apenas em favor do fisco diz que, inexistindo a omissão de receitas, são improcedentes todas as autuações.

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e teve seguimento porque feito arrolamento de bens. Atendidos os pressupostos legais, dele conheço.

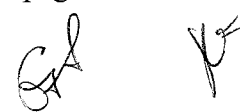
A solução do presente litígio cinge-se em determinar se as importâncias recebidas de pessoa jurídica de direito público, relativas a 75% do financiamento concedido pelo Banco do Estado do Ceará -BEC, com base no valor do ICMS devido e recolhido em cada período fiscal, nos termos previstos no Programa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

Esta Primeira Câmara já teve oportunidade de se manifestar sobre o incentivo concedido pelo Estado do Ceará quando, em Sessão de 22 de janeiro de 2002, em recurso relatado pelo Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, por unanimidade de votos, ficou decidido que referido incentivo se caracterizava como subvenção para investimento. É a seguinte a ementa do Acórdão n.º 101-93.716, então proferido:

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

Consta do voto condutor do voto condutor do Acórdão n.º 101-93.716/2002:

“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



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 classificarse-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);



- 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 1730/78, caracterizam-se como subvenção para investimentos.

Recurso provido.”

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

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

Assim, pelo princípio contábil de que todo crédito (no caso o lançamento a PL da Reserva de Subvenção) deve corresponder a um débito (no caso de resultados, no montante, exatamente, da subvenção direta ou indireta concedida pelo Estado), o contribuinte, mesmo nas hipóteses de subvenções para investimentos indiretas, pode e deve reconhecê-las em resultados, em contrapartida no PL, em conta de Reserva de Subvenção, ou seja, deve-se reconhecer em resultados os impostos exonerados (isenção ou redução) como se devido fossem, bem como demais benesses da espécie, tais como a

dispensa de correção monetária e/ou juros, desde que, reitere-se, concedidos no âmbito do negócio pactuado pelo contribuinte com o Estado, visando à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

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

Não se trata, à evidência, de criação de despesas, muito menos de despesas sujeitas a evento futuro e incerto. Pelo contrário, o Estado, detentor do direito à receita (assim como ao imposto no caso de isenção ou redução) dela abre mão, não sob condição suspensiva (cuja eficácia realmente ficaria suspensa até que esta se implementasse), mas sim sob condição resolutive (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."

O Acórdão nº 107-05.912, de 2000, mencionado pelo Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, contém declaração de voto (voto-vista) do ilustre Conselheiro Natanael Martins, com transcrição de trabalho publicado na Revista de Direito Tributário nº 61, fls. 175 a 186, fruto de tese defendida em Congresso patrocinado pelo IDEP, aprovada por unanimidade. Consta do trabalho transcrito:

"5.....

Entretanto, a Coordenação do Sistema de Tributação interpretou incorretamente a legislação tributária, como magistralmente demonstra Bulhões Pedreira, dispensando outros comentários:

"A subvenção para investimento e a doação não pressupõem, todavia, aplicação de recursos no ativo permanente da pessoa jurídica. O capital próprio (assim como o de terceiros) acha-se aplicado, de modo indiscriminado, em todos os elementos do ativo, e a pessoa jurídica pode receber subvenções para investimento ou doações para aumentar o capital de giro próprio.

"A afirmação do PN-CST n. 112/78 de que só existe subvenção para investimento quando há "a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado", não tem fundamento legal. O § 2º do art. 38 do DL n. 1.598/77 somente se refere à "implantação ou expansão de empreendimentos econômicos" para identificar a subvenção sob a forma de isenção ou redução de impostos, e não como requisito de toda e qualquer subvenção para investimento. Pode haver transferência de capital sem vinculação à implantação ou expansão

de determinados empreendimentos econômicos: basta que a intenção do doador seja transferir capital e que a pessoa jurídica registre os recursos recebidos como reserva de capital.

O PN-CST n. 112/78 interpreta restritivamente a expressão subvenção para investimento, ao considerar como requisito essencial que os recursos doados sejam aplicados em bens do ativo permanente. Essa interpretação não tem fundamento na lei. A legislação tributária classifica todas as subvenções em apenas duas categorias - correntes e para investimento. A que não se classifica em uma delas pertence, necessariamente, à outra, e toda transferência de capital é subvenção para investimento. A palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos - de criação de bens de produção e de aplicação financeira."

E continua o renomado tributarista:

"Não tem procedência a afirmação do PN-CST n. 112/78 de que "as isenções, reduções ou deduções do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento".

