



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA**

Processo nº 13502.000928/2006-89
Recurso nº 161.181 De Ofício e Voluntário
Matéria IRPJ - Exs.: 2003 a 2007
Acórdão nº 107-09.492
Sessão de 17 de setembro de 2008
Recorrentes 2ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA e PRIMO SHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES DO NORDESTE S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

REDUÇÃO DO ICMS A RECOLHER - SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO - NÃO-CARACTERIZAÇÃO

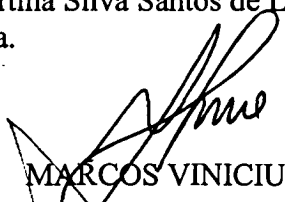
Os incentivos concedidos pelos estados da Bahia e de Pernambuco, consistentes em redução do ICMS a recolher pela via do financiamento de longo prazo, com descontos pela antecipação, ou do crédito presumido, cujos valores são mantidos em contas de reserva no patrimônio líquido, não se caracterizam como subvenção para custeio a que se refere a art. 392 do RIR/99. O Parecer Normativo CST 112/78 faz interpretação em desacordo com o art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79.

LANÇAMENTOS DECORRENTES E MULTAS ISOLADAS - Aplicam-se aos lançamentos decorrentes (CSLL, PIS e COFINS) as mesmas razões de decidir aplicáveis ao litígio principal. Afastadas as exigências de IRPJ e CSLL, os ajustes nas bases de cálculo das estimativas tornam-se indevidos e, portanto, são indevidas as multas isoladas aplicadas por insuficiência de recolhimentos mensais.

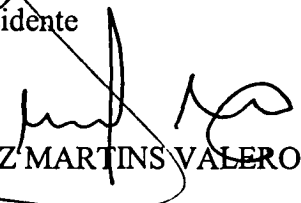
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela, 2ª TURMA DA DELEGACIA DE JULGAMENTO DA RECEITA FEDERAL EM SALVADOR/BA e PRIMO SHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES DO NORDESTE S/A

NE

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinicius Neder de Lima e Albertina Silva Santos de Lima que davam provimento parcial ao recurso para excluir a multa isolada.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente


LUIZ MARTINS VALERO

Relator

Formalizado em: 31 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os conselheiros Jayme Juarez Grotto, Silvana Rescigno Guerra Barretto, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira e Maria Antonieta Lynch de Moraes (Suplentes Convocadas) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausentes, justificadamente os Conselheiros Hugo Correia Sotero e Silvia Bessa Ribeiro Biar.

Relatório

Contra a contribuinte nos autos identificada foram lavrados Autos de Infração de Fls. 08/15, 71/88, 89/105 e 107/112 para formalização e cobrança de créditos relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no valor de R\$ 29.437.913,19 (vinte e nove milhões quatrocentos e trinta e sete mil novecentos e treze reais e dezenove centavos), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, no valor de R\$ 13.814.505,53 (treze milhões oitocentos e quatorze mil quinhentos e cinco reais e cinquenta e três centavos), Contribuição para o Programa de Integração Social, no valor de R\$ 3.136.039,21 (três milhões cento e trinta e seis mil trinta e nove reais e vinte e um centavos), acrescidos de multa de ofício e dos juros de mora, e à Multa Isolada pela Falta de Recolhimento do IRPJ Mensal por Estimativa, no valor de R\$ 25.878.595,46 (vinte e cinco milhões oitocentos e setenta e oito mil quinhentos e noventa e cinco reais e quarenta e seis centavos), totalizando crédito tributário no montante de R\$ 116.354.921,68 (cento e dezesseis milhões trezentos e cinquenta e quatro mil novecentos e vinte e um reais e sessenta e oito centavos).

Lavou-se também, e consta do Processo em exame, fls 107/173, Auto de Infração exigindo Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor de R\$ 11.233.638,76



(onze milhões duzentos e trinta e três mil seiscentos e trinta e oito reais e setenta e seis centavos), acrescida de multa de ofício e dos juros de mora, e Multa isolada pela Falta de Recolhimento da CSLL Mensal por Estimativa, no valor de R\$ 9.278.421,56 (nove milhões duzentos e setenta e oito mil quatrocentos e vinte e um reais e cinquenta e seis centavos), totalizando este último o valor de R\$ 31.516.903,65 (trinta e um milhões quinhentos e dezesseis mil novecentos e três reais e sessenta e cinco centavos).

1 Acusações Fiscais

Tais Autos de Infração, conforme Termos de Verificação Fiscal, tiveram como base fática a constatação das seguintes infrações:

1.1 DEDUÇÃO INDEVIDA DE JUROS CALCULADOS SOBRE PROVISÃO PARA TRIBUTOS DISCUTIDOS JUDICIALMENTE.

Descrição do fisco: Ausência de adição ao Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, do valor das despesas, com juros, com fundamento no artigo 249, inciso I, do RIR/1999.

Segundo relatou a fiscalização, a fiscalizada ajuizou ações com fim de discutir a ampliação das bases de cálculo do PIS e da COFINS, bem como se insurgiu contra a elevação da alíquota da COFINS. Também requereu judicialmente os créditos do IPI, em virtude de aquisição de matérias-primas não tributadas, tributadas à alíquota zero ou isentas.

Explicou o fisco que os valores decorrentes das referidas ações judiciais foram escriturados da seguinte forma:

- o contribuinte calcula os valores devidos ao PIS e da COFINS, conforme exigido na Lei, ou seja, com a base de cálculo ampliada e a alíquota da COFINS a 3%. Tais valores são declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, paga somente aqueles com os quais ele concorda, e os que estão sendo discutidos judicialmente ele coloca como suspensos, informando na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF os processos judiciais;

- com relação ao IPI, o contribuinte se credita no livro de apuração do IPI dos valores que teria direito na aquisição dos produtos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero. Em seguida, apura o saldo a pagar e declara tal valor em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF;

- os valores referentes ao PIS e à COFINS são adicionados ao lucro real, enquanto que os valores referentes ao IPI não são adicionados, posto que este tributo tem a característica de ser “por fora”, ou seja, destacado separadamente na nota fiscal, não influenciando na apuração do resultado.

- o contribuinte efetuou provisão de juros sobre estes valores que estão sendo discutidos judicialmente. Esta provisão é lançada na conta “320002 – juros passivos”, e a apropriação é feita mensalmente. Tal conta faz parte do grupo despesas financeiras e foi redutora do lucro líquido nos anos-calendário de 2001 e 2002.

