



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10380.014.590/2001-73
Recurso n.º : 128.630
Matéria: : IRPJ E OUTROS - Exercício de 1997
Recorrente : VULCABRÁS DO NORDESTE S. A.
Recorrida : DRJ EM FORTALEZA - CE
Sessão de : 22 de janeiro de 2002
Acórdão n.º : 101-93.716

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.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. SERVIÇOS CENTRALIZADOS. RATEIO. DEDUTIBILIDADE. - Os serviços ou atividades que venham de ser executados de forma a atender a mais de um empreendimento pertencente ao mesmo Grupo Econômico, quando rateados seus custos ou despesas entre as diversas beneficiárias, mediante utilização de critérios objetivos e previamente estabelecidos, podem ser deduzidos como despesas operacionais.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO. DESISTÊNCIA. - Havendo expressa desistência do sujeito passivo do seu direito de recorrer de parte da exigência tributária mantida em primeira instância, o crédito tributário correspondente está definitivamente consolidado na esfera administrativa.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela VULCABRÁS DO NORDESTE S. A..

Processo n.º : 10380.014590/2001-73
Acórdão n.º : 101-93.716

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 FEV 2002

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RD/101-1.669

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, FERNANDO AMÉRICO WALTHER (Suplente Convocado) e CELSO ALVES FEITOSA.

Processo n.º : 10380.014590/2001-73

Acórdão n.º : 101-93.716

Recurso n.º : 128.630

Recorrente : VULCABRÁS DO NORDESTE S. A.

RELATÓRIO

VULCABRÁS DO NORDESTE S. A. (INCORPORADORA DE VULCANOR INDÚSTRIA DE CALÇADOS LTDA.), pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob n.º 00.954.394/0001-17, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado de Julgamento da Receita Federal em Fortaleza - CE que, apreciando impugnação tempestivamente apresentada manteve a exigência do crédito tributário formalizado através dos Autos de Infração de fls. 04/09 (IRPJ) e 13/17 (CSLL), recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

A peça básica de fls. 04/09 descreve as irregularidades apuradas pela Fiscalização nestes termos:

"001 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS DESPESAS COMERCIAIS NÃO COMPROVADAS

A incorporada onerou o resultado do ano-calendário de 1996 com o valor de R\$ 165.181,48 (...), correspondente a 06 (seis) lançamentos efetuados a débito da conta 99990-APURAÇÃO DO RESULTADO e a crédito de 50110-AJUSTE A VALOR PRESENTE, do subgrupo RECEITAS/DESPESAS C/VENDAS, de seu plano de contas, lançamentos estes todos efetuados em 31/08/96. Apesar de intimada e reintimada para apresentar a documentação comprobatória da efetividade e necessidade do referido dispêndio (Termos anexos, item 13, fls. 29 a 36), a fiscalizada não apresentou, até esta data, a referida documentação, razão porque se arrola o respectivo valor para a tributação, como despesa não comprovada, diminuído da importância de R\$ 32.324,75 (...), já adicionado no LALUR da empresa (doc. de fls. 135), a este título.

DESPESAS DE ALUGUÉIS NÃO COMPROVADAS

A incorporada onerou o resultado do ano-calendário de 1996 com o valor de R\$ 50.409,53, (...), com um lançamento efetuado a débito da conta 99990-APURAÇÃO DO RESULTADO e a crédito de 85231-



Processo n.º : 10380.014590/2001-73

Acórdão n.º : 101-93.716

ALUGUÉIS DE IMÓVEIS, lançamento este efetuado em 31/08/96. Apesar de intimada e reintimada para apresentar a documentação comprobatória da efetividade e necessidade do referido dispêndio (Termos anexos, item 15, fls. 29 a 36), a fiscalizada não apresentou, até esta data, a referida documentação, razão porque se arrola o respectivo valor para a tributação, como despesa não comprovada.

DESPESA COM SERVIÇOS DE TERCEIROS NÃO COMPROVADAS

A incorporada onerou o resultado do ano-calendário de 1996 com o valor de R\$ 114.946,24, (...), correspondente a 08 (oito) lançamentos efetuados a débito da conta 85416-SERVIÇOS DE TERCEIROS-OUTROS, lançamentos estes que encontram-se relacionados no item 11 do Termo de Intimação de fls. 32. Apesar de intimada e reintimada para apresentar a documentação comprobatória da efetividade e necessidade do referido dispêndio (Termos anexos, item 11, fls. 29 a 36), a fiscalizada não apresentou, até esta data, a referida documentação, razão porque se arrola o respectivo valor para a tributação, como despesa não comprovada.

