



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº 13558.000107/2007-88
Recurso nº 159.291 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTRO - Exs.: 2003 a 2006
Acórdão nº 108-09.767
Sessão de 13 de novembro de 2008
Recorrente ITABUNA TEXTIL S.A.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003, 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta (Decr. 70.235/72, art. 59, § 3º).

IRPJ - REDUÇÃO DO ICMS A RECOLHER - SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO - NÃO-CARACTERIZAÇÃO - Os incentivos concedidos pelo estado da Bahia, consistentes em redução do ICMS a recolher pela via 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 - Aplica-se aos lançamentos decorrentes (CSLL) 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.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ITABUNA TEXTIL S.A.

D

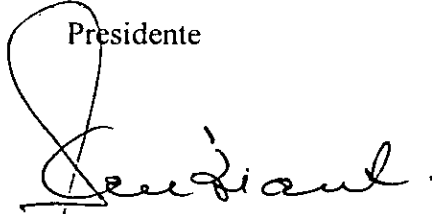
62

ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente



IRINEU BIANCHI

Relator

FORMALIZADO EM: 19 DEZ 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA (Suplente Convocado), EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JÚNIOR (Suplente Convocado), CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER e JOÃO FRANCISCO BIANCO (Suplente Convocado). Ausentes os Conselheiros, momentaneamente, KAREM JUREIDINI DIAS e justificadamente, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e VALÉRIA CABRAL GÉO VERÇOZA.



Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida, como segue:

“Trata o processo de Autos de Infração, referentes aos anos calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005, de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, às fls. 135 a 146, e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, às fls. 148 a 159, nos valores respectivos de R\$12.558.877,38 (doze milhões, quinhentos e cinquenta e oito mil, oitocentos e setenta e sete reais e trinta e oito centavos), e R\$4.358.698,60 (quatro milhões, trezentos cinquenta e oito mil, seiscentos e noventa e oito reais e sessenta centavos), acrescidos das multas de ofício e isolada à alíquota de 75% e de juros de mora.

“O Auto de Infração de IRPJ (item 1) teve como fundamento a contabilização indevida, a título de subvenções para investimento, de valor relativo a subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas nos períodos de apuração objeto da ação fiscal, conforme descrito no Relatório Fiscal em anexo, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação, nos seguinte valores:

Fato Gerador	Valor Tributável/Imposto	Multa (%)
31/12/2002	R\$ 2.318.860,33	75%
31/12/2003	R\$ 1.810.030,81	75%
31/12/2004	R\$ 3.935.491,16	75%
31/12/2005	R\$ 4.494.495,08	75%

“O item 2 do Auto de Infração (IRPJ) decorre do item 1 e trata da aplicação de multa isolada pela falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, no período de 2002 a 2005.

“O enquadramento legal do Auto de Infração (IRPJ) aponta infração ao art. 247, art. 248, art. 249, inciso II, art. 251 e parágrafo único, art. 277, art. 392, incisos I a III, e art. 443 do RIR/99; art. 222 e 843 do RIR/99 c/c o art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Medida Provisória 351/07 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” da Lei nº 5.172/66.

“O Auto de Infração de CSLL (item 1) teve como fundamento a falta de recolhimento da CSLL sobre outras receitas, e que teve os valores apurados nos períodos fiscalizados, conforme descrito no Relatório Fiscal em anexo:

Fato Gerador	Valor Tributável/Imposto	Multa (%)
31/12/2002	R\$ 773.039,55	75%

31/12/2003	R\$ 518.921,70	75%
31/12/2004	R\$ 1.438.363,10	75%
31/12/2005	R\$ 1.628.374,25	75%

“O item 2 do Auto de Infração (CSLL) decorre do item 1 e refere-se à aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento da Contribuição Social sobre a base estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, no período de 2002 a 2005 (fl.151).

