



MINISTÉRIO DA FAZENDA

DSF

Sessão de 02 de dezembro de 19 86

ACORDÃO Nº 105-2.074

Recurso n.º : 90.646 - IRPJ - EX. DE 1981 e 1982

Recorrente : ALBA QUÍMICA IND. E COM. LTDA. (Suc. de PRODUTOS QUÍMICOS ALBA LTDA.)

Recorrido : DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM VITÓRIA (ES)

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - Excesso de Correção Monetária do Patrimônio Líquido - Reservas inexistentes no início do período-base - O cômputo, no Patrimônio Líquido, de reservas inexistentes no início do período-base acarreta imprópria majoração no débito da conta de correção monetária, onerando, indevidamente, o resultado do exercício. Por isso, a parcela correspondente à correção da reserva inexistente deve ser submetida à incidência.

PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA - Provisão Constituída por valor menor que o devido - A insuficiência da Provisão para o Imposto de Renda configura indevida majoração do Patrimônio Líquido, e torna suscetível de tributação o montante da correção monetária da parcela relativa à insuficiência.

LUCRO REAL - Resultados não operacionais - Subvenção para custeio e operação - Caracteriza-se como subvenção para custeio e operação, devendo ser computado na determinação do lucro real, o valor recebido, como bonificação em percentual do ICM recolhido, com destinação específica para aplicação na subscrição e integralização de ações de outras empresas.

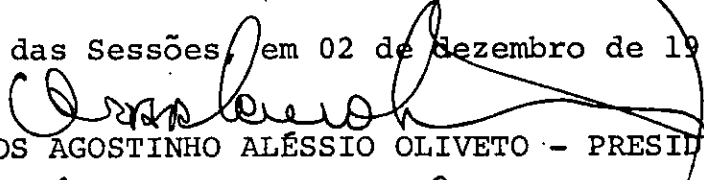
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALBA QUÍMICA IND. E COM. LTDA. (Suc. de PRODUTOS QUÍMICOS ALBA LTDA.),

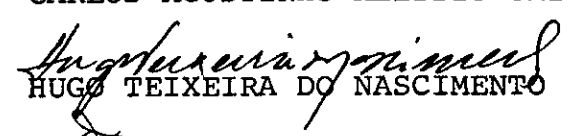
ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o pre-

Assinatura manuscrita em tinta preta, localizada no canto inferior direito da página.

sente julgado. Vencido o Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira que votou por dar provimento parcial para excluir a parcela de Cr\$ 19.590 (padrão monetário da época), relativa a correção monetária à provisão do imposto de renda. X

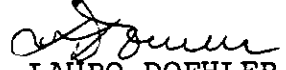
Sala das Sessões, em 02 de Dezembro de 1986


CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO - PRESIDENTE


HUGO TEIXEIRA DO NASCIMENTO

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


LAURO DOEHLER

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

04 DEZ 1986

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Digésio Gurgel Fernandes, Aquiles Rodrigues de Oliveira, José Rocha e Denisar Silva de Medeiros. Ausente o Conselheiro Marinho Mendes Domenici.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10783/007.613/84-25

RECURSO Nº: 90.646

ACÓRDÃO Nº: 105-2.074

RECORRENTE ALBA QUÍMICA IND. E COM. LTDA. (Suc. de PRODUTOS QUÍMICOS ALBA LTDA.)

R E L A T Ó R I O

Recorre ALBA QUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. (Suc. de PRODUTOS QUÍMICOS ALBA LTDA.), da decisão (fls. 107 a 115) do Delegado da Receita Federal em Vitória (ES), que apreciando sua impugnação de fls. 32/43 ao Auto de Infração de fls. 2/3, e a de fls. 95/96 ao Auto de Infração complementar de fls. 87, julgou parcialmente procedente a ação fiscal, para manter a incidência, nos seguintes exercícios, sobre as seguintes parcelas:

- EXERCÍCIO DE 1981 - período-base de 1980
(item 2.3 do A.I. - fls. 3)

"Débito de Correção Monetária contabilizado indevidamente sobre reservas inexistentes no início do período-base, com infração ao disposto no artigo 347, I, "b", § 2º do RIR, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

Conta 56.168 - RESERVA GERAL - no valor de Cr\$ 1.167.428,00, referida reserva foi criada em 31.12.80, p/ transferência da provisão para diversos encargos - Reserva p/ Diversos Encargos, conta do Circulante e/ou Exigível a Longo Prazo.