DESPESAS COMERCIAIS NÃO COMPROVADAS

A incorporada onerou o resultado do ano-calendário de 1996 com o valor de R\$ 122.507,75, (...), correspondente a lançamento efetuado, em 31/08/96, a débito da conta 50536-DESPESA COM MARKETING, do subgrupo RECEITAS/DESPESAS C/VENDA, de seu plano de contas. Apesar de intimada e reintimada para apresentar a documentação comprobatória da efetividade e necessidade do referido dispêndio (Termos anexos, item 4, fls. 29 a 36), a fiscalizada não apresentou, até esta data, a referida documentação, razão porque se arrola o respectivo valor para a tributação, como despesa não comprovada.

DESPESAS COMERCIAIS NÃO COMPROVADAS

A incorporada onerou o resultado do ano-calendário de 1996 com o valor de R\$ 366.967,07, (...), correspondente a lançamento efetuado, em 31/08/96, a débito da conta 50311-ROYALTIES, do subgrupo RECEITAS/DESPESAS C/VENDA, de seu plano de contas. Apesar de intimada e reintimada para apresentar a documentação comprobatória da efetividade e necessidade do referido dispêndio (Termos anexos, item 3, fls. 29 a 36), a fiscalizada não apresentou, até esta data, a referida documentação, razão porque se arrola o respectivo valor para a tributação, como despesa não comprovada.

DESPESAS COM ADMINISTRAÇÃO NÃO COMPROVADAS

A incorporada onerou o resultado do ano-calendário de 1996 com o valor de R\$ 781.784,83, (...), correspondente a 08 (oito) lançamentos efetuados a débito da conta de resultado 85964-DESPESAS C/ADMINISTRAÇÃO, com o histórico "GASTOS C/PESSOAL VULCANOR" (Livro Razão N° 12, pág. 240, cópia anexa, doc. de fls. 82), todos



Processo n.º : 10380.014590/2001-73

Acórdão n.º : 101-93.716

em 31/08/96, ou seja, na data do balanço de encerramento de suas atividades. Ressalte-se que o referido montante está destacado na Ficha 05, linha 29, da Declaração de Rendimentos correspondente, como "Outras despesas Operacionais", pelo mesmo valor, enquanto que as despesas com pessoal (remuneração total e encargos sociais), escrituradas nas contas 81001 a 83101, estão demonstradas na ficha 04, linhas 07 e 08 da referida declaração (fls. 66 e 46), não se tratando, portanto, de "gastos com pessoal".

Como a fiscalizada não apresentou documentação hábil e idônea comprobatória da efetividade e necessidade do referido dispêndio, arrola-se seu valor para a tributação.

.....
002 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS

ENCARGOS FINANCEIROS DESNECESSÁRIOS

A incorporada reduziu o resultado do período de apuração, encerrado em 31/08/96, com encargos incidentes sobre mútuo passivo mantido com sua controladora VULCABRÁS S. A., que totalizaram a quantia de R\$ 424.111,87 (...), conforme se comprova pelos lançamentos efetuados a crédito da conta 39134-MÚTUO VULCABRÁS S/A, de seu Passivo Exigível de Longo Prazo (cópia das páginas do Livro Razão, em anexo, docs. de fls. 124 a 133).

Acontece que, simultaneamente, a fiscalizada mantinha também mútuos ativos, isto é, encontrava-se na condição de mutuante com as pessoas ligadas COMERCIAL VULCABRÁS e VULCABRÁS NORDESTE S/A, mútuos estes que, em valores vultosos, foram feitos graciosamente, sem a cobrança de quaisquer encargos. Intimada e reintimada para esclarecer o fato, conforme itens 7 e 8 dos termos anexos (docs. de fls. 29 a 36), a atuada não apresentou qualquer justificativa, salvo a apresentação dos mapas demonstrativos dos cálculos dos encargos passivos, retro mencionados (docs. de fls. 92 a 100).

Evidencia-se, pois, que a fiscalizada não tinha necessidade, para desempenho de suas atividades e manutenção de sua fonte produtora, de tomar empréstimo, com encargos financeiros, para repassá-lo à pessoas ligadas, de forma graciosa, sendo desnecessária a parcela que foi repassada, impondo-se a glosa dos encargos que correspondem à esta parcela.