10

Acrescentou a fiscalização que a provisão de tais valores é uma precaução do contribuinte para um eventual insucesso nas ações propostas. Caso ele perca, os valores referentes às parcelas dos tributos que deixaram de ser pagos serão corrigidas até a data determinada, o que acarretará uma despesa de juros deste período. Porém, se ele obtiver êxito nas ações, esta despesa não existirá. Ou seja, a ocorrência ou não da despesa com juros está vinculada à decisão final da ação judicial. Enquanto os processos não forem julgados definitivamente, não se pode afirmar que os juros são devidos;

Asseverou o fisco que referidas despesas estão condicionadas a um evento futuro e incerto, que poderá ocorrer ou não. Nem a empresa desembolsou os valores nem tampouco existe a exigibilidade ou a obrigação do pagamento destas despesas. Evidencia-se aí um nítido caráter de provisão;

Diante disso, concluiu a fiscalização que o Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999) prevê expressamente as provisões que são dedutíveis na determinação do lucro real. As que não estão previstas no regulamento são, conseqüentemente, indedutíveis, devendo ser adicionadas ao lucro líquido do período de apuração. Entre estas se enquadram as provisões com juros escrituradas pelo contribuinte.

Ajustou-se então o lucro real, base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL pela adição dos valores dos juros provisionados, recalculando-se os valores devidos ao final do ano-calendário, após a consideração das deduções, isenções e das estimativas pagas no período. Do valor devido foram abatidos os valores já declarados pela fiscalizada lançando-se, de ofício, as diferenças apuradas.

O lançamento de ofício quanto a esta infração (Juros indedutíveis) abrangeu o ano-calendário de 2002 para IRPJ e os anos-calendário de 2001 e 2002 para CSLL.

1.2 OMISSÃO DE RECEITAS DECORRENTES DE AUFERIMENTO DE SUBVENÇÃO FINANCEIRA JUNTO AO PODER PÚBLICO.

Descrição do fisco: omissão de subvenções correntes para custeio ou operações recebidas nos anos-calendário de 2002 a 2005. Fundamentação legal nos artigos 251 e parágrafo único, 277 e 392, inciso I, do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999);

Narrou o fisco que a fiscalizada recebe benefícios do Estado da Bahia (por intermédio da Lei Estadual nº 7.980/2001, regulada pelo Decreto nº 8.205/2002) e do Estado de Pernambuco (mediante Lei Estadual nº 11.675/1999, regulada pelo Decreto nº 21.959/1999) em virtude de subvenções concedidas pelos governos dos mencionados Estados e que as referidas subvenções se consubstanciam na redução de imposto devido e crédito presumido do ICMS.

Bahia

O programa do Estado da Bahia, chamado de “Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia” – DESENVOLVE, oferece os seguintes incentivos:

- dilação do prazo de pagamento do saldo devedor do ICMS por até 72 meses, incidindo encargos financeiros sobre a parcela financiada calculadas pela taxa de juros de longo prazo;

- caso o contribuinte antecipe o pagamento da parcela devedora, terá direito a desconto de até 90% sobre a parcela do ICMS com prazo dilatado e dos encargos financeiros.

A interessada foi habilitada no programa em 23/04/2003, através da resolução nº 14/2003, e teve os benefícios, a saber:

- dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS relativos às operações próprias. Sobre cada parcela incidirão juros correspondentes à TJLP, capitalizados ao ano.

- o contribuinte foi enquadrado na classe IV da tabela I, anexa ao regulamento do DESENVOLVE. Esta classe tem as seguintes características:

- Prazo de fruição: até 8 anos. Prazo de carência: 6 anos. Percentual do ICMS incentivado: 60%

- Percentual de desconto por anos de antecipação: 1 ano= 20%; 2 anos= 35%; 3 anos = 70%; 4 anos = 75%; 5 anos = 80%.

Explicou o fisco que a fiscalizada usufruiu o benefício da seguinte forma:

A empresa apura ICMS devido no período e financia 60% deste valor. A seguir efetua o seguinte lançamento: débito ICMS a recolher e crédito financiamentos moeda nacional (realizável a longo prazo);

Mensalmente, uma parcela do ICMS financiado é transferida para o passivo circulante, acarretando o seguinte lançamento: débito de financiamento moeda nacional (realizável a longo prazo) e crédito de financiamento moeda nacional (passivo circulante);

A apropriação dos juros mensais é feita debitando-se a conta juros sobre financiamentos (resultado) e creditando as contas juros financiamento moeda nacional (passivo circulante) e creditam-se as contas bancos (20% do valor atualizado) e reserva de incentivos fiscais (patrimônio líquido) (80% do valor financiado);

No mês de pagamento das parcelas, debitam-se as contas financiamentos moeda nacional e juros financiamento moeda nacional (passivo circulante) e creditam-se as contas bancos (20% do valor atualizado) e reserva de incentivos fiscais (patrimônio líquido) (80% do valor financiado);

A interessada escritura o valor do desconto do ICMS e encargos financeiros em conta do patrimônio líquido, e não oferece referido valor à tributação. Faz isto calcada no entendimento que estes valores referem-se a subvenções para investimento, não sendo, desta forma, computados na determinação do lucro real. Ampara seu entendimento no disposto no art. 443 do RIR/1999;

Sob a alegação de que é beneficiário do DESENVOLVE, a interessada efetuou consulta, protocolizada sob o número 13501.000228/2003-51, defendendo que o incentivo se



caracteriza como subvenção para investimento e que, desde que esteja contabilizado como reserva de capital, não integra o cálculo do lucro real. Por fim, questiona se este entendimento está correto;

A Superintendência Regional da 5ª Região Fiscal respondeu à consulta formulada através da Solução de Consulta SRRF/5ª RF/DISIT nº 02/2004, concluindo que o benefício fiscal não se enquadra como subvenção para investimento, devendo ser computado na determinação do lucro real. O subsídio para a decisão foi o Parecer Normativo CST nº 112/78, que traz o conceito de subvenção para investimento. Transcreve os itens 2.11, 2.12, 2.14, 3.6 e 3.7 do citado Parecer.

Asseverou a fiscalização que os referidos dispositivos da legislação tributária exigem que as subvenções de investimento precisam apresentar características bem marcantes, sendo: “clara manifestação do subvencionador de que os recursos relativos à subvenção sejam aplicados em investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado e que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, segundo a manifestada intenção do subvencionador, nos mencionados investimentos”;

Concluiu o fisco que o benefício concedido não obriga a vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação ou expansão de empreendimento econômico e que “o auxílio obtido com o desconto evidencia um não desembolso financeiro, podendo ser usado pela empresa como bem lhe convier”. Pela Lei criadora do incentivo são impostas algumas exigências, mas nenhuma delas tem o condão de criar vinculação entre o valor subvencionado e a aplicação específica do recurso.