Valor da correção indevida

592.767,78" *f*

Acórdão nº 105-2.074

- EXERCÍCIO DE 1982 - Período-base de 1981
(item 3.3 do A.I. - fls. 3)

"PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA constituída a menor em 31.12.80, causando uma majoração em igual valor no Patrimônio Líquido/Lucros Acumulados, o que por sua vez gerou um débito de correção monetária do balanço a maior neste exercício, conforme demonstração abaixo com infração ao disposto nos arts. 172 § único, 347, I, "b" do RIR, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

Provisão p/Imp. Renda contabilizada	Cr\$ 6.515.888,00
Imposto de Renda devido conf. Declaração	<u>Cr\$ 6.536.387,00</u>
Provisão contabilizada a menor	Cr\$ 20.499,00
Índice de correção monetária do balanço 81	X 0,9557 igual 19.590,89"

(item 3.4, acrescentado p/A.I. complementar - fls. 87)

"SUBVENÇÃO CORRENTE PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO, representada pela redução de 5% (cinco por cento) do ICM a recolher, incentivo concedido pelo Estado do Espírito Santo, contabilizado indevidamente como Reserva de Capital, sem passar pelo Resultado Operacional da Empresa, com infração ao disposto nos arts. 157, § 1º, 175 § único, 265, I, e 387, II, do RIR/80.

Conta: Reserva de Capital Lucros oriundos de Incentivos Fiscais.

31.12.81 - Vlr. correspondente a 5% do ICM contabilizado n/exercício	2.052.938
Idem corresp. a correção monetária do exercício	<u>821.171</u>
Vlr. sujeito à tributação	2.874.109"

Em sua impugnação a fiscalizada alega:

a) Quanto ao fato descrito no item 2.3 do Auto de

Acórdão nº 105-2.074

Infração, que o valor de Cr\$ 1.167.428, que deu azo a que a Fiscalização submetesse à tributação Cr\$ 592.767,28 a título de correção indevida de reserva inexistente no início do período-base de 1980, tem sua origem na transferência de Cr\$ 879.164 de reserva para pagamento de frete sobre mercadorias, e de Cr\$ 288.264 de reserva para cobrir desvalorização do Empréstimo Compulsório à Eletrobrás, ambas constituídas em 31.12.79, e adicionadas ao lucro líquido do exercício de 1980 conforme fls. 1 vº do LALUR (Doc. nº 8), às fls. 68 dos autos;

b) que em 31.12.80 promoveu a transferência dessas reservas para uma conta de "Reserva Geral do Patrimônio Líquido, e a excluiu do LALUR, conforme fls. 2 do livro citado (doc. nº 9) às fls. 69 dos autos;

c) que, na verdade a reserva foi, em 31.12.79, incorretamente rubricada como "reserva para encargos", quando se tratava de "reserva de lucros" para contingências;

d) que a reserva, tributada no exercício de 1980, sempre integrou o Patrimônio Líquido e que, portanto, é normal a sua correção no balanço do exercício social de 1980, nos estritos termos do inciso I do artigo 39 do Decreto-lei nº 1.598/77;

e) no que se refere à Provisão para o Imposto de Renda constituída a menor em 31.12.80 o fato é normal e muito comum, pois na data do balanço ela é calculada sobre o lucro líquido do exercício, enquanto a provisão real, definitiva, é constituída com base no lucro real, o que, dada a imprevisibilidade dos ajustes a serem feitos no lucro líquido, para determinação do lucro real, pode acarretar distorções para mais ou para menos;

f) que foi isso que ocorreu no exercício social de 1980 (exercício financeiro de 1981), quando foi apurado um lucro líquido de Cr\$ 24.021.893 (doc. nº 10 - fls. 70 a 72), tendo sido provisionados para imposto de renda Cr\$ 6.515.888, mas que ao ser determinado o lucro real, constatou-se que seu valor era de