“O enquadramento legal do Auto de Infração da CSLL aponta infração ao art. 19 da Lei nº 9.249/95, art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições; art. 37 da Lei nº 10.637/02; arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c o art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/2007 c/c o art. 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172/66.

“Em resposta à intimação datada de 04/09/2006 (fl. 25), na qual foi solicitada justificativa para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de valores relativos às receitas de subvenção contabilizadas no Livro Registro e Apuração do ICMS como crédito presumido 99% (abatimento de 99% do ICMS devido a título de crédito presumido), correspondentes aos lançamentos do Livro Diário na conta 231202 – Reservas de Incentivos Fiscais - ICMS, o sujeito passivo argumentou tratar-se de subvenção pública decorrente da inclusão da empresa no Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia (fl.29/30) e que por se tratar de subvenção para investimento, não ofereceu os valores do benefício à tributação com base nos artigos 392 e 443 do RIR/99.

“Lavrado o auto de infração, foi a contribuinte cientificada e, em 28/02/2007, apresentou impugnação ao feito fiscal, às fls. 164 a 264, alegando, em resumo, que:

- foi incluída pelo Estado da Bahia no Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia – PROBAHIA – que, à semelhança de outros adotados por diversos estados da federação, consiste num programa de estímulo à industrialização do estado baiano, sendo-lhe concedido incentivo fiscal consubstanciado na redução do ICMS devido sobre suas operações, mediante a outorga de crédito presumido, incentivo fiscal regulamentado pelo Decreto Estadual nº 6.734, de 09 de setembro de 1997;

- para obter o benefício fiscal em questão, a Impugnante, após apresentar projeto de instalação de um empreendimento econômico em Itabuna –BA, assinou com o Estado da Bahia o Protocolo de Intenções mediante o qual a Impugnante se comprometeu a realizar, inicialmente, investimentos de pelo menos R\$60.000.000,00 no aludido complexo industrial, devendo gerar 2.000 empregos diretos e/ou indiretos;

- e foi com base nesse Protocolo de Intenções que o Conselho Deliberativo do PROBAHIA, tendo em vista cada um dos incisos do parágrafo 5º do art. 1º do Decreto nº 6.734/97, concedeu à Impugnante, por meio da Resolução 22/98, a redução do ICMS pelo prazo de 20 anos, mediante a outorga de crédito presumido de ICMS no valor máximo previsto na legislação estadual: 99% das operações de saída deste novo empreendimento (doc 06);

•a Impugnante vem contabilizando integralmente os valores relativos aos créditos presumidos de ICMS em conta de Reservas de Capital, cuja destinação, até o presente momento, se limitou a (a) absorção de prejuízos e (b) aumento de capital social, não sendo objeto, de forma direta ou indireta, de distribuição aos acionistas a qualquer título, tal como ordena os artigos 443 e 545 do RIR/99 (doc. 08,12, 13, 14);

•como visto, a redução do ICMS através da concessão de crédito presumido configura, claramente, uma subvenção para investimento (eis que destinado à implantação e/ou expansão do seu parque industrial, sobre a qual não incidem os tributos IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, tendo em vista o disposto nos artigos 443 e 545 do RIR/99), na medida em que o benefício fiscal:

i) foi outorgado pelo Estado baiano à Itabuna Têxtil como estímulo para instalação de uma unidade fabril dentro do seu território, não sendo objeto de posterior devolução para Estado da Bahia;

ii) está sendo efetivamente aplicado em investimentos no empreendimento econômico;

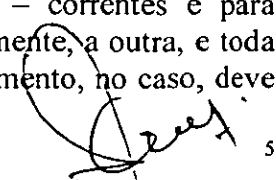
iii) é contabilizado tal como exigido pelo artigo 44 do RIR/99, em conta de “Reservas de Capital”, cuja destinação, até o presente momento, se limitou a (a) absorção de prejuízos e (b) aumento de capital social, não sendo objeto, de forma direta ou indireta, de distribuição aos acionistas a qualquer título;