Assim, por entender que a não vinculação leva ao enquadramento do referido benefício como subvenção para custeio ou operação e não subvenção para investimento, tais valores deveriam ser computados na determinação do lucro operacional.

Para determinar o valor da receita omitida, a fiscalização define o momento da ocorrência do fato gerador como o momento em que o contribuinte, a seu critério, antecipa o pagamento e obtém o desconto correspondente. O contribuinte apresentou as contas de razão, livro de ICMS e planilha demonstrando os valores financiados, as antecipações e os descontos correspondentes. Os valores lançados foram correspondentes aos descontos obtidos, incidentes sobre o principal e os juros.”

Pernambuco

A subvenção concedida pelo Estado de Pernambuco herdada pela fiscalizada da Água Branca Mineral Ltda (incorporada) consiste no seguinte:

- concessão de crédito presumido do ICMS, no percentual de 75% do imposto, de responsabilidade direta do contribuinte, apurado em cada período fiscal, relativamente à parcela do incremento da produção comercializada;

- concessão de crédito presumido de 5% do valor total das saídas interestaduais que destinem os produtos às demais regiões geográficas do país, ficando o benefício limitado ao valor do frete;

- prazo de fruição de 12 (doze) anos, contados a partir do mês fixado no decreto concessivo.

Assim como no benefício concedido pelo Estado da Bahia, o autuante entendeu que esta subvenção não vincula os valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação dos valores na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Assevera que o regulamento prevê, além de outras, a destinação do incentivo para o capital de giro (art. 5º, Decreto nº 21.959/1999).

Narra que “os créditos do ICMS decorrentes do incentivo são escriturados no Livro registro de apuração do ICMS, no campo de apuração dos saldos, sob o título de deduções, reduzindo, assim, o ICMS a recolher pela empresa. A ocorrência do fato gerador se dá no momento deste registro e redução do saldo a recolher, operando o benefício por parte da empresa, na medida do não desembolso do recurso que seria devido. O contribuinte apresentou livros do ICMS, contas razão e planilhas demonstrando os valores do crédito presumido. Os valores a serem lançados são os correspondentes ao crédito presumido obtido em cada período de apuração.”

Apuração da exigência

Foram então ajustados pela fiscalização o lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. Da mesma forma que na infração “1”, para apuração do montante devido foram computadas as deduções, isenções e as estimativas pagas, bem como os valores já declarados.

Multas Isoladas

Tanto a Infração “1”, quanto a infração “2” levaram a fiscalização a ajustar também as bases de cálculos das estimativas mensais, tendo verificado insuficiências nos meses dos anos-calendário de 2001 a 2006, que foram objeto de lançamento de ofício das multas isoladas. multa, com base nos artigos 222 e 843 do RIR/1999 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterado pelo art. 18 da Medida Provisória nº 303/06 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” da Lei nº 5.172, de 1966; artigos 222 e 843 do RIR/1999 c/c art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 303/06; art. 222, 843 e 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR/1999;

De se notar que, no tocante à infração “1” (Juros indedutíveis) não houve lançamento de Multa Isolada relativamente ao IRPJ no ano-calendário de 2001.

Lançamentos Decorrentes ou Reflexos

Como reflexo da Infração “2” (Receita de Subvenções) a fiscalização exigiu as contribuições ao PIS e à COFINS nos meses dos anos-calendário de 2002 a 2006, tendo como base legal os dispositivos citados às fls 71 a 104.

2 Impugnação

Inconformada com as exigências das quais tomou conhecimento em 27/12/2006, a interessada ofereceu em 25/01/2007, Impugnação de Fls. 336/360, onde se defendeu, em síntese, com os seguintes argumentos:

Alegou que, diferentemente do que afirma a autuante, o procedimento da interessada, levando a resultado despesa decorrente dos juros passivos incidentes sobre

depósitos judiciais, conforme demonstrativo de (Fls. 361), não representou recolhimento a menor de tributo, tendo em vista ter levado a resultado no mesmo ano-calendário de 2002, em conta de receita, valores equivalentes àqueles lançados em despesa, conforme demonstrativo de Fls. 362;

Argumentou que a autuante equivocou-se, eis que os mencionados valores foram reconhecidos como juros ativos sobre os mesmos depósitos judiciais realizados em decorrência daquelas duas ações judiciais, ou seja, ao mesmo tempo em que reconheceu uma despesa, a interessada reconheceu uma receita no mesmo montante, de forma que o seu resultado tributável se manteve íntegro. Cita acórdão do Conselho de Contribuintes;

Afirmou, outrossim, que no que atine ao mês de outubro de 2002, o montante de R\$ 444.288,41 foi objeto de lançamento de estorno, tanto em conta de despesa, quanto em conta de receita, o que não afetou o resultado tributável da empresa;

Asseverou, ainda, que não prospera a acusação fiscal, tendo em vista que se a despesa reconhecida é indedutível, por não ter sido incorrida, e de igual modo não tributável a receita respectiva, por não ter sido efetivamente auferida. O resultado, desta feita, permanece o mesmo.

No que tange a subvenção para investimento, teceu as seguintes considerações:

As subvenções concedidas à interessada, pelos Estados da Bahia e Pernambuco, traduzem-se em verdadeiras subvenções para investimento, não tributáveis por força do disposto no art. 443 do RIR/1999;

Escudando-se em doutrina e jurisprudência e criticando atos normativos, fez longo arrazoado no intuito de defender que a subvenção indireta recebida não é receita tributável pelo imposto de renda e pelas contribuições.

Quanto ao incentivo fiscal do PROBAHIA - DESENVOLVE, a contrapartida é o seu compromisso de instalar, como instalou, no município de Alagoinhas, no Estado da Bahia uma unidade produtiva, (Termo de Compromisso entre o Estado da Bahia e o Grupo Schincariol assinado em 01/08/1996), com um investimento aproximado de R\$ 110.000.000,00;

Da mesma forma os benefícios a ela concedidos pelo Estado de Pernambuco, por intermédio do PRODEPE, se deu sob o Protocolo de Intenções firmado entre o Estado de Pernambuco e a impugnante, em 30/11/2001, tendo como contrapartida a instalação de uma unidade industrial com capacidade de produção de um milhão e quinhentos mil hectolitros de cerveja, quatrocentos mil hectolitros de refrigerante e cem mil hectolitros de água mineral gaseificada;

Quanto a inaplicabilidade da multa isolada juntamente com a multa punitiva, sustentou que exigência é absolutamente descabida, na medida em que não cabe a cumulação entre multa punitiva, aplicada juntamente com a exigência do tributo e a multa isolada. Citou acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

Pugnou pela aplicação às exigências do prazo decadencial a que se refere o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), especialmente porque não se caracterizou a hipótese de delo, fraude ou simulação.

