



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 19647.005082/2003-62  
**Recurso nº** 174.413 De Ofício  
**Acórdão nº** 1201-00.174 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de setembro de 2009  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** 3ª Turma da DRJ/RJ-I  
**Interessado** Usina Pumaty S/A

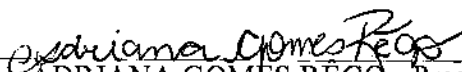
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

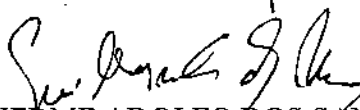
Exercício: 1992

**Ementa: LUCRO DA EXPLORAÇÃO – ERRO NA APURAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO** – o subsídio para custeio deveria compor a apuração do lucro líquido, mas por equívoco não foi registrado como tal. Para corrigir esse erro, foi adicionado na declaração de rendimentos tanto na apuração do lucro real, como na determinação do lucro da exploração, o que anulou os efeitos do equívoco. Assim, não deve prosperar a autuação calcada na glosa desse valor apenas em relação à determinação do lucro da exploração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

  
ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente

  
GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES - Relator

EDITADO EM: 18 FEV 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rêgo (Presidente da Turma), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Marcelo Cuba Netto (Suplente Convocado), Cheryl Berno (Suplente Convocada), Antonio Carlos Guidoni Filho (Vice Presidente de Turma)

## Relatório

O presente processo versa sobre auto de infração de IRPJ relativo ao ano-calendário de 1992. A impugnação foi apresentada às fls 53 a 66.

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa:

*Trata-se de auto de infração lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Recife/PE (fls. 01/09), o qual foi cientificado ao interessado em 04/12/2003, para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) de R\$ 1.867.979,40 e acréscimos legais, totalizando o crédito tributário de R\$ 6.737.241,30 (fls. 01).*

*O lançamento sob análise, conforme relatado no Termo de Intimação Fiscal e de Constatação (fls. 29/31) e na descrição dos fatos do auto de infração (fl. 03), foi efetuado para refazer em boa e devida forma o lançamento suplementar de IRPJ declarado nulo, por vício formal, no processo administrativo fiscal nº 10480.005350/97-67, em apenso.*

*O referido processo formalizou a notificação de lançamento suplementar do IRPJ, decorrente de revisão da declaração de ajuste anual (malha fiscal), correspondente ao ano-calendário 1992 (fl. 25 do processo nº 10480.005350/97-67).*

*A autoridade lançadora, depois de analisar as peças do processo em apenso, constatou que o interessado superestimou incentivo fiscal decorrente de erro no cálculo do lucro da exploração, conforme demonstrativo de fls. 08, o que resultou na glosa da isenção/redução do IRPJ de 2.050.921,61 UFIRs (item 20 – quadro 15 da DIPJ/1993 – fl. 11).*

*O enquadramento legal da autuação encontra-se descrito às fls. 03/07.*

*O interessado, cientificado em 04/12/2003 (fl. 50), apresentou impugnação (fls. 53/66), em 30/12/2003, alegando em síntese que:*

*– o auto de infração foi lavrado sem a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), faltando legitimidade para constituição do crédito tributário;*

*– “o primeiro lançamento efetuado em abril de 1997, anulado, definitivamente em janeiro de 1999, pelo Conselho de Contribuinte, não tem o condão de suspender o prazo decadencial”;*

*– “Portanto, não poderia a Fazenda Pública lavrar o Auto de Infração, exigindo tributo, cujo fato gerador ocorreu no ano calendário de 1992, face ao que dispõe o Artigo 150, § 4º., do Código Tributário Nacional”;*

*– “para lastrear a glosa realizada, aquela autoridade apresentou “demonstração do lucro da exploração”, relativa ao*

*segundo semestre de 1992, onde cotejou o valor declarado na DIRPJ com o alterado, em razão dos seguintes equívocos, cometidos pela contribuinte”:*

*“a) Resultados Negativos em Participações Societárias, cujo montante de Cr\$ 51.243.341.050,00, na realidade referia-se a “Subsídio do IAA”, que, por falta de previsão legal, não poderia ser adicionado ao lucro da exploração”;*