Acórdão nº 105-2.074

Cr\$ 24.110.857 e que a provisão correta seria de Cr\$ 6.536.387, havendo, portanto, uma diferença de Cr\$ 20.499, complementada com resultados do exercício seguinte (doc. nº 11 - fls. 74);

g) que assim como foi constituída a menor poderia ter sido a maior, e que pela circunstância da impossibilidade de previsão rigorosa da provisão no balanço, a ocorrência não chega a caracterizar irregularidade tributária, e o contribuinte não pode ser penalizado, cabendo ao julgador a aplicação do princípio da equidade;

h) no concernente ao item 3.4, acrescentado pelo Auto de Infração complementar de fls. 87, que a questão da Subvenção Fiscal concedida pelo Estado do Espírito Santo já foi objeto de impugnação de fls. 32/43 (item 1.2/fls. 38) quando foi demonstrado que as subvenções para investimentos não se confundem com subvenções para custeio ou operação e não são tributadas por força do artigo 344 do RIR/80 e são, como foram, registradas como Reserva de Capital;

i) que, desta feita, o Agente Fiscal deu o título de "subvenções correntes para custeio ou operação" ao benefício da redução de 5% do ICM previsto na Lei nº 2.469 de 28.11.69, regulamentado pelo Decreto 34-N, de 31.12.69;

j) que o benefício previsto no artigo 1º da citada Lei não é uma "subvenção corrente para custeio ou operação", mas uma subvenção para investimento, conforme dispõem seus artigos 2º e 3º, especialmente o 3º, que afasta qualquer hipótese de livre utilização da subvenção por parte do beneficiário;

l) que a subvenção para investimento está sob o regime do artigo 344 do RIR/80, não se justificando sua tributação.

Informação fiscal às fls. 76/80 e 102.



Acórdão nº 105-2.074

A recorrida decisão está assim ementada:

"Imposto sobre a Renda-Pessoa Jurídica. A inexistência de constituição da provisão para o imposto de renda diferido não acarreta prejuízo para o Erário, em face de a sua correção ter o tratamento de variação monetária ativa, de acordo com o PN 108/78. Não deve ser computado na determinação do lucro real, o valor das bonificações de 80% (oitenta por cento) do ICM a recolher, Lei nº 2.469/69, quando fica comprovado que as mesmas são concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico. - Devem ser oferecidos à tributação o valor dos créditos relativos a 5% (cinco por cento) do ICM da Lei Estadual nº 2.469/69, em face de os mesmos não atenderem a legislação pertinente. Não tem cabimento a pretensão de corrigir conta do P. Líquido (Reserva Geral), quando fica comprovado sua inexistência no ano-base anterior. É de manter-se o valor da glosa referente a correção monetária devedora lançada a maior, em decorrência da inexatidão de provisão para o imposto de Renda. É lícito a cobrança de pelo menos a correção monetária nos mútuos entre interligadas, coligadas, controladas e controladoras.

Auto de Infração, PROCEDENTE EM PARTE."