Glosa-se, portanto, parte dos encargos que incidiram sobre os mútuos passivos, em parcela correspondente à incidência, sobre os valores dos mútuos ativos escriturados nas contas 10056-MÚTUO COML.



Processo n.º : 10380.014590/2001-73

Acórdão n.º : 101-93.716

VULCABRÁS-ENTRADA e 10074-MÚTUO VULCABRÁS NORDESTE S/A do Ativo Realizável a Longo Prazo (cópia das páginas do Livro Razão, em anexo, docs. de fls. 101 a 123), dos mesmos percentuais utilizados pela incorporada para o cálculo dos referidos encargos sobre os mútuos passivos, conforme demonstrativos em anexo às fls. 83 a 91, por serem desnecessários, uma vez que decorrentes de empréstimo feito para repasse gracioso à pessoas ligadas, e não par aplicação nas operações da empresa.

.....
004 – SUBVENÇÕES – CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA

RECEITAS CORRENTES DE SUBVENÇÕES NÃO OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO

A incorporada deixou de oferecer à tributação as receitas operacionais decorrentes de subvenção que lhe foi dada pelo Governo do Estado do Ceará, através do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI. Referida subvenção decorre da dispensa de parte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS, para composição do capital de giro da beneficiada, conforme comprova o contrato firmado com o agente financeiro do FDI, no caso o Banco do Estado do Ceará S/A – BEC (doc. de fls. 136/141). Intimada para prestar os esclarecimentos devidos (item 10 do Termo de Intimação em anexo, doc. de fls. 29 a 36), a fiscalizada apresentou demonstrativo exemplificando o cálculo e contabilização da subvenção, tomando como base o mês de janeiro de 1996 (docs. de fls. 142 a 147). No referido demonstrativo verifica-se que, por ocasião da concessão do financiamento para pagamento do ICMS, feita pelo BEC, a empresa já conhece a subvenção (perdão da dívida) a que tem direito, mas deixa de escriturá-la como receita operacional, reduzindo indevidamente o resultado do exercício.

Por estas razões, está se tributando, nos anos-calendário de 1995 e 1996, os valores de R\$ 200.389,42 (...) e R\$ 263.181,67 (...), que correspondem às subvenções para custeio escrituradas pela empresa em seu Passivo Exigível de Longo Prazo (...), que não compuseram, como deveriam, o resultado dos referidos anos-calendário e nem foram adicionadas para determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro.

.....
5 – ADIÇÕES

VALORES DE CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEIS NÃO ADICIONADOS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

A incorporada deixou de adicionar ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, o valor de R\$ 118.945,36 (...), correspondente a



Processo n.º : 10380.014590/2001-73
Acórdão n.º : 101-93.716

igual valor que onerou o Resultado do Exercício e que se encontra escriturado na conta 88013-VIAGENS/DIÁRIAS/ESTADIAS DA ADMINISTRAÇÃO (cópias do Livro Razão, em anexo, fls. 164 a 165), do subgrupo 88-DESPESAS INDEDUTÍVEIS, de seu plano de contas. Não tendo feito, espontaneamente, o necessário ajuste, nos termos da legislação vigente, é de se recompor o lucro real, arrolando-se o valor respectivo par a tributação.”

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 171/195, a autoridade julgadora monocrática proferiu a decisão de fls. 268/305, cuja ementa tem esta redação:

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

Exercício: 1997

Ementa: Glosa de Despesas. Despesas não Comprovadas.

Tendo a impugnante logrado comprovar parcialmente, mediante documentação hábil e idônea, os valores concernentes às despesas glosadas, subsiste, em parte, a exigência fiscal lançada.

Despesas Indedutíveis.

Tendo a impugnante logrado comprovar, mediante documentação hábil e idônea, os valores concernentes às despesas consideradas indedutíveis, insubsiste a glosa realizada a este título.

Isenção SUDENE. Lucro da Exploração. Glosa de Despesas.

A isenção da SUDENE refere-se ao imposto e adicionais incidentes sobre o lucro da exploração, não alcançando, assim, a parcela do tributo calculado em função de despesas não comprovadas por meio de documentação hábil e idônea, implicando em falta de observância das normas contábeis e fiscais exigidas para sua outorga, o que resulta na adição de tais parcelas ao lucro líquido para determinação do lucro real, por não afetarem o lucro da exploração.

Lucro da Exploração Negativo.