"A afirmação, que contradiz a letra do dispositivo legal, baseia-se em dois argumentos: (a) que a norma legal manda não computar no lucro real a subvenção para investimento - e o imposto sobre a renda, que é "efeito do lucro real", não pode logicamente ser computado ou deixar de ser computado no lucro real; e (b) se as isenções ou reduções do imposto devido pelas pessoas jurídicas pudessem ser tidas como subvenções para investimento, seria desnecessária a norma do § 3º do art. 19 do DL n. 1.598/77.

"O primeiro argumento confunde o imposto (que é a quantidade de moeda que a pessoa jurídica deve à União, como prestação da obrigação tributária) com a subvenção para investimento (que é a quantidade de dinheiro que a União paga à pessoa jurídica como transferência de capital). Na subvenção para investimento sob a forma de isenção ou redução de imposto que lhe é devido para, em seguida, devolver igual importância como transferência de capital, a lei admite a compensação do imposto com a subvenção; a pessoa jurídica pode deixar de pagar o imposto, no todo ou em parte, desde que registre como subvenção recebida da União a importância que deixou de ser paga. Não há, portanto, impossibilidade lógica de tratar como subvenção para investimento o imposto sobre a renda que deixou de ser pago, porque a exclusão do lucro real não é do imposto mas da subvenção.

"O segundo argumento é igualmente improcedente. Primeiro, porque o fato de existir na lei um dispositivo geral, que conceitua como subvenção para investimento toda e qualquer isenção ou redução do imposto concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (art. 38, § 2º), e outro especial que dá o mesmo tratamento a determinadas isenções ou reduções (art. 19 §§ 2º e 4º), não autoriza a interpretação de que o dispositivo especial modifica o conteúdo ou exclui a aplicação do geral. Segundo, porque os dois dispositivos não conflitam mas estão articulados, tanto que o art. 38 faz remissão (embora com a citação errada) ao regime do art. 19. Terceiro porque as normas especiais do art. 19 justificam-se por regularem em modalidades de subvenção para investimento para as quais a legislação então em vigor exigia incorporação ao capital, que o DL n. 1.598/77 precisava tratar de modo especial a fim de substituir a capitalização pelo registro em conta de reserva de capital.

"O DL n. 1.598/77 baseou-se em anteprojeto de consolidação do imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas divulgado pelo Ministério da Fazenda, que mantinha a tradição dos RIR anteriores de tratar as isenções do imposto no Capítulo inicial, como parte da definição das pessoas jurídicas contribuintes; e as isenções da SUDAM e da SUDENE, reguladas nos arts. 31 e seguintes, eram as primeiras normas em que aparecia a figura da subvenção para investimento sob a forma de isenção do imposto. Daí o anteprojeto regular, no art. 36 e seus parágrafos, o tratamento contábil dessas subvenções e a proibição de sua distribuição.

"A regra geral que exclui do lucro real qualquer modalidade de doação ou subvenção estava corretamente classificada na parte referente à definição da base de cálculo do imposto (art. 211). Por isso, na redação do projeto do DL n. 1.598/77 (que procurou observar a disposição

das normas do anteprojeto) aparecem dois preceitos - um especial e outro geral - sobre subvenções para investimentos" (ob. cit. pp. 686-692).

7. Contabilização da reserva de capital (valores recebidos a título de subvenções para investimento ou de doações)

Os valores recebidos pela sociedade com a finalidade de constituir reserva de capital (dentre os quais as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos) e as doações, na melhor técnica contábil, não devem transitar pela conta de resultados por não representarem, em verdade, lucros auferidos pela empresa.

Dáí porque tais valores, à medida que recebidos ou auferidos, devem ser creditados diretamente em conta de reserva de capital, como aliás orientam Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, no excelente Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações:

"20.3. Reservas de Capital "

20.3. 1. Conceito

"As reservas de capital são constituídas com valores recebidos pela companhia e que não transitaram pelo resultado como receitas.

"

"20.3.2. Conteúdo e classificação das contas

.....

"d) Doações e subvenções para investimento

"I - Doações

"O valor das doações recebidas pela companhia constituirá reserva de capital. Essas doações poderão ser em dinheiro ou em bens imóveis, móveis ou direitos.

"

"II) - Subvenções

"Tratando-se de subvenções destinadas a investimento (expansão empresarial), devem ser creditadas diretamente nessa conta de reserva de capital doações e subvenções para investimentos para a qual a empresa deve ter subconta por natureza de subvenção recebida."

Subseqüentemente, citando um exemplo de subvenção para investimento, sob a forma de restituição de ICM, explicam:

"Em decorrência das normas da Lei 6.404/76 e da legislação fiscal impondo o registro desse favor em conta de reserva de capital, o esquema de lançamento a seguir visualizado pode ser apresentado.