•as transferências efetuadas pelo Poder Público às pessoas jurídicas de direito privado, com destinação ou propósito predefinido em lei, caracterizam-se como Transferência de Capital. Não resta dúvida de que o Crédito Presumido do ICMS, tendo em vista seu objetivo, deve ser considerado como Transferência de Capital ou, na denominação da legislação tributária, “subvenção para investimento”;

•os valores apurados a título de Crédito Presumido do ICMS devem ser contabilizados a “débito” de conta do ativo e, em contrapartida, a “crédito” de conta do Patrimônio Líquido, como reserva de capital. Dessa forma, os referidos valores não são registrados em conta do Resultado do Exercício, motivo pelo qual não há incidência do IRPJ e da CSLL. Ainda que assim não fosse, as subvenções públicas para investimento, dentre as quais o Crédito Presumido do ICMS, têm tratamento fiscal isentivo, especialmente com relação ao IRPJ e à CSLL. O artigo 443 do RIR/99 excluiu da base de cálculo desses tributos as subvenções de investimento e de custeio (doações), desde que os respectivos valores não sejam distribuídos aos sócios ou acionistas das empresas beneficiárias e serem registrados como reserva de capital;

•transcreve algumas ementas de julgados do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em defesa da sua tese;

•o Parecer Normativo nº 112/78 interpreta de forma restritiva 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 legal. A legislação classifica todas as subvenções em apenas duas categorias – correntes e para investimento. A que não se classifica em uma delas pertence, necessariamente, a outra, e toda transferência de capital é subvenção para investimento. A palavra investimento, no caso, deve



ser entendida nos seus dois sentidos – da criação de bens de produção e de aplicação financeira;

- argüi a nulidade do feito fiscal por erro no enquadramento legal, o que impossibilita a cobrança de multa isolada em decorrência de erros na capitulação legal do feito fiscal;

- alega a impossibilidade da aplicação da multa isolada e da multa de ofício concomitantemente;

- diante do exposto, requer a impugnante seja conhecida a presente reclamação administrativa e anulado o lançamento, por vício formal, tendo em vista que não foram cumpridas as normas complementares inseridas na Portaria nº 3.007, de 2001. Entretanto, se assim não for considerado, que seja a impugnação julgada integralmente procedente, para efeito de cancelar o auto de infração guerreado.

“Juntamente com a impugnação, a Interessada trouxe aos autos os documentos de fls. 266 a 363¹.

Através do Acórdão nº 15-12;481 – 2ª Turma da DRJ/SDR (fls. 364/378), a ação fiscal foi julgada procedente, cujos fundamentos acham-se consubstanciados na seguinte ementa:

IRPJ - EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL - SUBVENÇÕES PÚBLICAS PARA CUSTEIO - O crédito presumido do ICMS constitui estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e deve ser computado no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

REGIME DE ESTIMATIVA - FALTA DE RECOLHIMENTO - MULTA ISOLADA - APLICAÇÃO - Verificada a falta de pagamento do imposto ou da contribuição social sobre o lucro líquido, pela pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal, após o término do Ano-calendário, é cabível a aplicação da multa isolada de 50% sobre os valores devidos e não recolhidos, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no Ano-calendário correspondente, por expressa determinação normativa.

LANÇAMENTO DECORRENTE - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - Aplica-se ao lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro o que for decidido no processo principal, em virtude da relação de causa e efeito.