NB

Diligência solicitada pela DRJ

Em face de a contribuinte ter argüido que levou a resultado, em conta de receita, valores equivalentes aos lançados como despesas com juros passivos sobre depósitos judiciais, reconhecidos como juros ativos sobre os mesmos depósitos judiciais, o processo foi encaminhado à DRF/CAMAÇARI/BA (Despacho de Fls. 386) para que fossem anexadas aos autos as folhas do Livro Razão em que se encontram os registros efetuados na conta contábil 321003 nos anos calendário de 2001 e 2002, referente aos juros ativos em comento.

Realizada a diligência proposta pela DRJ/SDR, foram anexados aos autos os documentos de fls. 387/416.

Julgamento em Primeiro Grau

Submetida à apreciação da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Salvador -BA, em sessão de 14 de Maio de 2007, a impugnação acima sintetizada obteve parcial êxito, uma vez que a referida Turma, por unanimidade, julgou procedente em parte o lançamento.

Formalizada no Acórdão DRJ/SDR nº 15-12.661, a decisão de 1ª instância, que julgou procedente o lançamento, contou com os seguintes fundamentos:

De início, tecendo comentários acerca do conceito de subvenção para investimento, asseveraram que no programa DESENVOLVE não há vinculação entre os valores recursos do benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica dos referidos valores em bens ou direitos atrelados à expansão ou implantação do empreendimento econômico. Colaciona, para tanto, os arts. 2º, 3º, 5º, 6º e 7º da Lei nº 7.980/2001;

Mencionaram que, de igual modo, o Decreto nº 8.208 de 2002 e a Resolução nº 14 de 2003, do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE não impõe a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na expansão ou implantação da indústria, e que tal fato retira dos recursos a característica de subvenção para investimento;

Ressaltaram que entendimento idêntico ao voto já fora externado pela Superintendência Regional da Receita Federal da 5ª Região Fiscal, na Solução de Consulta SRRF/5ª RF/DISIT nº 02/2004, em resposta à consulta formulada pela interessada.

Com relação à subvenção concedida pelo Estado de Pernambuco, externaram o mesmo entendimento quanto à subvenção do Estado da Bahia, salientando que o artigo 5º do Decreto 21.959/1999 deixa claro a característica de subvenção para custeio, quando prevê que a destinação do incentivo poderá ser para o capital de giro.

Mantiveram a tributação sobre as subvenções, por entenderem que as mesmas têm característica de subvenção para custeio e não para investimento, sendo, desta forma tributadas pelo IRPJ, (art. 392, RIR/1999), o que culmina na inclusão dos valores no lucro operacional.

Com relação à glosa das despesas de juros deram razão à impugnante sob o fundamento de que, embora esta tenha deduzido indevidamente do lucro líquido despesas não incorridas relativas à provisão de juros passivos sobre depósitos judiciais (2001 e 2002), tal procedimento não reduziu indevidamente o resultado tributável, tendo em vista que restou demonstrado que simultaneamente foram reconhecidos como receitas financeiras, os juros



ativos sobre os mesmos depósitos, nos mesmos montantes, os quais constituem apenas uma potencial disponibilidade de renda, irrelevante para suscitar a incidência do tributo.

Afastaram os argumentos de concomitância de multa de ofício e multa isolada e reduziram o percentual de multa isolada sobre as estimativas insuficientes para 50%, nos termos da novel legislação.

Rejeitaram a tese de decadência e aplicaram aos lançamentos reflexos as mesmas razões de decidir em relação ao IRPJ.

Recorreram de ofício da parte exonerada do crédito tributário.

3 Recurso Voluntário

Irresignada com a solução constante do Acórdão acima resumido, do qual foi cientificada em 22/06/2007, a autuada recorre a este Primeiro Conselho através do Recurso Voluntário de Fls. 532/555, interposto em 24/07/2007.

Em suas razões recursais contesta os fundamentos da decisão *a quo*, reiterando basicamente todos os argumentos dispensados na fase de impugnação, razão pela qual torna-se prescindível reprisá-los. No entanto, inova nos seguintes aspectos:

- Argui nulidade da decisão, eis que deixou de apreciar fundamento relevante trazido pela interessada, qual seja: “e se os incentivos recebidos pela impugnante fossem tidos como subvenção para custeio, como pretende a acusação fiscal, deveriam ter sido computador no lucro da exploração, por constituírem, então, receitas operacionais. Falha, portanto, a acusação”;

- Afirma que referida alegação fora relatada na decisão recorrida, mas que não fora enfrentada no julgamento proferido, o que representa negativa na entrega da prestação jurisdicional, tornando nula a decisão atacada;

- Ressalta que o ponto omitido é de especial importância para a interessada, eis que beneficiária da redução do IRPJ, calcula o lucro da exploração na forma do art. 544 do RIR/1999, base de cálculo do incentivo do IRPJ usufruído e que, se os incentivos estaduais a ela outorgados caracterizariam subvenção para custeio e não para investimento, os valores correspondentes deveriam integrar o seu resultado operacional e compor o lucro da exploração, sobre o qual incide a redução de IRPJ que goza a recorrente.

Como tese subsidiária, argumenta que a subvenção para custeio deve compor o lucro da exploração. Alega “o vício no lançamento consistente na falta de adição dos valores correspondentes aos incentivos estaduais (subvenção) ao lucro da exploração apurado pela interessada, que serve como base para a aplicação no benefício de redução do IRPJ”. Cita jurisprudência deste Conselho de Contribuintes.

Ainda com relação às exigências reflexas, (pertinentes a CSLL, PIS e COFINS), argui a decadência do direito de constituir o crédito tributário pertinente a fatos geradores ocorridos em período anterior a cinco anos da notificação do lançamento. Cita jurisprudência a respeito.



Oferecendo mais uma tese subsidiária, a recorrente aduz que não há de se exigir o PIS e COFINS sobre os valores recebidos à título de subvenção exigidos no período anterior à vigência das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, tendo em vista que até o advento dessas leis, a base de cálculo das referidas contribuições era o faturamento, “o qual não é integrado por receitas não decorrentes da comercialização de produtos.