	DÉBITO	CRÉDITO
NO MÊS DE COMPETÊNCIA		
ICM faturado nas vendas	X	
O ICM a recolher		X
NO RECOLHIMENTO DO ICM		
a) pelos 100% do imposto ICM a recolher	X	
a Caixa e Bancos		X
b). pelo valor do incentivo Depósitos Vinculados a liberar a Reserva de Capital e Subvenções p/ investimento	X	X

Esse retorno não é considerado, pois, nem receita nem redução de qualquer despesa, mas sim diretamente como acréscimo do patrimônio líquido, (Ed. Atlas, 3º ed., pp. 417 a 419)."

Nilton Latorraca que, com rara felicidade, fere ainda a questão da subvenção concedida mediante isenção ou redução de impostos, corroborando as opiniões de ludícius, Eliseu e Gelbcke, esgotando a questão, esclarece:

"21.17 Reservas de Capital

"A lei distingue claramente as reservas de capital das reservas de lucros, quer quanto à constituição delas, quer quanto ao destino que pode ser dado aos seus saldos.

"...

"É importante observar que os valores recebidos a esse título aumentarão o patrimônio social mas não serão considerados como receita do exercício, nem demonstrados com lucros; irão diretamente para a conta de reserva de capital... "

E conjugando a legislação societária à tributária, prossegue Latorraca:

"Como já referimos, a Lei n. 6.404/76 dispôs que as subvenções para investimentos constituirão reserva de capital. Isto significa que, em princípio não constituem lucro nem estão disponíveis para distribuição como dividendo.

"O Decreto-lei nº 1.598/77, ao adaptar a legislação fiscal às inovações da Lei das Sociedades por Ações dispôs, em seu art. 38, § 2º, que:

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

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

"b) ...

"Assim, como condição para obter a exclusão do imposto de renda, as pessoas jurídicas que obtiverem subvenções ou doações deverão creditá-las à reserva de capital. Até aqui a norma não constitui novidade. Ocorre, porém, que para efeitos dos benefícios fiscais, a norma do art. 38 § 2º, equipara à subvenção a isenção ou a redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

"A Lei n. 6.404 refere-se apenas a doações e subvenções para investimento, o que levaria o intérprete a indagar se não haveria uma aparente incompatibilidade legal. Parece-nos que não. O Decreto-lei n. 1.598 estendeu o uso da reserva de capital para abranger situações que a Lei n. 6.404 não previra. Entender que a reserva de capital, prevista pela Lei n. 6.404, não pode ser usada para registrar a isenção e a redução concedidas nos termos do art. 38, § 2º, do Decreto-lei n. 1.598 seria tornar esta norma inaplicável. Concluimos, portanto, como única forma capaz de compatibilizar as duas disposições, que o Decreto-lei n. 1.598 ampliou o alcance da norma da alínea do § 1º do art. 182 da Lei n. 6.404 para abranger as hipóteses de redução ou isenção excluídas da tributação, na forma do referido § 2º do art. 38 do Decreto-lei n. 1.598."

E enfaticamente conclui: "O Decreto-lei n. 1.598 equiparou, portanto, à subvenção para investimento o acréscimo patrimonial decorrente' das isenções a que ele se refere. Embora essa norma imponha uma condição para efeitos fiscais, a sua realização depende de uma providência de natureza contábil, que terá de ser feita nos registros permanentes, pois seu objetivo final é impedir a distribuição do acréscimo patrimonial subsidiado pelo fisco mediante redução ou isenção tributária" (Direito Tributário, Imposto de Renda das Empresas Ed. Atlas, 1988, pp. 351-354).

9. Conclusões

1. Juridicamente, a subvenção, em qualquer de suas modalidades, caracteriza-se como uma doação e, quando concedida pelo poder público, desde que registrada em

conta de reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não será tributada pelo imposto de renda. Conseqüentemente, tampouco servirá de base para cálculo da contribuição social e do imposto sobre o lucro líquido.

2. A subvenção para investimento (deixando de lado o mérito de tratar-se, juridicamente, de uma doação), caracteriza-se em função de sua natureza - de uma transferência de capital sendo irrelevante a destinação do seu valor. Vale dizer, "a palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos - de criação de bens de produção e de aplicação financeira" (Bulhões Pedreira), jamais como condicionante de que o valor recebido deva estar vinculado à (implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos) aquisição de determinados bens ou direitos sujeitos a imobilização.

3. As isenções ou reduções tributárias não se confundem, juridicamente, com subvenção. Todavia, quando concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, por ficção legal, equiparam-se às subvenções para investimento, gozando de idêntico tratamento tributário (salvo em relação às isenções ou reduções do imposto de renda que de qualquer forma se submetem à incidência da contribuição social).