Cientificada da decisão (fls. 384), em tempo hábil, a interessada interpôs o recurso voluntário de fls. 388/492, reiterando os termos da impugnação, aduzindo ainda:

Que a decisão de 1ª Instância contém gravíssimas omissões que caracterizam preterição do direito de defesa da interessada (PAF, art. 59, II), tais como a omissão em relação

¹ Fim da transcrição.

a vários argumentos de defesa, bem como em relação ao pedido de perícia formulado com a impugnação;

Cita que os argumentos de defesa contidos nos itens II.A.2, II.A.3. e no item II.A.6, não foram, direta ou indiretamente citados no relatório da decisão ou mesmo cogitados na fundamentação ou na ementa. Simplesmente não existiram como matéria a ser debatida ou analisada por parte da Turma julgadora;

Os argumentos defensivos omitidos pela decisão guerreada são os seguintes:

a) o fato de a motivação dos Ais não encontrarem respaldo nem mesmo no Parecer Normativo 112/78, na medida em que este exige a aplicação efetiva da subvenção no empreendimento subvencionado e não existência de vinculação e sincronia entre o recebimento da subvenção e sua aplicação em investimentos no empreendimento subvencionado, como pretendeu o fiscal – Item II.A.2;

b) sobre a absurda e ilegal inversão do ônus da prova sobre a comprovação da efetiva e específica aplicação da subvenção em empreendimento em Itabuna _ BA – Item II.A.2;

c) sobre a prova que a Requerente fez, com farta documentação, acerca da efetiva e específica aplicação da subvenção no empreendimento subvencionado – Item II.A.3;

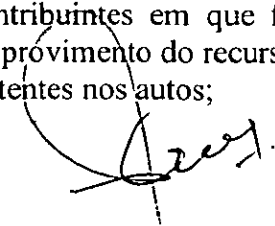
d) sobre os erros nos cálculos nos Ais, especialmente o decorrente da desconconsideração do benefício da redução do IRPJ em razão do Lucro da Exploração a que a Recorrente faz jus, sem contar sobre o PAT e a indevida desconconsideração das devoluções no cálculo do montante do crédito presumido – Item II.6. (a), (b) e (c);

Diz que a decisão recorrida contém vício de falsa motivação, na medida em que não analisou a situação individual da recorrente, nem suas alegações, nem os documentos juntados, nem o próprio incentivo fiscal do ICMS que deu azo à autuação (suas normas, seu mecanismo, o Protocolo de Intenções e seus Aditivos etc);

Complementa dizendo que a decisão discorre em tese sobre as subvenções e suas espécies (de custeio ou para investimento) e simplesmente afirma, sem amparo em qualquer justificativa, que o crédito presumido de ICMS é uma subvenção de custeio, razão pela qual existe a tributação pelo IRPJ e CSLL;

Citou diversas decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes em que foi declarada a nulidade da decisão de 1ª Instância. Inobstante isto, pediu o provimento do recurso, forte no que dispõe o art. 59, III, do PAF, à vista de todas as provas existentes nos autos;

É o Relatório.



Voto

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

A recorrente suscita várias preliminares que autorizariam o decreto de nulidade da decisão recorrida, de vez que a mesma apresenta-se omissa em relação a pontos relevantes apresentados com a impugnação, a saber:

a) é omissa em relação ao pedido de perícia formulado pela recorrente em sua impugnação;

b) é omissa quanto ao fato de a motivação dos autos de infração não encontrarem respaldo nem mesmo no Parecer Normativo 112/78, na medida em que este exige a aplicação efetiva da subvenção no empreendimento subvencionado e não a existência de vinculação e sincronia entre o recebimento da subvenção e sua aplicação no empreendimento subvencionado, como pretendeu o fiscal;

c) é omissa quanto à alegação de que houve inversão do ônus da prova sobre a comprovação da efetiva e específica aplicação da subvenção no empreendimento;

d) é omissa quanto à prova documental produzida pela recorrente, acerca da efetiva e específica aplicação da subvenção no empreendimento subvencionado;

e) é omissa quanto a erros nos cálculos nos autos de infração, de modo especial, quanto à desconsideração do benefício da redução do IRPJ em vista do Lucro da Exploração, em vista do PAT, bem como quanto à desconsideração das devoluções de mercadorias.

f) a motivação contida na decisão é praticamente inexistente, na medida em que discorre em tese sobre as subvenções e suas espécies e não analisa a situação individual da recorrente, suas alegações e documentos apresentados, nem a próprio incentivo fiscal do ICMS (suas normas, seu mecanismo, o Protocolo de Intenções e seus Aditivos, etc).