Os benefícios fiscais de isenção e redução do imposto de renda das pessoas jurídicas são calculados sobre o lucro da exploração decorrente da atividade incentivada. Consequentemente, sendo negativo o lucro da exploração não há direito ao benefício fiscal.



Processo n.º : 10380.014590/2001-73
Acórdão n.º : 101-93.716

Isenção – Alcance do Benefício. Exercícios de 1996 e 1997.

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

Receitas Financeiras. Exercícios 1996 e 1997.

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 a sua não exigibilidade. Não poderão, portanto, ser aplicadas aos recursos dele advindos as regras contidas nos artigos 265, inciso I, e 344 do RIR/80. Ao desconto proveniente do incentivo obtido quando do pagamento das parcelas do referido financiamento aplicar-se-á a regra contida no artigo 253 do mesmo regulamento, relativa às receitas financeiras.

Tributação Reflexa.

Contribuição Social sobre o Lucro.

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.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1996, 1997

Ementa: 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



Processo n.º : 10380.014590/2001-73
Acórdão n.º : 101-93.716

lhes sendo facultado pronunciar-se a respeito da conformidade da lei, validamente editada, com os demais preceitos emanados da Constituição Federal.

Inconstitucionalidade de Lei ou Ato Normativo.

O afastamento da aplicação de lei ou ato normativo, pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária, está necessariamente condicionado à existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal declarando a sua inconstitucionalidade.

Acréscimos Legais. Multa de Ofício.

Nos casos de falta de recolhimento aplica-se a multa de ofício de 75% sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição..

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”

Cientificada dessa decisão em 31 de agosto de 2001 (fls. 314) e com ela não se conformando, em 02 de outubro seguinte (fls. 379), a contribuinte fez protocolizar o recurso de fls. 381/449, onde em linhas gerais reitera, com pormenores, o que anteriormente havia consignado na peça de impugnação. Nesta oportunidade é lido, na íntegra (lê-se) o teor da peça recursal, para conhecimento por parte dos demais Conselheiros.

A fim de garantir a instância, apresentou arrolamento de bens conforme documentos de fls..

É O RELATÓRIO.

Processo n.º : 10380.014590/2001-73
Acórdão n.º : 101-93.716

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

GLOSA DE DESPESAS

Relativamente aos gastos apropriados como “Serviços de Terceiros” e “Despesas c/Administração”, a causa da glosa consistiu na falta de apresentação da documentação hábil e idônea que comprovasse a efetividade e necessidade dos dispêndios.

Em face dos elementos trazidos para os presentes autos, juntamente com a peça impugnativa, e aqueles colhidos quando da realização da diligência determinada pela D. R. J. em Fortaleza – CE, a autoridade julgadora de primeiro grau consignou (fls. 205/297):

“Em sua impugnação a autuada apresenta cópia dos avisos de lançamento e respectivos reembolsos efetuados para a GRENDENE (fls. 370/387), que foram confirmados pela fiscalização em sua diligência, juntamente com a apresentação do Livro Razão da GRENDENE contendo tais registros.

Ressalta, entretanto, a autoridade lançadora que a comprovação da efetividade e necessidade dos referidos dispêndios não foram esclarecidos, nem durante a ação fiscal, nem na apresentação de sua defesa, e, por último, na intimação (fls. 1.578, item 3) efetuada para fazer face à diligência solicitada por esta Delegacia de Julgamento.

.....
Apresenta os documentos de fls. 631/632, nos quais comprovam o repasse à VULCABRÁS S/A, bem como demonstrativos discriminando mensalmente os gastos incorridos que foram confirmados pela fiscali-



Processo n.º : 10380.014590/2001-73
Acórdão n.º : 101-93.716

zação em sua diligência, juntamente com a apresentação dos Livros Diário e Razão da VULCABRÁS S/A contendo tais registros.

.....
Pelo exposto, verifica-se que a autuada, apesar de comprovar que repassou à VULCABRÁS S/A o montante glosado, não logrou comprovar, através de documentação hábil e idônea a necessidade de tais dispêndios, mormente quando se verifica que a VULCABRÁS S/A apresentava um grande prejuízo capaz de absorver a recuperação de despesas contabilizadas, enquanto que para a VULCANOR era interessante a assunção dessas despesas para a redução do lucro que vinha apresentando, razão pela qual mantém-se a autuação como formalizado."