Menciona que o julgamento dos Recursos Extraordinários nº 357950, 390840, 358273 e 346084, o STF afastou a incidência do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, ou seja, até o advento das referidas leis, não há amparo da lei para que COFINS e PIS incidam sobre os valores recebidos a título de subvenção, visto que tais valores não compõem o faturamento da empresa.

Com relação à aplicação de multa isolada cumulada com multa punitiva, assevera que “a exigência de ambas punições, com relação a um mesmo fato, importa em cumulação ilegítima de penalidade”. Cita acórdão atinente ao tema.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro – LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

No mérito, como visto, a matéria em litígio diz respeito à natureza jurídica dos incentivos de ICMS concedidos pelos governos dos estados da Bahia e de Pernambuco, no âmbito do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE) e do Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco (PRODEPE).

É público e notório que, desde o ano-calendário de 1995, os estados menos desenvolvidos economicamente lançaram mão de poderosos sistemas de atração de investimentos industriais tendo como linha mestra a diversificação das suas estruturas econômicas com a conseqüente geração de emprego e renda em benefício da população local.

Desnecessário adentrar, especificamente, nos aspectos teóricos e técnicos dos incentivos fiscais concedidos pelos estados da Bahia e Pernambuco, pois todos eles, basicamente, se materializam na redução do ICMS a recolher, pela via do seu financiamento a longo prazo, com juros menores que os de mercado e com descontos na antecipação do valor mutuado ou pela concessão de créditos presumidos que reduzem o imposto a pagar.

É, sem dúvida, uma renúncia fiscal por parte do estado, mas sempre vinculada ao êxito do empreendimento beneficiado, pois a renúncia se dá em função do montante do imposto gerado. É também inegável que, ao reduzir o passivo tributário das empresas beneficiadas, há um aumento da capacidade desta na manutenção de recursos operacionais.



O argumento central do fisco é de que os benefícios não estão atrelados contratualmente à aquisição de bens do ativo imobilizados na montagem ou ampliação dos empreendimentos traduzindo-se em subvenção de capital de giro, tributáveis, portanto, os valores redutores da conta passiva ICMS a Recolher.

Para bem posicionar o litígio, transcrevo exaustivo estudo do então Conselheiro desta Câmara Natanael Martins, publicado na Revista de Direito Tributário nº 61, fls. 175 a 186, defendida em Congresso patrocinado pelo IDEP, sob coordenação do saudoso Prof. Geraldo Ataliba, tese aprovada à unanimidade naquele evento:

"1. Introdução

As subvenções para investimento e as doações possuem tratamento específico perante a legislação societária e tributária.

Com efeito, dispõe o art. 182, § 1º, "d", da Lei 6.404/86:

"Art. 182. A conta de capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º. Serão classificados como reservas de capital as contas que registrarem:

(...)

d) as doações e as subvenções para investimento."

E complementa o Decreto-lei 1.598/77, baixado para harmonizar as normas introduzidas pela legislação societária no âmbito da legislação tributária, com a redação alterada pelo Decreto-lei 1.730/79:

"Art. 38.

(...).

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

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

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

Portanto, do ponto de vista tributário, obedecidas as prescrições legais, subvenções para investimento e as doações feitas pelo Poder Público não são tributadas pelo imposto de renda e, também, pelo fato de serem creditadas diretamente em conta de reserva de capital, não se sujeitam ao Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL) de que trata o art. 35 da Lei 7.713/88; tampouco se sujeitam à incidência da contribuição social (salvo, quanto se tratar de subvenção derivada do imposto de renda).

Mas, não obstante o tratamento tributário aplicável seja de fácil solução, a definição do conceito do que efetivamente pode ser

MB

tipificado como subvenção para investimento, inclusive sob a forma de isenção ou redução de impostos, é tormentosa, máxime porque a doutrina pátria é praticamente omissa, com o agravante, ainda, de que o posicionamento da Receita Federal não nos convence, como a seguir veremos.

2. O conceito de subvenção (inclusive sob a forma de isenção ou redução de impostos) e de doações - Opinião da Receita Federal (PNs CST 2/78, 112/78 e 113/78)

A Coordenação do Sistema de Tributação, através dos Pareceres Normativos em referência, entende em síntese, que:

I - Subvenções para investimento são as que apresentam as seguintes características:

- a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;*
- a efetiva e específica aplicação da subvenção pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, e*
- o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento.*

II - As isenções ou reduções de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características acima mencionadas.

III - As isenções, reduções ou deduções do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento.

IV - Doações e subvenções, apesar do traço comum que as unem - a liberalidade - não se confundem.

3. O conceito jurídico de subvenção

Na definição de De Plácido e Silva, subvenção é um "auxílio ou ajuda pecuniária que se dá a alguém ou a alguma instituição, no sentido de os proteger, ou para que se realizem ou cumpram os seus objetivos" (Vocabulário Jurídico, 2ª ed., Ed. Forense, vol. IV/1.492).

Tecnicamente, o termo é usado para definir o auxílio ou ajuda pecuniária prestada pelos poderes públicos. Não sem razão, na Lei 4.320/64, que instituiu as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, encontramos a expressão subvenções, reforçando assim a idéia de tratar-se de categoria originária do direito administrativo.

Porém, se nos parece indiscutível o fato de a expressão subvenção ter-se originado do direito administrativo, indiscutível também nos parece, afastadas quaisquer considerações metajurídicas, que a subvenção, em qualquer das suas modalidades, dentro do ordenamento jurídico, é uma doação.

Outra aliás não é opinião de Souto Maior Borges, lavrada em brilhante estudo sobre a matéria, que trazendo à colação a lição de Julio Neves Borrego, afirma que a subvenção é uma modalidade de doação modal, para afinal, complementar em arguta observação: "... Entretanto, se bem que a subvenção em Direito Civil, constitui uma forma de doação, caracterizando-se, portanto, pelo seu caráter não compensatório, no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público, que impõe alteração nesse caráter não contra-prestacional. A sua gratuidade não exclui então, como no requisito de legitimidade, a ocorrência do interesse público relevante" (RDP 41-42/44-54).