*“b) Receitas Financeiras excedentes das Despesas Financeiras, no montante de Cr\$ 1.338.754.985,00, lançado na linha 05, como exclusão do lucro da exploração, quando o correto seria Cr\$ 13.042.955.442,00”;*

*– “com relação ao item “a”, acima, que trata do “Subsídio do IAA”, de fato, a Impugnante adicionou ao lucro da exploração, na linha 03, o montante de Cr\$ 51.243.341.050,00, que também foi adicionado ao lucro real, conforme pode ser comprovado pela análise da DIRPJ (fls. 11/16v), dos autos.”;*

*– “Dessa maneira, o valor em discussão foi adicionado tanto à base de cálculo do imposto de renda (lucro real) como a do incentivo fiscal (lucro da exploração), neutralizando, dessa forma, o valor da tributação, tendo em vista que o montante do “subsídio”, concedido pelo Instituto do Açúcar e do Alcool – IAA, é de natureza operacional, compondo, assim, a base de cálculo do benefício fiscal.”;*

*– “o mencionado “subsídio” tinha a finalidade de equalizar o custo agrícola das empresas sucro-alcooleiras no Nordeste, em relação às congêneres instaladas no Sudeste, que tinham um custo de produção menor”.*

*– “Ocorre que, equivocadamente, a Impugnante contabilizou o montante em discussão a crédito da conta de Lucros/Prejuízos Acumulados, como “ajuste de exercício anteriores”, quando deveria tê-lo creditado a conta de Resultado do Exercício de 1992. Caso a Impugnante tivesse procedido desta forma, não teria acarretado a lavratura do Auto de Infração ora contestada, eis que ao creditar a conta de Lucros/Prejuízos Acumulados, procedeu a adição do mesmo valor, tanto ao lucro real quanto ao lucro da exploração”;*

*Às fls. 61/62, o interessado elabora demonstrativos do Lucro Líquido e do Lucro Real, alegando que “cotejando-se as duas hipóteses de registro contábil/fiscal acima mencionadas, resta demonstrada a inalterabilidade da base de cálculo do imposto de renda (lucro real), nas duas formas de apropriação”.*

*– “Com relação ao item “b”, que trata do excesso de receitas financeiras em relação às despesas financeiras, a Impugnante na DIRPJ informou, na linha 05 – Quadro 04 – Anexo 2, o valor de Cr\$ 1.338.754.985,00, que foi ajustado pela autoridade fiscal para Cr\$ 14.381.710.427,00, o que está correto, caracterizando, assim, mais um erro na declaração de rendimentos fornecida à Receita Federal.”;*

– “Ocorre que a Impugnante, apercebendo-se do lapso cometido em sua declaração de rendimentos, ajustou sua escrituração referente aos prejuízos fiscais de exercícios anteriores, registrados na parte “b” do LALUR, compensando o montante de Cr\$ 13.042.429.255,00, no segundo semestre de 1992”;

Às fls. 63/64, o interessado elabora demonstrativos do Lucro Real, do Lucro da Exploração e dos cálculos do imposto de renda devido e do benefício fiscal de isenção, juntando cópias do LALUR às fls. 67/70.

Encerra requerendo o acolhimento da impugnação, para que seja julgado nulo o auto de infração, protestando pela produção de novas provas que se façam necessárias.

A autoridade de primeiro grau julgou procedente em parte o lançamento. Como o valor exonerado suplantou o limite de alçada, recorreu de ofício de sua própria decisão. Não houve recurso voluntário relativo à parte mantida. Abaixo transcrevo a ementa da decisão relativamente à parte exonerada:

**BENEFÍCIO FISCAL. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. SUBSÍDIOS DO IAA.**

*Cancela-se o lançamento decorrente de erro de preenchimento da DIRPJ, se demonstrado que não houve efeito tributário.*

É o relatório. 



## Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

A Delegacia de Julgamento assim fundamentou seu voto quanto à parte exonerada:

*O interessado confirma que, em relação ao item "a", o montante Cr\$ 51.243.341.050,00 se refere a "Subsídio do IAA". Entretanto, alega que a adição no cálculo do Lucro da Exploração (base de cálculo do incentivo fiscal) foi equivalente à adição feita ao cálculo do Lucro Real (base de cálculo do IRPJ), neutralizando o efeito da tributação, haja vista que o referido subsídio é de natureza operacional.*

*Explica que o referido procedimento ocorreu, pois o valor do subsídio foi, equivocadamente, contabilizado a crédito da conta de Lucros/Prejuízos Acumulados, como "ajuste de exercício anteriores", não transitando pela conta de Resultado do Exercício.*

*Analisando os demonstrativos de fls. 61/62, elaborados pelo interessado, verifica-se que de fato não há diferença entre o Lucro Real apurado, tanto na DIRPJ, quanto o Ajustado (ambos de 5.164.804,05 Ufirs), considerando-se como "outras receitas operacionais" o valor referente ao "Subsídio do IAA".*

*Na Demonstração do Lucro da Exploração (fl. 63), constata-se que, partindo-se do Lucro Líquido apurado na forma do parágrafo anterior, o Lucro da Exploração fica positivo, dando ao interessado o direito de utilizar o benefício fiscal.*

*Deste modo, a adição direta ao Lucro Real e ao Lucro da Exploração, em igual valor, do "Subsídio do IAA" (fls. 14 e 16v) não altera o montante devido de IRPJ, haja vista que o referido montante não transitou pelo resultado da empresa (Lucro Líquido do semestre), razão pela qual, nesse item, o lançamento é improcedente.*

De fato, ao verificarmos os documentos citados pela Delegacia de Julgamento, aferimos as mesmas informações citadas no voto. No entanto, alguns pontos merecem ser mais bem elucidados.

Conforme lição de Higuchi (*Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática*, 19ª Edição, São Paulo, Atlas, 1994: pág. 358):

*O artigo 19 do Decreto-lei nº 1.598/77 criou a figura denominada lucro da exploração, que serve de base para cálculo do limite máximo a ser observado na redução do lucro líquido ou do imposto de renda devido, em razão de diversos incentivos fiscais.*

*Após as alterações introduzidas pelos art. 20 do Decreto-lei nº 2.065/83, 8º do Decreto-lei nº 2.303/86 e 2º da Lei nº 7.959/89, o lucro da exploração é o lucro contábil antes da provisão para pagamento do imposto de renda, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:*

*I - a parte das receitas financeiras que exceder das despesas financeiras, sendo que, no caso de operações prefixadas, considera-se receita ou despesa financeira a parcela que exceder, no mesmo período, à correção monetária dos valores aplicados;*

*II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e*

*III - os resultados não operacionais.*

*O objetivo da lei foi o de conceder o benefício do incentivo fiscal exclusivamente sobre o lucro relativo à atividade operacional da empresa que o governo pretende incentivar.*

Essa parte final, por mim sublinhada, é relevante. Em razão disso, o destacado autor arremata mais adiante (pág. 362 da mesma obra):

*As adições ao lucro líquido do exercício, para determinação do lucro real, não afetam a composição do lucro da exploração, senão quando tal ajuste seja expressamente previsto na legislação tributária".*

Desse modo, o fato de o subsídio ter sido acrescido para determinação do lucro real não é suficiente para afastar a autuação.

Se o subsídio for, de fato, considerado uma adição e, portanto, não compor a apuração do lucro líquido, tal valor deve ser acrescido ao lucro real, mas não ao lucro da exploração (base de cálculo do incentivo) e a autuação estará correta.

Se, pelo contrário, o subsídio deveria compor a apuração do lucro líquido, mas por um equívoco não foi registrado como tal e, para corrigir o erro, foi somado tanto na apuração do lucro real, como na determinação do lucro da exploração, a autuação não procederá. Aparentemente, foi essa a conclusão da autoridade recorrida, mas isso não ficou de todo claro.

Em síntese, é necessário estabelecer a natureza do "Subsídio do IAA". Se for uma receita operacional relativa à atividade incentivada como alegou a própria impugnante, a autuação não merece prosperar. Do contrário, deve ser dado provimento ao recurso de ofício.