4. Com o advento do Decreto-lei 1.598/77, foi derogado o art. 44 da Lei 4.506/64. Conseqüentemente, as transferências de recursos promovidas pelo poder público, de qualquer espécie (para investimentos ou correntes), atendidas as condições impostas, não são tributáveis pelo imposto de renda.

5. As subvenções recebidas pela sociedade, inclusive sob a forma de isenções ou redução tributária, devem se registradas diretamente em conta de reserva de capital, não transitando pela conta de resultados.

6. A provisão para o imposto de renda deve ser contabilizada pelo valor bruto e, posteriormente, do passivo criado, dever ser transferido para a respectiva conta de reserva de capital o montante da isenção ou redução do imposto, concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos"

Consta, ainda, do Voto-Vista do Conselheiro Natanael:

"Pois bem, do estudo que fizemos, não temos dúvidas em afirmar, com a relatora deste processo, de que os incentivos concedidos pelo Estado de Goiás no âmbito do denominado Programa Fomentar caracterizam-se como subvenções para investimentos, visto que concedidos como contrapartida da implantação ou expansão do empreendimento da recorrente.

No âmbito do Programa Fomentar, como bem dito pela relatora, a subvenção concedida se realiza de forma indireta, abrindo mão o Estado de receita que ordinariamente lhe seria devida, configurando-se, pois, na esfera do direito civil, em modalidade de doação indireta.

De outra parte, como também salientado pela Relatora, o incentivo pode e deve ser desde logo contabilizado, não se tratando, de forma alguma e com a devida vênia à Decisão COSIT nº 04, de 21 de junho de 1999, de contabilização de despesa fictícia ( a exemplo de igual procedimento que se faria em face de subvenções concedidas sob a forma de isenção ou redução de impostos ), muito menos que se trataria de negócio sob condição suspensiva ou de que em razão da natureza da dívida não ser tributária igualmente não seria possível o tratamento preconizado pelo recorrente.

De fato, o negócio celebrado pela Recorrente com o Estado de Goiás, pelas suas características, foi pactuado sob condição resolutiva que, a teor do artigo 117,II do CTN, "*reputam-se perfeitos e acabados desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio*"

É que, contrariamente ao que pensa o julgador monocrático e a COSIT na já referida decisão, a recorrente, desde a celebração do negócio, fez jus aos incentivos, tanto que nas datas aprazadas fará (ou até já esta fazendo) os pagamentos do financiamento que obteve com a exoneração total ou parcial da correção monetária/juros.

Todavia, como o negócio pode se resolver com o implemento da condição resolutória nele existente, o que no futuro pode ocorrer não é propriamente o surgimento de uma despesa, mas sim o dever da recorrente de ter de recolher aos cofres do Estado tudo quanto se lhe concedeu a título de subvenção para investimentos, a exemplo do que também ocorreria na “cassação” da isenção ou redução de impostos concedida a título de subvenção.

Nesse contexto, a previsão legal para a dedução dos referidos encargos exonerados no âmbito do Fomentar é justamente a norma da lei que versa sobre o tratamento tributário aplicável à figura das subvenções para investimentos que não prevê, e nem poderia sob pena de anular o que justamente pretendeu conceder, a indedutibilidade de valores representativos, justamente, da contrapartida do incentivo dado pelo Estado.

Por fim, a natureza da dívida do contribuinte para com o Estado, no presente caso, é totalmente irrelevante, visto que a lei, ao versar sobre as modalidades de subvenções para investimentos, não exigiu que fossem todas da espécie tributária. Tanto isso é verdade que o legislador simplesmente se referiu a “*subvenções para investimento*”, sem especificá-las, para logo após acrescentar : “*inclusive mediante isenção ou redução de impostos*”, deixando claro a possibilidade desta poder se caracterizar por variadas formas ou espécies.

A matéria ora em exame é idêntica à tratada no Acórdão n.º 101-93.716/2002, e me reporto às lúcidas considerações contidas no voto do Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, bem como nas contidas nos votos dos Conselheiros Maria Ilca Castro Lemos Diniz e Natanael Martins, integrantes do Acórdão nº 107-05.912, de 2000.

As exigências da CSLL, do PIS e da Cofins, no caso, recebem o mesmo tratamento da do IRPJ, eis que as subvenções para investimento não integram a receita bruta, base de cálculo do PIS e da Cofins, bem como não integram o lucro líquido do exercício, ponto de partida para a base de cálculo da CSLL.

Pelas razões postas, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF, em 15 de setembro de 2004

  
SANDRA MARIA FARONI