Dos considerandos que a embasam, são transcritos apenas aqueles que consubstanciam, em síntese, os fundamentos da parte mantida da exigência:

".....
Considerando que não é admissível proceder a correção monetária em contas de reservas inexistentes no período-base, por infringir o artigo 347, I "b" § 2º do RIR/80;

Considerando que ficou comprovado nos autos que a litigante fez uma provisão para imposto de renda a menor, infringindo os artigos 172 § único, 347, I, "b" do RIR/80 aprovado pelo Decreto nº 85.450 de 04.12.80;

Considerando que o valor referente a 5% (cinco por cento) do ICM inerente ao Incentivo concedido pelo Governo do Estado do Espírito Santo (Lei 2.469/69) não atende aos requisitos do artigo 38 § 2º do Decreto-Lei 1.598/77 e PN 112/78, já que são destinados para compra e subscrição de ações e debêntures de outras empresas;"



Acórdão nº 105-2.074

Cientificada da decisão em 17.07.86 ("A.R." às fls. 117), em 12.08 a contribuinte fez protocolizar o recurso de fls. 118/122, reiterando, em linhas gerais, as alegações expendidas na fase impugnativa, aduzindo:

a) no tocante ao débito indevido de correção monetária sobre reserva inexistente no início do período-base (item 2.3 do Auto de Infração), que:

"3. O argumento da Decisão ora recorrida de que o procedimento da Recorrente estaria em desacordo com o § 2º do art. 347 do RIR, não é procedente. Com efeito, o fato do citado § 2º estabelecer que "considera-se exercício da correção e período entre o último balanço corrigido e o balanço a corrigir" não significa irregularidade do procedimento da Recorrente. O que a Recorrente fez foi justamente corrigir uma reserva para contingência já tributada na Declaração do exercício anterior (1979), e que portanto, integrava, de fato, o seu Patrimônio Líquido, embora sob uma rubrica de "reserva para encargos". O § 2º citado não exige que as parcelas do Patrimônio Líquido a corrigir devam estar formalmente nele contabilizadas. Basta, como é o caso presente, que se trate de lucro já tributado, que se reserva, para atender um passivo de realização futura. Ora, lucro real já tributado, que se reserva (isto é, que se não distribui) é patrimônio líquido, e como patrimônio líquido as reservas são passíveis de correção nos termos das alíneas "b" do art. 39 do Dec. Lei 1.598/77.

Portanto é improcedente a glosa feita pelo Agente Fiscal quanto ao "valor de Cr\$ 592.767,78 referente à correção monetária da reserva mencionada."

b) no que tange à "subvenção do ICM" (item 3.4 acrescentado pelo Auto de Infração Complementar), que:

"A natureza desta subvenção é essencialmente de "Investimento" e não de custeio ou operação. Por que "investimento"? Simplesmente porque é uma subvenção da qual o subvencionado não pode dispor livremente, isto é, não pode aplicar o seu valor no seu capital de giro, para "custear" suas operações. De acordo com o disposto nos artigos 2º e



Acórdão nº 105-2.074

3º da citada Lei, esta subvenção é indisponível e fica vinculada a 1º) depósito no BANDES Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo) como crédito do FUNRES (Fundo de Recuperação Econômica do Espírito Santo) e 2º) a sua conversão em ações e debêntures emitidas por empresas beneficiárias do BANDES ou do FUNRES.

Portanto ela não pode ser uma subvenção para custeio ou operação.

2. Quer como depósito, quer como ações ou debêntures, tais subvenções são contabilizadas no Ativo como Investimento e jamais são contabilizadas no "circulante" como realizável pois são indisponíveis para o subvencionado."

A recorrente pede o cancelamento das exigências relativas às parcelas remanescentes da decisão recorrida.

É o relatório



Acórdão nº 105-2.074

V O T O

Conselheiro HUGO TEIXEIRA DO NASCIMENTO, relator

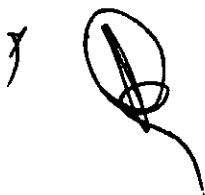
O recurso foi interposto com observância do prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, assinado por procurador habilitado pelo instrumento por cópia às fls. 98.

A apreciação das alegações da recorrente, contestatórias dos fundamentos da recorrida decisão, em relação às matérias remanescentes da ação fiscal, será orientada pela ordem de colocação das respectivas exigências no Auto de Infração.