Celso Antonio Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, em parecer publicado na Revista de Direito Público, na mesma linha do mestre pernambucano, após discorrerem que subvenção é palavra cujo étimo se encontra em "subventio" ("subvenire") e significa socorrer ou ajudar, e que, modernamente, sempre significa ajuda pecuniária, arrematam: "Em direito civil configura uma forma de doação. Isto acentua seu caráter não compensatório" (RDP 20/89)

Bulhões Pedreira, exímio tributarista, sobretudo em matéria de imposto de renda, embora não diretamente e apesar de à primeira vista parecer querer diferenciar juridicamente a subvenção da doação, nos comentários que faz a propósito da questão perante o imposto de renda, nos leva à inevitável conclusão de que ambas possuem a mesma identidade jurídica, senão vejamos:

"A legislação tributária denomina de subvenção as transferências de renda e capital recebidas pela pessoa jurídica porque: (a) em regra elas têm origem no setor público e assim são designadas na orçamentação e contabilidade públicas e (b) a expressão é usada, com o sentido de transferência de renda, no direito privado (Código Civil, art. 1.172)".

Na verdade, a aparente diferença com que o renomado tributarista tratou a matéria repousa tão-somente na idéia de que, apesar de subvenção e doação representarem modalidades de transferência de capital (com idêntica natureza jurídica), a palavra doação "é usualmente empregada para designar o negócio jurídico privado de transferência de capital" (ob. e loc. cit.).

Porém, a toda evidência, a subvenção (termo em regra utilizado para denominar transferência de recursos de poderes públicos para pessoas jurídicas privadas ou instituições) ajusta-se ao conceito de doação prescrito no Código Civil: "Art. 1.165. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bem ou vantagens para o de outra, que os aceita".

Ora, definido que o termo subvenção ajusta-se ao conceito jurídico de doação, apenas sendo tecnicamente utilizado para designar transferências de recursos efetivadas por pessoas de direito público, à justa aplica-se o comando do art. 109 do CTN que impõe ao hermenêuta e aplicador do direito (tributário) a fiel observância da definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pelo legislador.



4. O conceito jurídico de isenção ou redução (dedução) tributária

É fora de dúvidas que isenção ou redução de impostos não se confundem com a subvenção, visto que possuem natureza jurídica diametralmente opostas.

Com efeito, Souto Maior Borges, autor do melhor estudo sobre isenções, no mencionado parecer, após abordar o fato de que, economicamente, isenção e subvenção têm um custo equivalente, o que teoricamente permitiria substituir um dado sistema de isenções por um sistema de subvenção, e chamar a atenção de que esta ordem de consideração, de cunho estritamente econômico, é inteiramente irrelevante para a preocupação do jurista, que trabalha apenas com a realidade normativa, salienta que: "A subvenção é um ato translativo de domínio, que implica sempre um "dare", enquanto a isenção não implica aquisição alguma, implicando, ao contrário, um "non dare" (ob. cit.).

Subseqüentemente, explica: "Nesse ponto da exposição, a análise jurídica adentra-se na radical distinção entre isenção tributária e subvenção financeira. Com efeito, enquanto a isenção tributária opera dentro do campo material do princípio de legalidade tributária.... explicitado pelo Código Tributário Nacional (art. 97, VI, e 175, II), a subvenção financeira está claramente excluída desse âmbito. Tanto que dela não cogita o Código Tributário Nacional" 41-42/44-54).

Geraldo Ataliba e Celso Antonio Bandeira de Mello, no já citado parecer, no mesmo diapasão, concluíram:

"1. O direito estabelecido por lei, a perceber, do Poder Público, certas importâncias em dinheiro configura subvenção, que se conceitua como ajuda ou auxílio pecuniário.

A relação obrigacional daí emergente tem como credor o particular beneficiário e, como devedor, o Poder Público.

Não pode, por isso, confundir-se, nem praticamente, com a isenção, que configura exclusão de direito obrigacional cujo credor é o Estado e cujo devedor é um contribuinte" (ob. cit., p. 99).

Porém, se é fora de dúvidas que a figura da subvenção não se confunde com a isenção ou redução tributária, inegável que o direito positivo pode conferir a estas efeitos jurídicos idênticos aos conferidos àquela, máxime por razões de ordem econômica.

Ora, foi justamente o que ocorreu. O legislador tributário, por razões de ordem evidentemente econômica, textualmente equiparou às subvenções as isenções ou reduções de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Ou seja, mediante norma de direito positivo, apesar da diferença conceitual existente entre a figura da subvenção e o regime jurídico da isenção ou redução tributária, tão magnificamente exposta pelo ínclito Souto Maior Borges, o tratamento tributário concedido foi idêntico e dentro desse contexto a matéria deve ser interpretada e aplicada.

Daí porque assevera Bulhões Pedreira, sem entrar no mérito das diferenças conceituais existentes entre estas diversas modalidades de

NC

incentivo fiscal: "O DL n. 1.598/77, para evitar dúvidas, esclarece que o conceito de subvenção para investimento inclui as que revestem a forma de isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos" (Imposto sobre a Renda, Pessoa Jurídica, vol. II, p. 688, Rio, Justec Editora, 1979).

5. Crítica aos PN-CST n. 2/78, 112/78 e 113/78

A Coordenação do Sistema de Tributação, através dos citados pareceres normativos, como visto linhas atrás, entende, além dos demais requisitos legais, ser imprescindível que, para caracterização da figura da subvenção para investimento (inclusive sob a forma de isenção ou redução), "não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como subvenção para investimento".

Ademais, entende ainda a CST (PN CST n. 112/78): "3.3. As isenções ou reduções do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas, em função dos incentivos fiscais para o desenvolvimento econômico regional e setorial, podem, à primeira vista, apresentar, razões de ordem lógica para mostrar o contrário. O Imposto de Renda devido pela Pessoa Jurídica é o indicador do montante da participação do Poder Público no resultado positivo apresentado pela pessoa jurídica. Esse resultado positivo intitulado de lucro real, é pois anterior ao imposto e, portanto, insuscetível de ser por ele influenciado. Em outras palavras, o lucro real é a causa e o imposto o efeito. Em decorrência, o próprio favor fiscal - não computante na determinação do lucro real - é inviável. Se não bastante a lógica pode-se, ainda, acrescentar que se as isenções ou reduções do Imposto de Renda devidos pela Pessoa Jurídica pudessem ser tidas como subvenções para investimentos, desnecessária a regra especificamente estabelecida para elas no § 3º do art. 19 do Decreto-lei n. 1.598/77".

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

MB

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).