No entanto, ao tecer considerações preambulares a propósito da glosa de despesas, por incomprovadas, em flagrante contradição com as conclusões a que chegou após análise de cada item em particular, na decisão recorrida fez-se consignar:

Como se nota da descrição dos fatos de infração em lide (fls. 3/4), o lançamento é decorrente da não comprovação até o final da fiscalização da efetividade e necessidade das despesas acima relacionadas.

A impugnante, em sua defesa, demonstra detalhadamente a correção dos gastos despendidos, anexando documentação probante dos mesmos, além de acostar aos autos a contrapartida das despesas, como receitas, nas demais empresas do grupo econômico GRENDENE e VULCABRÁS (sucessora de VULCANOR).

Nota-se, como frisa a Defendente, que nenhum ganho tributário, trouxe ao grupo econômico, o fato da contabilização destas despesas na VULCANOR e sua contrapartida como receitas nas demais empresas, tendo em vista que a primeira é detentora do benefício de isenção do IR (Lucro da Exploração) junto à SUDENE e a segunda não possui tal benesse. Assim, caso não contabilizasse estas despesas, nenhum gasto a título de imposto de renda lhe seria imputado, no entanto, as demais empresas, a contabilização das receitas resultou em adição ao resultado do exercício, e, conseqüentemente, majoração do imposto de renda devido."

A solução da questão colocada para exame não se resume no fato de haver incorrido ganho tributário para quaisquer das partes envolvidas, passa ela, também, pela aná-



Processo n.º : 10380.014590/2001-73
Acórdão n.º : 101-93.716

lise da documentação acostada aos presentes autos, notadamente daquela que corresponde às folhas 478/582.

Como sustentado pela recorrente, os gastos dizem respeito a serviços prestados nas áreas de recursos humanos (atendimento médico e enfermagem), administração, comunicação e informática, objeto não só de Termo firmado entre as empresas do Grupo, como também de demonstrativos dos gastos efetuados, acompanhados de cópias dos comprovantes dos desembolsos e correspondentes registros contábeis.

A propósito do assunto, este Conselho firmou entendimento no sentido de que:

Acórdão nº 107-3.960, de 1997:

“RATEIO DE DESPESAS – A centralização de serviços necessários às atividades de mais de uma empresa de um mesmo grupo em sua controladora, para rateio dos custos entre as beneficiárias, através de critérios objetivos e previamente ajustados, não torna indedutíveis os custos rateados, salvo se a fiscalização comprovar que do procedimento resultou favorecimento de uma empresa em detrimento de outra. Em qualquer situação, deverá ser comprovada a efetiva prestação dos serviços avençados.”

Acórdão nº 101-97.719, de 1997:

“RATEIO DE DESPESAS – Constatando-se em diligência que uma das empresas presta serviços às demais empresas do conglomerado econômico e apurando-se o montante das empresas comuns, suportadas pela companhia centralizadora, tendo em vista convênio firmado pelas pessoas jurídicas, é de se admitir o rateio entre as participantes, tendo por base o patrimônio líquido.”



Processo n.º : 10380.014590/2001-73
Acórdão n.º : 101-93.716

Acórdão n.º 101-93.013, de 2000:

“DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO. – As despesas comuns a diversas empresas de um conglomerado financeiro, lançadas na contabilidade da empresa controladora, devem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, podendo-se, para tanto, adotar-se como base de rateio a receita líquida.”

Em face do exposto, entendo que a decisão recorrida, no particular, merece reforma.

No que se refere ao encargos financeiros considerados desnecessários, conforme pode ser constatado com a leitura do item 002 da peça básica, a glosa resultou do entendimento manifestado pela autoridade lançadora, no sentido de que: os encargos incidentes sobre mútuo passivo mantido com sua controladora, não são dedutíveis em razão de a fiscalizada manter mútuos ativos com pessoas ligadas, sem cobrança de quaisquer encargos. Tal fato evidenciaria, portanto, a desnecessidade dos gastos apropriados.

A recorrente, em manifestação expressa, não se insurge contra a manutenção da exigência, conforme se constata às fls. 388, item 22.

O crédito tributário correspondente, portanto, está definitivamente consolidado na esfera administrativa.

SUBVENÇÃO - RECEITAS FINANCEIRAS

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 ope-



Processo n.º : 10380.014590/2001-73
Acórdão n.º : 101-93.716

racionais 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 classificaria-se 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;



Processo n.º : 10380.014590/2001-73

Acórdão n.º : 101-93.716

- 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.