Com efeito, cotejando os termos da impugnação com o relatório da decisão, não encontro neste qualquer alusão aos pontos defendidos pelo sujeito passivo. Na mesma esteira, o voto condutor também não alude a qualquer daqueles argumentos.

Nem todas omissões apontadas na peça recursal podem ser supridas nesta instância, principalmente aquela que diz respeito ao pedido de perícia, dada à sua pertinência, como adiante se verá.

Em tais circunstâncias é patente a preterição do direito de defesa do contribuinte, o que autoriza o decreto de nulidade da decisão de primeira instância.

Todavia, entendo que em relação ao mérito assiste razão à recorrente, pelo que, deixo de declarar a nulidade antes apontada, forte no que dispõe o art. 59, § 3º, do PAF.

Para uma perfeita compreensão dos limites da lide, transcrevo a motivação do autor do feito fiscal (fls. 119):

Da leitura dos atos reguladores do benefício fiscal, não se observa qualquer mecanismo de vinculação e sincronismo existente entre os valores obtidos com o benefício fiscal de crédito presumido de ICMS e a aplicação efetiva e específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Essa desvinculação retira dos valores em exame, para efeitos da legislação do imposto de renda, a característica de subvenção para investimento.

A fiscalizada informa que de acordo com o Protocolo de Intenções a empresa estaria obrigada a investir no mínimo 60 milhões de reais, mas na realidade o que consta do Protocolo de Intenções no tópico "Competência da empresa" é o seguinte: "Compromete-se a realizar investimentos totais da ordem de R\$ 60.000.000,00 (Sessenta milhões de reais) na implantação de seu complexo industrial no Estado, gerar 2.000 (dois mil) empregos diretos e/ou indiretos". Ou seja, a empresa compromete-se em investir no máximo 60 milhões de reais e não a empresa está obrigada a investir no mínimo 60 milhões de reais.

De acordo com a Resolução nº 22/98 do Conselho Deliberativo do PROB AIA, o benefício foi concedido a partir do mês de abril de 1998 por um prazo de 20 anos. Sabendo-se que somente no período de 2002 a 2006 o valor do benefício atingiu a quantia aproximada de 64 milhões de reais, pode-se inferir que não houve a vinculação nem o sincronismo exigidos.

Ademais, a fiscalizada não comprovou a efetiva e específica aplicação dos valores da subvenção em bens e direitos relativos aos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, apenas afirmou que as efetivas execuções estão refletidas na contabilidade com os respectivos documentos suportes, sem qualificar ou quantificar as aplicações.

Outrossim, de acordo com o parecer normativo COSIT Nº 112/78, as subvenções para investimentos, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reservas de capital, entretanto, a empresa não seguiu essa orientação, pois contabilizou a reserva de capital no momento em que o crédito presumido foi proporcionado à empresa e não no momento da efetiva aplicação em investimentos.

Portanto, os atos reguladores do benefício em pauta não garantem, a aplicação integral da quantia subvencionada em investimentos, e tampouco tem o registro contábil da subvenção como reserva de capital o condão de determinar que o seu montante tenha tido esse destino. Dessa forma, não é de se aceitar como implícita a aplicação da subvenção em investimentos apenas porque a realização dos projetos de instalação ou expansão assim o pressupõe.

Após citar diversas soluções de consulta, conclui:

Isto posto, os valores lançados em virtude de gozo do benefício fiscal de crédito presumido do ICMS em exame, independente da classificação contábil adotada, não possuem os requisitos necessários a sua caracterização como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro real, fazendo-os tributáveis a teor do disposto no art. 392 do RIR/99.