6. A exegese do artigo 38 § 2º do Decreto-lei n. 1.598/77 e do artigo 182, § 1º, "d", da Lei n. 6.404/76.

Para que as colocações feitas até agora possam se harmonizar visando a integração da matéria ao ordenamento jurídico, é imprescindível proceder a uma análise histórico evolutiva da questão que, com certeza, servirá de apoio às definições que procuramos.

De início importante consignar que a legislação societária vigente até o advento da Lei 6.404/76 não fazia qualquer alusão às subvenções ou doações. Já a legislação tributária, pela Lei 4.506/64, regulou apenas as subvenções correntes, não fazendo qualquer referência às doações e subvenções para investimento, dispondo nos seguintes termos:

"Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

IV - as subvenções correntes para custeio ou operações, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais."

Com base nesse dispositivo legal, os regulamentos do imposto (inclusive o atual) normatizaram a matéria de forma idêntica.

Na verdade, foi com o advento da Lei 6.404/76 que pela primeira vez, expressamente a questão das subvenções para investimento e das doações foram reguladas.

Em função dessa inovação, o Decreto-lei 1.598/77, no âmbito da legislação do imposto de renda regulou a matéria, dispondo que as subvenções para investimento e as doações, cumpridos os requisitos legais, não seriam tributáveis pelo imposto de renda (art. 38, § 2º).

Posteriormente, o Decreto-lei 1.730/79, modificando o § 2º do art. 38 do Decreto-lei 1.598/77, restringiu a não tributação das doações pelo imposto de renda apenas às concedidas pelo poder público.

Ora, de plano verifica-se a ilogicidade com que a matéria veio sendo sistematicamente tratada, parecendo evidenciar que o elaborador dos textos legislativos desconhecia (e desconhece) o conceito jurídico de subvenção.

Com efeito, a Lei 4.506/64 tratou das subvenções correntes recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado ou de pessoas naturais, numa demonstração evidente de que o tratamento tributário deve ser idêntico, e que o termo subvenção, no dizer de Bulhões Pedreira, comumente utilizado para denominar transferências de recursos públicos, foi utilizado para também abrigar a transferência de recursos privados, em outra demonstração evidente de que para o legislador subvenção é uma modalidade de doação.

Ou seja, se o legislador tivesse julgado que subvenção e doação não se confundem, não poderia jamais ter tratado as transferências de recursos públicos e privados como se fossem uma única coisa, pois se dúvidas possam existir quanto à caracterização jurídica das transferências de recursos públicos, dúvidas inexistem em relação às transferências de recursos privados: em qualquer de suas modalidades, caracteriza-se como um ato de doação.

Por que então teria o legislador, na Lei 6.404/76 e por reflexo no Decreto-lei 1.598/77, distinguido as subvenções para investimentos das doações? Este fato estaria demonstrando que subvenção e doação não são expressões sinônimas?

A resposta, à vista das considerações feitas no decorrer deste estudo, sem dúvida nos conduz à inevitável afirmação de que o legislador utilizou a expressão subvenção, em sinonímia com o termo doação e que num segundo momento, com o advento do Decreto-lei 1.730/79, que restringiu a não tributação das doações às efetivadas pelo poder público, a sinonímia, foi útil, dada a nova redação que se implementou ao § 2º do art. 38 do Decreto-lei 1.598/77.

Nessa linha de raciocínio pela redação atual do art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77, depreende-se que as subvenções para investimento não tributáveis pelo imposto de renda abrangem tanto a transferência de recursos promovidos pelo poder público, quanto pelo poder privado, ao passo que as doações não tributáveis limitam-se às transferências de recursos promovidas pelo poder público.

Afirmar que subvenção corrente não representa também uma modalidade de doação para daí concluir que os valores correspondentes devem ser contabilizados em resultados, com as conseqüências tributárias reflexas, seria, no mínimo, praticar um contra-senso ilógico e incompreensível.

Deveras, como justificar, dentro das regras de hermenêutica e aplicação do direito, o entendimento de que o legislador teve a intenção efetiva de tributar as subvenções correntes e, ao mesmo



tempo, a intenção de não tributar as doações, que econômica e juridicamente se enlaçam?

Diante desses fatos, realmente se evidencia que o legislador não se utilizou de uma linguagem rigorosamente técnica, razão pela qual diante dessa erronia, devemos preservar o conteúdo legislado, função maior do jurista, conforme oportuna lição de Paulo de Barros Carvalho:

"A linguagem do legislador é uma linguagem natural penetrada, em certa porção, por termos e locuções técnicas. Nem poderia ser de outra maneira. Os membros das casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade (...). Ponderações desse jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades técnicas, deficiências e equivocidades que os textos legais cursivamente apresentam. Não é, de forma alguma, o resultado de um trabalho científico e sistematizado. Principalmente no campo tributário, nos últimos tempos, os diplomas se sucedem numa velocidade espantosa, sem que a cronologia corresponda a um plano preordenado e racional. Ainda que as Assembléias nomeiem comissões encarregadas de cuidar dos aspectos formais e jurídico-constitucionais dos diversos estatutos, prevalece a formação extremamente heterogênea que as caracteriza.

Se, de um lado cabe deplorar produção legislativa tão desordenada, por outro, sobressai com enorme intensidade, o labor científico do jurista, que nesse momento surge como a única pessoa credenciada a desvelar o verdadeiro conteúdo, sentido e alcance do texto legislado" (Curso de Direito Tributário, 2º ed. p. 314).

Logo, por exigência da interpretação do verdadeiro conteúdo, sentido e alcance do texto legislado adequando os termos utilizados pelo legislador aos conceitos jurídicos aplicáveis, concluiu-se que o Decreto-lei 1.598/77 derogou o art. 44 da Lei 4.506/64, de sorte que as transferências de recursos promovidas pelo poder público de qualquer espécie, atendidas as condições impostas, não são tributáveis pelo imposto de renda, devendo desde logo ser classificadas em conta de reserva de capital.

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.

Dai porque tais valores, à medida que recebidos ou auferidos, devem ser creditados diretamente em conta de reserva de capital, como aliás orientam Sérgio de Iudicibus, 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.

NO MÊS DE COMPETÊNCIA	DÉBITO	CRÉDITO
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 ludícibus, 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.

(...)

NE

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 n. 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. 1.589 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. Concluímos, 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).

8. Contabilização da Provisão para Imposto de Renda (PIR) em face de hipótese de isenção ou de redução do imposto

A contabilização da PIR em regra não oferece maiores dificuldades, prevalecendo sempre a idéia de que o imposto efetivamente a pagar é a despesa que deve ser provisionada quando do encerramento de exercício.