Assim:

1) Item 2.3 - fls. 3 - A cópia xerox de folha do LALUR (Doc. nº 8, às fls. 68) demonstra a adição do lucro líquido de 31.12.79 de Cr\$ 879.164 e de Cr\$ 288.264, de "provisões" para fretes sobre mercadorias e para desvalorização de Empréstimo Compulsório à Eletrobrás, respectivamente, somando Cr\$ 1.167.428.

No entanto, o lucro líquido do exercício social encerrado em 31.12.79 foi negativo (- Cr\$ 5.536.112). Tanto que de adições realizadas (soma algébrica) resultou um prejuízo fiscal de Cr\$ 3.604.896, considerados nessas adições os Cr\$ 1.167.428 da soma das "provisões" e Cr\$ 763.788 de excesso de depreciações.

No exercício social seguinte (1980), conforme demonstram a cópia xerox do LALUR, de fls. 69, e o quadro 14, item 38 da declaração de rendimentos de fls. 72, a contribuinte excluiu do lucro líquido, para determinação do lucro real tributável no exercício financeiro de 1981, a parcela de 1.167.428 acima identificada. 

Acórdão nº 105-2.074

O que se deduz do procedimento da fiscalizada é que a sua intenção foi a de dar substância às reservas que "constituíra" no ano de 1979, utilizando, para tanto, o resultado positivo apurado no ano de 1980 (balanço de 31 de dezembro), desde que não foi possível computar no passivo do balanço de 31.12.79 valores de reservas sem respaldo em sobras de lucros.

Releva anotar que a constituição de uma reserva deve corresponder um lançamento contábil de débito à conta de lucros, em contrapartida a um crédito em rubrica identificadora da reserva instituída.

No exercício social encerrado em 31.12.79 era, por razões óbvias, impossível o lançamento. Restaria, então, a hipótese, não comprovada, de que o lançamento houvesse sido feito em 31.12.80.

Assim, considerando-se que os lucros e, evidentemente, as reservas deles destacadas só passam a integrar o patrimônio líquido a partir do balanço em que forem apurados e, conseqüentemente só serão suscetíveis de correção monetária no balanço seguinte ao da apuração, conclui-se:

a) no balanço encerrado em 31.12.79 não foi constituída reserva, porque não foi apurado lucro;

b) admitida, só para argumentar, a hipótese de que a reserva houvesse sido constituída no balanço de 31.12.80, ela só poderia ser corrigida a partir do balanço encerrado em 31.12.81, base do exercício financeiro de 1982.

Fica, assim, demonstrado o irregular procedimento da contribuinte, apontado pela Fiscalização, e caracterizada a legitimidade da exigência mantida pela recorrida decisão.

2) Item 3.3 - fls. 3 - A fiscalizada não contesta a insuficiência detectada na constituição da "Provisão para



Acórdão nº 105-2.074

Imposto de Renda" do exercício de 1982. Pretende, apenas, seja considerado, para exclusão da exigência, o que considera como pequeno valor da insuficiência.

De constituição obrigatória, por força do disposto no artigo 189 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ver-bis:

"Art. 189 - Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto de renda.",

a provisão é deduzida com a finalidade de ser evitado que a participação do Estado nos resultados da pessoa jurídica seja mantida como integrante do patrimônio líquido, quando tal parcela do lucro (a que corresponde ao imposto) já terá perdido essa natureza.

Ela deve ser debitada, pelo seu valor integral, ao resultado do exercício social.

A não constituição da provisão, ou a sua formação em valor inferior, implica majoração indevida no valor do patrimônio líquido e, conseqüentemente aumento indevido da correção monetária do patrimônio líquido no exercício seguinte.

Foi isso que a Fiscalização apurou.

Correta, portanto, a exigência formalizada com base na insuficiência da provisão, sustentada pela recorrida decisão.