Matéria idêntica foi apreciada pela Colenda Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que apreciando o recurso nº 161181, deu-lhe provimento, cujo voto proferido pelo ilustre Conselheiro Luiz Martins Valero, peço permissão para reproduzir, com as adequações pertinentes, como segue:

No mérito, como visto, a matéria em litígio diz respeito à natureza jurídica dos incentivos de ICMS concedidos pelo governo da Bahia, no âmbito do Programa PROBAHIA.

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, pois todos eles, basicamente, se materializam na redução do ICMS a recolher.

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:

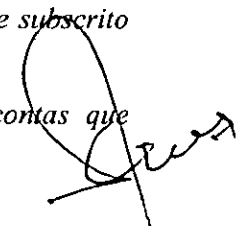
"1. Introdução

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).

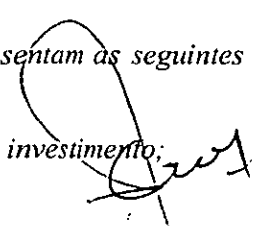
Mas, não obstante o tratamento tributário aplicável seja de fácil solução, a definição do conceito do que efetivamente pode ser tipificado como subvenção para investimento, inclusive sob a forma de isenção ou redução de impostos, é tormentosa, máxime porque a doutrina pátria é praticamente omissa, com 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.

Dai porque assevera Bulhões Pedreira, sem entrar no mérito das diferenças conceituais existentes entre estas diversas modalidades de 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 bastasse 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 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 vem 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?

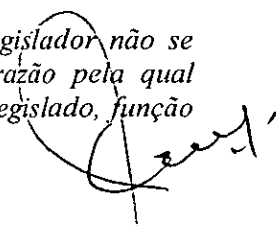
A resposta, à vista das considerações feitas no decorrer deste estudo, sem dúvida nos conduz à inevitável afirmação de que o legislador utilizou a expressão subvenção, em sinonímia com o termo doação e que num segundo momento, com o advento do Decreto-lei 1.730/79, que restringiu a não tributação das 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 errônea, 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, 2ª 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)

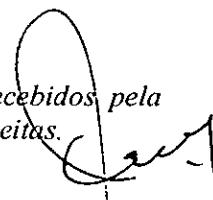
Os valores recebidos pela sociedade com a finalidade de constituir reserva de capital (dentre os quais as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos) e as doações, na melhor técnica contábil,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

Daí 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

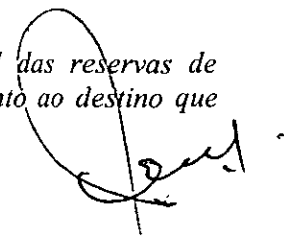
Esse retorno não é considerado, pois, nem receita nem redução de qualquer despesa, mas sim diretamente como acréscimo do patrimônio líquido, (Ed. Atlas, 3º ed., pp. 417 a 419)."

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.

(...)



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. Concluimos, portanto, como única forma capaz de compatibilizar as duas disposições, que o Decreto-lei n. 1.598 ampliou o alcance da norma da alínea do § 1º do art. 182 da Lei n. 6.404 para abranger as hipóteses de redução ou isenção excluídas da tributação, na forma do referido § 2º do art. 38 do Decreto-lei n. 1.598."

E enfaticamente conclui:

"O Decreto-lei n. 1.598 equiparou, portanto, à subvenção para investimento o acréscimo patrimonial decorrente das isenções a que ele se refere. Embora essa norma imponha uma condição para efeitos fiscais, a sua realização depende de uma providência de natureza contábil, que terá de ser feita nos registros permanentes, pois seu

objetivo final é impedir a distribuição do acréscimo patrimonial subsidiado pelo fisco mediante redução ou isenção tributária" (Direito Tributário, Imposto de Renda das Empresas Ed. Atlas, 1988, pp. 351-354).

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.