Processo n.º : 10380.014590/2001-73
Acórdão n.º : 101-93.716

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 resolutiva (cuja eficácia jurídica desde logo irradia)



Processo n.º : 10380.014590/2001-73

Acórdão n.º : 101-93.716

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.

Com efeito, no caso sob exame, restou assinado em data de 21 de março de 1994 (fls. 683/689), entre o Governo do Estado do Ceará e a recorrente, Protocolo de Intenções cujo objeto está assim delineado:

"O presente instrumento objetiva estabelecer as relações obrigacionais que entre se ajustam, como partes, o GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ, (...) e a VULCABRÁS DO NORDESTE LTDA. (...) obrigações essas decorrentes da concessão de incentivos administrados pelo Poder Público Estadual à aludida empresa, em virtude da implantação de uma fábrica destinada à fabricação de calçados e componentes, nos termos da legislação norteadora da espécie, especialmente a Lei nº 11.524/88 e os Decretos nºs 22.719-A de 20.08.93 e 23.113 de 18.03.94, (...)."

A teor do que contém a "CLÁUSULA SEGUNDA" da denominada avença, a recorrente se comprometeu:



Processo n.º : 10380.014590/2001-73

Acórdão n.º : 101-93.716

“... a implantar no município de Sobral – Ce, uma indústria para fabricação de calçados e componentes, observadas as seguintes características básicas:

- Investimento Total:

Será investida na implantação do Projeto a importância de Cr\$ 9.000.000.000,00 (...) equivalente, na data de hoje, a US\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de dólares americanos).

- Programação da Produção:

A EMPRESA deverá produzir, anualmente, 1.800.000 pares de calçados masculinos vulcanizados e 1.800.000 pares de componentes (grápeas) para tênis de performance.”

De um lado a recorrente se comprometeu a executar o projeto no prazo de 12 (doze) meses. De outro, o Estado do Ceará assumiu compromisso de apoiar a incitava por meio da adoção de medidas a seu alcance, notadamente na área de infra-estrutura, tais como: cessão de área equivalente a 08 há; colocar à disposição água em volume compatível com as necessidades do projeto, em iguais condições de tarifa prevalecentes para outras empresas em fase de implantação no município de Sobral; adotar medidas necessárias ao acesso ao conjunto industrial da recorrente, de linhas de telefonia e transmissão de dados; assegurar o fornecimento de energia elétrica necessária à implantação e funcionamento do empreendimento.

O Governo do Estado do Ceará assumiu compromisso de garantir, à recorrente, operações de crédito com recursos do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI, destinados à formação do Capital de Giro, segundo as condições estabelecidas no “Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas – PROVIN – FDI.”

Através do “SEGUNDO ADITIVO AO PROTOCOLO DE INTENÇÕES”, restou estabelecido:

“O ESTADO assegurará o diferimento do ICMS incidente sobre aquisições de máquinas e equipamentos adquiridos no exterior, bem como sobre o diferencial de alíquotas daquele tributo incidente na aquisição



Processo n.º : 10380.014590/2001-73

Acórdão n.º : 101-93.716

de equipamentos nacionais, necessários à implantação da indústria, concedido sob regime especial, desde que sejam destinadas a integrar o ativo fixo do estabelecimento industrial da empresa, devendo o aludido tributo ser pago quando da desincorporação do bem.

O diferimento deverá prevalecer, mesmo que as importações sejam desembaraçadas em entreposto que não os localizados no Estado do Ceará, desde que os bens sejam destinados ao estabelecimento da EMPRESA situado no Estado do Ceará.

.....
O recolhimento do ICMS nas importações de matéria-prima e de outros insumos poderá ser diferido para o momento da saída subsequente dos produtos industrializados.”

Outro projeto com características semelhantes foi objeto de assinatura do “PROTOCOLO DE INTENÇÕES” entre o Governo do Estado do Ceará, o Município de Limoeiro do Norte – CE, e a recorrente, visando a implantação de uma unidade industrial para fabricação de 2.760.000 pares de calçados de couro, de materiais sintéticos e de borracha, mediante ocupação de 930 pessoas, investimento da ordem de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), fls. 695/700.

Como parte integrante das obrigações assumidas pelo Estado do Ceará, há o incentivo que se traduz na concessão de empréstimos, mediante utilização de recursos do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI, em condições especiais, o que de resto deu causa ao lançamento tributário objeto da presente demanda.