3) Item 3.4 - fls. 87 - Quer a fiscalizada que ao incentivo da redução de 5% sobre o ICM recolhido, regulado pela Lei nº 2.469/69, do Estado do Espírito Santo, seja dado o mesmo tratamento que foi atribuído pela recorrida decisão ao favor fiscal representado pela bonificação do ICM a recolher (Lei nº 2.480/69 do E.S.): o de subvenção para investimento, não compu-



Acórdão nº 105-2.074

tável na determinação do lucro real.

Não pode prosperar a pretensão da recorrente.

Ao apreciar a matéria, a recorrida decisão estabeleceu oportuna comparação entre os objetivos das Leis nºs 2.469/69 e 2.480/69 e as destinações de cada um dos benefícios, para demonstrar, em face do disposto no § 2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, e do esclarecido pelo Parecer Normativo nº 112/78, que o benefício concedido pela primeira não se conceitua como uma subvenção para investimentos.

A recorrida autoridade citou, para corroborar com o seu julgamento, o Acórdão nº 105-1.339, de 09.05.85, desta Câmara, que consubstancia decisão unânime do Colegiado na mesma linha de seu raciocínio.

Do voto condutor do referido Acórdão da lavra do culto Conselheiro Dr. Marinho Mendes Domenici, permito-me transcrever, a seguir, o trecho que, citando e reproduzindo o item 3.6 do P.N nº 112/78, primeiro analisa a subvenção derivada da bonificação instituída pela Lei Estadual nº 2.480/69, equivalente a 80% do ICM, para, em seguida, enfocar, o incentivo de que trata a Lei Estadual nº 2.469/69 (crédito de 5% sobre o ICM), admitindo como subvenção para investimentos a representada pelo primeiro favor fiscal, e caracterizando como subvenção para custeio ou operação a decorrente do segundo.

"O P.N. C.S.T. 112/78, ao abordar a matéria, assim esclarece em seu item 3.6, "verbis":

"P.N. CST 112/78

3.6.- Há, também uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerado como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica de benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em



Acórdão nº 105-2.074

cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Em alguns casos que tivemos oportunidade de examinar, esse tipo de subvenção é sempre visto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para investimento; o retorno das parcelas depositadas só se efetiva após comprovadas as aplicações no empreendimento econômico; e o titular do empreendimento é o beneficiário da subvenção..."

Por todo o exposto verifica-se que a conduta da recorrente adequa-se às exigências acima compiladas. O valor recolhido é depositado e posteriormente devolvido ao beneficiário. Cite-se, ainda, que a Portaria que reconheceu o direito à bonificação faz referência ao investimento feito e devidamente comprovado (Decreto 77/N-70, art. 24, 1).

Assim sendo, neste tópico o recurso há que ser provido pois as afirmativas da recorrente infirmam o decisório recorrido.

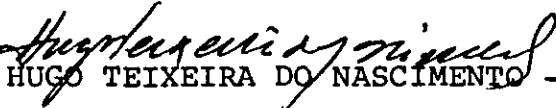
Por derradeiro resta apreciar a parte da atuação referente ao crédito de 5% de I.C.M. segundo o ensino da Lei 2.469/79.

Consoante o disposto no art. 2º da citada lei, os recursos decorrentes do incentivo nela previsto "serão aplicados na subscrição de ações e debêntures conversíveis emitidos por empresas industriais, de pesca, de turismo, agropecuária, de comércio e serviços, novos ou em expansão, inclusive compra de ações de empresas que estejam sob controle acionário do Governo do Estado do Espírito Santo ou do Banco do Desenvolvimento do Espírito Santo - BANDES".

Ora, neste particular, o comportamento da recorrente não satisfaz os requisitos decorrentes de mandamento legal. Não pode ser caracterizado como subvenção para investimento o incentivo destinado à subscrição de ações e debêntures de outras empresas. Daí porque, sob este aspecto, a exigência fiscal deve prosperar."

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Brasília(D.F.), 02 de dezembro de 1986


HUGO TEIXEIRA DO NASCIMENTO

RELATOR