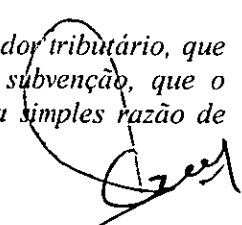
Entretanto, se do ponto de vista da ciência contábil a questão da contabilização da PIR em princípio não comportaria maiores considerações do que as até aqui expendidas, em face das interferências que as normas de direito positivo impõem às sociedades, com reflexos na apuração de suas demonstrações financeiras, 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).

Dai 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).

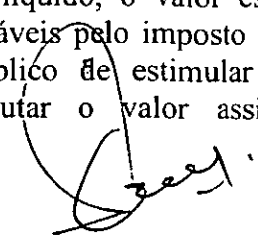
4. Com o advento do Decreto-lei 1.598/77, foi derogado o art. 44 da Lei 4.506/64. Conseqüentemente, as transferências de recursos promovidas pelo poder público, de qualquer espécie (para investimentos ou correntes), atendidas as condições impostas, não são tributáveis pelo imposto de renda.

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 112/78².

À vista de tais fundamentos, ficam afastadas as preliminares de nulidade trazidas com o recurso, pela aplicação do disposto no art. 59, III, do PAF.

Não fosse o provimento do recurso pelas razões expostas, há que se considerar que o auto de infração foi lavrado com grave preterição ao direito de defesa da recorrente.

Com efeito, colhe-se do Relatório de Fiscalização (fls. 119), que a recorrente foi instada a comprovar os requisitos necessários à caracterização do crédito presumido do ICMS como subvenção de investimento.

Em resposta a interessada confirmou os atos reguladores do benefício fiscal anteriormente apresentados à fiscalização, aduzindo:

3) Os projetos estão anexos. Suas efetivas execuções estão integralmente refletidas na contabilidade da empresa, bem como nos respectivos documentos que a suportam, os quais se encontram à disposição de Vossa Senhoria.

No particular, os atos de fiscalização não tiveram continuidade. Entendeu o autor do feito que da leitura dos atos reguladores do benefício fiscal não se observava qualquer mecanismo de vinculação e sincronismo existente entre os valores obtidos e a efetiva e específica aplicação desses recursos.

Entendendo ter havido inversão do ônus da prova, a interessada, ao formular sua impugnação, postulou a realização de perícia, formulando quesitos e indicando assistente técnico, de acordo com as prescrições do PAF.

Ora, se para a fiscalização, os registros contábeis e os documentos que os fundamentam não se mostravam suficientes, de que outra forma a interessada poderia atender aos termos da intimação para tal fim? Unicamente através da perícia requerida.

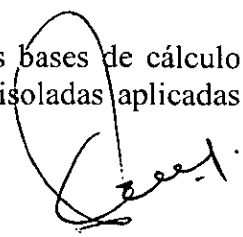
Sem o aprofundamento da auditoria fiscal, a tributação, tal como levada a efeito não pode subsistir, já que realizada apenas no plano teórico e subjetivo, com grave cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

LANÇAMENTO REFLEXO

Aplicam-se ao lançamento decorrente de CSLL, as mesmas razões de decidir aplicáveis ao litígio principal.

MULTAS ISOLADAS

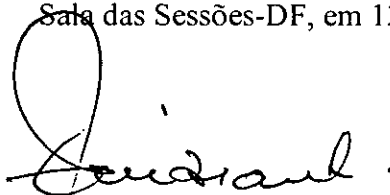
Afastadas as exigências de IRPJ e CSLL, os ajustes nas bases de cálculo das estimativas tornam-se indevidos e, portanto, são indevidas as multas isoladas aplicadas por insuficiência de recolhimentos mensais.



² Fim da citação.

DIANTE DO EXPOSTO e por tudo o mais que dos autos consta, conheço do recurso e voto no sentido de DAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões-DF, em 13 de novembro de 2008.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Irineu Bianchi', with a large loop at the beginning and a horizontal stroke across the middle.

IRINEU BIANCHI