Mas é bem verdade que à vista do regime de competência contábil e das regras de apuração do lucro real, que admitem exclusões ou inclusões temporárias, contabilmente,, para não ferir esse regime econômico de apuração de resultados, às vezes faz-se necessário provisionar em despesas, a crédito do passivo, o imposto não exigível no exercício, mas devido futuramente em razão de receitas excluídas de tributação, ou, ao contrário, diferir o lançamento de despesa do imposto exigível no exercício, mas relativo a despesas (provisões) dedutíveis futuramente.

Entretanto, se do ponto de vista da ciência contábil a questão da contabilização da PIR em princípio não comportaria maiores considerações do que as até aqui expendidas, em face das interferências que as normas de direito positivo impõem às sociedades, com reflexos na apuração de suas demonstrações financeiras, forçoso concluir ser inarredável também analisar todas as demais normas da legislação tributária.

Assim, nessa linha de raciocínio, não se pode deixar de lado a análise do correto tratamento contábil que as subvenções para investimentos concedidas mediante isenção ou redução de imposto de renda, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, devem receber.

Isto porque, se, como quer o legislador (societário e tributário), que os valores relativos às isenções e às reduções tributárias da espécie devem ser creditados diretamente em conta de reserva de capital, para impedir sua distribuição como lucro apurado, visto que o benefício é concedido a título de acréscimo ao patrimônio (transferência de capital), se, para que isto seja possível, os valores não podem e não devem transitar em conta de resultados, evidente que a provisão do imposto de renda em despesa deve ser constituída pelo valor bruto (isto é, desconsiderando-se os incentivos), retirando-se do passivo criado a parcela destinada à conta de reserva de capital.

Nem se diga que essa conclusão seria absurda sob a alegação de que porque a sociedade não pagaria imposto (hipótese de redução), não se justificaria o procedimento técnico contábil.

Ora, é exatamente em função da vontade do legislador tributário, que equiparou as isenções ou reduções tributáveis à subvenção, que o tratamento contábil deve ser o acima exposto, pela simples razão de que, por ficção legal, a subvenção, seja de caráter financeiro, seja concedida através das ditas isenções ou reduções tributárias, devem receber idêntico tratamento tributário, ato este, de resto, esgotado pelo eminente Bulhões Pedreira (ob. cit.)



Nesse particular, aliás, a orientação emanada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), no ofício circular CVM/PTE n. 309/86, está em perfeita consonância com o direito aplicável à matéria e a melhor técnica contábil: "7. Provisão para Imposto de Renda e incentivos fiscais - na demonstração do resultado do exercício, o imposto de renda devido será provisionado pelo valor bruto a recolher. Em nota explicativa nas demonstrações financeiras deverá ser evidenciada a parcela relativa a incentivos fiscais embutida no valor bruto provisionado e feita referência à disposição legal permissionária da utilização dos incentivos. Nos casos de isenção temporária, o imposto que seria devido será computado para a determinação do resultado líquido do exercício e, posteriormente, transferido para a respectiva reserva de capital, indicando em nossa explicativa, as datas de início e término do benefício".

Diante desses fatos, com a devida vênia, causa-nos perplexidade a posição do IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores, que é de opinião que nos casos de isenção ou reduções de imposto sobre a renda, as demonstrações contábeis devem refletir o encargo do imposto contabilizado pelo seu valor líquido (imposto efetivo a pagar), sob a alegação de que, em virtude do incentivo fiscal, as empresas não efetuam qualquer desembolso nem têm qualquer ônus, não havendo porque onerar o resultado do exercício por um encargo que não existe, de vez que o benefício fiscal é líquido e certo. Ademais, apresenta-se nos também incompreensível apropriar de lucros acumulados à conta de reserva de capital o montante da subvenção concedida, eis que tal procedimento não se ajusta às normas da legislação tributária e societária, porque o trânsito por resultados, a rigor, implicaria computar o valor na base de distribuição de dividendos (teria composto o lucro líquido do exercício), assim como serviria de base de cálculo do imposto sobre o lucro líquido (ILL).

Daí porque Modesto Carvalhosa e Nilton Latorraca serem enfáticos ao concluir: "É importante observar que os valores recebidos a esse título aumentarão o patrimônio social, mas não serão considerados como receitas do exercício, nem demonstrados como lucros; irão diretamente para a conta de reserva de capital (Comentários à Lei de Sociedades Anônimas, Ed. Saraiva, 1978, p. 38).

Nem se diga que na hipótese vertente a sociedade nada recebeu, pois não é demais repetir que a subvenção é concedida, "ex vi legis", via isenção ou redução tributária, que economicamente tem para o Estado um custo equivalente ao de uma subvenção financeira.

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."*

Ainda que não se entenda que o art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, na redação que lhe deu o Decreto-lei nº 1.730/79, teria revogado o inciso IV do art. 44 da Lei nº 4.506/64, base legal do art. 392 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, o valor da redução da conta passiva ICMS a Recolher ou o da concessão de crédito presumido do ICMS não pode ser tomado como simples subvenção para custeio concedida pelo poder público.

Mantido em conta de reserva especial no patrimônio líquido, o valor está representado em contas do ativo, estas sim geradoras de receitas tributáveis pelo imposto de renda e pelas contribuições, cumprindo-se o intuito do poder público de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Tributar o valor assim contabilizado equivale a criar lucro tributável fictício.

Não vejo, portanto, como aplicar o art. 392 do RIR/99, utilizando-se da restrita e equivocada interpretação dada pela Parecer Normativo CST nº 112/78.

Desnecessário analisar os argumentos do contribuinte no tocante ao recálculo do lucro da exploração.

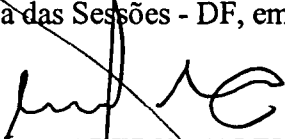


Aplicam-se aos lançamentos decorrentes (CSLL, PIS e COFINS) as mesmas razões de decidir aplicáveis ao litígio principal. Afastadas as exigências de IRPJ e CSLL, os ajustes nas bases de cálculo das estimativas tornam-se indevidos e, portanto, são indevidas as multas isoladas aplicadas por insuficiência de recolhimentos mensais.

Quanto ao recurso de ofício, não há reparos a serem feitos à Decisão de Primeiro Grau, pois restou cabalmente demonstrado nos autos que a despesa com encargos calculados sobre os tributos discutidos judicialmente foi compensada pela atualização dos depósitos judiciais tendo como contrapartida conta de receita tributável.

Face ao exposto, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 17 de setembro de 2008.



LUIZ MARTINS VALERO