Acerca da natureza dos subsídios e do seu tratamento pela legislação do imposto sobre a renda, merece ser mencionado pronunciamento de Schoueri – Professor Titular da Universidade de São Paulo – (localizado no sítio [http://www.ibdt.com.br/integra\\_29112007.htm](http://www.ibdt.com.br/integra_29112007.htm), no dia 16/09/2009), na 1.159ª Reunião da Mesa de Debates de Estudos e Casos de Direito Tributário do IBDT, em 29/11/2007:

*Luis Eduardo Schoueri: É assim, Sidney, a legislação do Imposto de Renda trata, considera dois tipos de subsídios, um é o subsídio para investimento e outro é para despesas correntes, subsídios correntes. O para investimento não é considerado renda e não é tributado, desde que você mantenha em Reserva de Capital e não tributa, mas, pelo que você descreve, eu, até*

*busquei aqui a lei, mas não tenho texto integral aqui, pelo que você descreve não estamos na hipótese de subsídio para investimento e sim subsídio corrente, que é um acréscimo patrimonial como qualquer outro, é lucro da empresa. Não haveria... É uma receita, é um complemento, se você permitir, é um complemento da receita que a empresa tem, ou seja, no negócio da empresa, não houvesse aquele subsídio, o negócio seria inviável e a empresa teria prejuízo. Com aquele subsídio o negócio se torna lucrativo a ponto da empresa fazer aquele negócio e na medida em que se tornou positiva e a empresa fez o negócio, não há razão para não tributar naquilo que houver de lucro, como qualquer outro lucro da empresa. Eu insisto, não é o subsídio que vai ser tributado, é o lucro da empresa e esse lucro foi alcançado com uma somatória de receitas e despesas, entre as quais o subsídio corrente.*

Ao compulsarmos a legislação do imposto sobre a renda não encontramos o regime jurídico sobre o qual se refere o destacado Jurista. Na verdade, em nossa busca original, não obtivemos sucesso em razão do termo empregado pelos diplomas normativos. É usual o emprego tanto de subsídio, quanto de subvenção para designar o mesmo instituto jurídico.

No caso da legislação do imposto sobre a renda, a palavra adotada tem sido subvenção e, com efeito, há dois tipos, as quais se submetem a regimes de tributação totalmente diversos. No atual regulamento do imposto de renda, que reproduz textos legais contemporâneos aos fatos, no artigo 392 está reunida a disciplina relativa à subvenção (subsídio) corrente, ao passo que no 443 encontramos o regramento destinado à subvenção (subsídio) para investimento. Abaixo, reproduzimos ambos os dispositivos:

*Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:*

*I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);*

*Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):*

Cumpre-nos assim verificar de que tipo se trata o chamado “subsídio do IAA”.

Também em pesquisa na rede mundial de computadores, encontramos um ilustrativo texto acerca desse subsídio, numa página do próprio Ministério da Fazenda. Segue transcrição do texto:

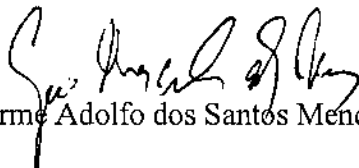
*O Programa Política de Preço Nacional Equalizado – Açúcar e Alcool foi inicialmente gerido pelo extinto Instituto do Açúcar e do Alcool – IAAe tinha, como um de seus objetivos, a unificação do preço nacional para cana-de-açúcar e álcool, ficando as diferenças de preço entre as regiões Norte/Nordeste e Centro-*

*Sul cobertas por um subsídio repassado pelas indústrias aos produtores de cana com recursos provenientes do Fundo de Exportação.*

*([www.stn.fazenda.gov.br/divida\\_publica/assuncao\\_reestruturacao\\_passivos\\_historico.asp](http://www.stn.fazenda.gov.br/divida_publica/assuncao_reestruturacao_passivos_historico.asp))*

Não há dúvidas, assim, que o subsídio ao IAA se enquadra no conceito de subvenção para custeio e não para investimento. Deve integrar, portanto, a receita operacional, o lucro líquido e, evidentemente, o lucro da exploração.

Isso posto, voto para negar provimento ao recurso de ofício. 

  
Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

## 1 TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_\_.

JOSÉ ROBERTO FRANÇA

### Ciência

Data: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Procurador(a) da Fazenda Nacional

### Encaminhamento da PFN:

☐ apenas com ciência;

☐ com Recurso Especial;

☐ com Embargos de Declaração;

☐ \_\_\_\_\_.