Conforme se constata pela leitura da cópia do “CONTRATO DE MÚTUO DE EXECUÇÃO PERIÓDICA” (fls. 471/476), o FDI foi instituído pela Lei nº 10.367, de 1979, alterada pelas Leis de números 10.380, de 1980, 11.073, de 1985 e 11.524, de 1988, regulamentada pelo Decreto nº 22.719-A, e conta com recursos “*aportados à conta do Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas – PROVIN, decorrendo referido empréstimo do enquadramento da Mutuária (recorrente) como empreendimento prioritário para o desenvolvimento econômico e social do Estado.*”



Processo n.º : 10380.014590/2001-73
Acórdão n.º : 101-93.716

A Lei nº 10.367, de 1979, com as alterações supervenientes, constituiu o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI, cujo objeto é a promoção do desenvolvimento das atividades industriais daquele Estado, por meio do compromisso de assegurar às empresas julgadas de fundamental importância no processo:

“... incentivos de implantação, funcionamento, realocização, ampliação e modernização ou recuperação, sob a forma de subscrição de ações, participações societárias, empréstimos, prestação de garantias e subsídios de encargos financeiros.”

Ao regulamentar a Lei que instituiu o FDI, o Decreto nº 22.719-A, de 1993, com as alterações introduzidas através do Decreto nº 23.113, de 1994, do que resultou a própria regulamentação do aludido Fundo, relativamente às operações de empréstimos, estabeleceu por seu artigo 15:

“Art. 15º - O valor do empréstimo ao amparo do FDI será concedido em 72 (setenta e duas) parcelas mensais e consecutivas para as empresas localizadas na Região Metropolitana de Fortaleza e 120 (cento e vinte) parcelas mensais e consecutivas para as empresas localizadas fora da Região Metropolitana de Fortaleza; e será diferenciado em função da localização ou da natureza do projeto apoiado, da seguinte forma:

I – Implantação de Indústrias no Interior do Estado: O valor da parcela mensal do mútuo terá como parâmetro importância equivalente 100% (cem por cento) do ICMS efetivamente recolhido dentro do prazo legal, incidente sobre operações com a venda da produção própria, cabendo ao Governo do Estado responsabilizar-se por 75% (setenta e cinco por cento), do valor da parcela e devendo o restante ser negociado com a Prefeitura do município sede do empreendimento;

II – Implantação de Indústria na Região Metropolitana de Fortaleza: O valor da parcela mensal do mútuo estará limitado ao equivalente a 60% (sessenta por cento) do ICMS efetivamente recolhido dentro do prazo legal, incidente sobre operações com a venda da produção própria, cabendo ao Governo do Estado responsabilizar-se por 75% (setenta e



Processo n.º : 10380.014590/2001-73
Acórdão n.º : 101-93.716

cinco por cento), do valor da parcela e devendo o restante ser negociado com a Prefeitura do município sede do empreendimento;

III – Relocalização de Indústria para o Interior do Estado: O valor da parcela mensal do mútuo terá como parâmetro importância equivalente a até 80% (oitenta por cento) – sendo 70% (setenta por cento) a cargo do Estado e 10% (dez por cento) a cargo do município - do ICMS efetivamente recolhido dentro do prazo legal, incidente sobre operações com a venda da produção própria;”

Nos termos da Cláusula Primeira do mencionado acordo de vontades, à recorrente foram concedidos empréstimos periódicos, cujo repasse mensal correspondia a 60% (sessenta por cento) do valor do ICMS devido, durante o período de janeiro de 1995 a dezembro de 2000.

Cumpridas as condições estabelecidas: pagamento ou resgate do empréstimo (desembolso) de uma só vez, no dia 30 de cada mês a que corresponder, após 36 (trinta e seis) meses da data do desembolso; o valor a ser pago corresponderá a 25% (vinte e cinco por cento) do montante de cada desembolso, acrescido dos encargos pactuados.

Registre-se, por relevante, que dentre as denominadas “Obrigações Especiais” assumidas pela recorrente, para com o Mutuante, constam:

“6.1 Executar o projeto financiado com toda a diligência e eficiência, de acordo com a boa técnica gerencial e as normas de engenharia, obrigando-se a manter todos os registros e comprovantes indispensáveis.

6.2 Utilizar todos os recursos objeto do mútuo contratado por este instrumento, exclusivamente nos negócios normais relativos ao projeto apresentado e suas expansões futuras.”

Dentre as justificativas apresentadas pelo Governo do Estado do Ceará, para adoção, implantação e utilização dos recursos do FDI, há o explícito reconhecimento de:



Processo n.º : 10380.014590/2001-73
Acórdão n.º : 101-93.716

“... contribuir para a consolidação e descentralização do setor industrial, através de incentivo à implantação, ampliação, modernização, diversificação, recuperação e realocização de empresas industriais, consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento econômico do Estado.”

Assim, como fácil é concluir, a outorga dos benefícios pelo Estado do Ceará não está restrita à concessão de empréstimos em condições especialíssimas, ao revés, corresponde ela a um conjunto de medidas concretas, que têm como contrapartida uma série de obrigações a serem cumpridas pela empresa beneficiária, dentre as quais estão os investimentos, que visam à implantação de unidades fabris.

No caso sob exame, como já registrado, a recorrente promoveu investimentos da ordem de US\$ 15.000.000,00 em uma fábrica, e nada menos que CR\$ 15.000.000,00 em outra, do que resultou produção de 4.560.000 pares de calçados, além de componentes para tênis.

Cumprе consignar que os Programas de Incentivos Industriais instituídos pelo Estado do Ceará, mediante utilização de recursos do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI, não se resumem apenas às operações de mútuo que deram causa à exigência tributária sob exame, como já registrado, são constituídos por um amplo conjunto de direitos e obrigações assumidas tanto por parte do Estado, quanto pelas empresas que se habilitaram e se instalaram naquele Estado.

Entendo pertinentes e perfeitamente adequadas ao caso concreto, as assertivas feitas pela Conselheira Maria Ilca Castro Lemos Diniz, no voto condutor do Aresto antes mencionado, “*verbis*”:

“... da análise da lei verifica-se, de pronto, que o legislador, ao se referir à figura da subvenção para investimento, o fez de forma exemplifica-



Processo n.º : 10380.014590/2001-73

Acórdão n.º : 101-93.716

tiva, sem se preocupar, pois, quanto à forma ou meio pelo qual esta se materializa, (...).”

“Obviamente, caracterizou o legislador, como subvenção para investimento – extremado-a, pois, das subvenções correntes ou para custeio -, como sendo aquelas “consideradas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, vale dizer, as concedidas pelo Poder Público em face, ordinariamente, de contrato firmado com contribuintes sob condições de que estes implantassem ou expandissem empreendimentos econômicos.

Nas condições estabelecidas na lei não há, em momento algum, necessidade de comprovação de prévia destinação ou aplicação do montante da subvenção recebida em bem do ativo fixo, muito menos a que a subvenção, necessariamente, devesse ser direta, isto é, se materializasse financeiramente, mediante ação específica do Estado concedendo ao subvencionado recursos financeiros ou creditícios (créditos presumidos).”

Por outro lado, também não se pode admitir, até porque a lei assim não o impõe, que a subvenção deva ocorrer, relativamente ao seu desembolso pelo Ente Público, em período que anteceda aos investimentos que a subvencionada deva realizar.

A dinâmica das ações necessárias à concretização dos empreendimentos, aliada à morosidade que a burocracia impõe aos Órgãos do Poder Público, dificultam ou mesmo impedem que ocorra perfeita sincronia entre os desembolsos dos recursos e a sua aplicação na execução quer das obras, quer das operações que constituam o objeto da sociedade.

Importa, na essência, não só o conjunto de obrigações assumidas e cumpridas pelas partes, como também o objetivo visado pelo Estado, que se traduz na transferência de recursos, com vistas a proporcionar efetivo aumento do estoque de capital da empresa beneficiária.



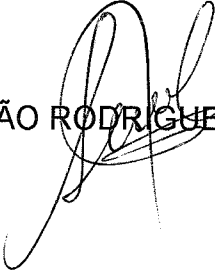
Processo n.º :10380.014590/2001-73
Acórdão n.º :101-93.716

Presentes: i) a intenção da pessoa jurídica de direito público de subvencionar determinado empreendimento; ii) a concretização dessa intenção, mediante transferência de capital, e não de renda; iii) a incorporação dos recursos recebidos no patrimônio da pessoa jurídica beneficiada, do que resulta aumento do estoque de capital financeiro; temos o que se denomina subvenção para investimentos.

Em face do exposto, entendo que a decisão recorrida, também neste particular, merece reforma.

Voto, pois, no sentido de que seja dado provimento ao recurso voluntário interposto.

Brasília - DF, 22 de janeiro de 2002.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL