



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MAT

Sessão de 05 de março de 19 82

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.207

Recurso nº - RP/103-0.023

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrido - TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo - GP - GELO E PESCADO COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A.

IRPJ - INCENTIVOS FISCAIS - SUDEPE. A isenção fiscal concedida aos resultados das atividades pesqueiras, mediante projeto aprovado pela SUDEPE e ato de reconhecimento da autoridade fiscal, não pode alcançar os resultados de atividades não-pesqueiras, incluídas no objeto social. Por atividades pesqueiras entendem-se as definidas no art.9º, letra "a", do Decreto nº 62.458/68. Nos termos da alínea "b" e § único do mesmo dispositivo legal, os resultados de outras atividades devem ser mantidos em contas distintas no ativo e no passivo, pena de perda do direito à isenção (RIR/75, arts. 274 e 275). Incluem-se entre as atividades não-pesqueiras a comercialização de gelo e a revenda de combustíveis e lubrificantes a barcos pesqueiros.

O valor do incentivo corresponde ao imposto devido sobre os resultados operacionais da atividade incentivada, a ser incorporado ao capital social, sem o que haverá a perda do benefício (RIR/75, art. 297 e seu § 3º). A isenção não alcança o tributo devido em função dos resultados de outras atividades, nem o que incida sobre parcelas que a lei tributária considera indedutíveis, por desnecessárias, excessivas ou "ex vi legis", do ponto de vista fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos

Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso, ressalva-
do o direito de compensação do prejuízo no exercício de 1977. Venci-
do o Conselheiro JACINTO DE MEDEIROS CALMON. Ausente ocasionalmente
o Conselheiro WAGNER GONÇALVES.

Sala das Sessões (DF) ., em 05 de março de 1982

AMADOR OUTEIRELO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

URGEL PEREIRA LOPES

RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselhei-
ros: RAUL PIMENTEL, LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS FERNANDES e SEBAS-
TIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0730/050.487/78

RECURSO N.º: RP/103-0.023

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.207

RECORRENTE N.º: FAZENDA NACIONAL

Sujeito Passivo: GP - GELO E PESCADO COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A.

R E L A T Ó R I O

A FAZENDA NACIONAL, por seu Procurador junto à Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, recorre a esta Câmara Superior, pleiteando a reforma do Acórdão nº..... 103-02.869, de 22.04.80, prolatado no julgamento do recurso nº 81.575, interposto por GP - GELO E PESCADO COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A.

2. No Auto de Infração de fls. 5/6 os autuantes indicaram que a empresa, ao abrigo dos incentivos fiscais às atividades pesqueiras, na forma do art. 273 do RIR/75, estendia esses benefícios ao resultado global da atividade da pesca, bem como, da venda de gelo, óleo combustível, receita de aluguéis, arrendamento etc., sem o destaque contábil dos resultados dessas atividades. Por outro lado, a empresa também vinha infringindo o art. 165 do mesmo Regulamento, levando a despesas gerais "imposto e taxas", tais como: I.C.M., Imposto de Renda, I.N.P.S e P.I.S "sem contudo haver recolhido as quantias apuradas nos anos a corresponderem", permanecendo no passivo a pagar até a data do Auto (27.02.78).

Assim apurou-se:

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78

Acórdão nº-CSRF/01-0.207

I - Exercício de 1974, ano-base de 1973:

I.C.M.	—	421.428,08			
I.R.	—	146.849,00	568.277,08	x 30%	= 170.483,00
Imposto de Renda do exercício					<u>160.452,00</u>
			Total		<u>Cr\$ 330.935,00</u>

II - Exercício de 1975, ano-base de 1974

I.C.M.	—	870.050,58			
I.R.	—	160.452,00			
P.I.S.	—	102.821,94	1.133.324,00	x 30%	= 339.997,00
Imposto de renda do exercício					<u>58.660,00</u>
			Total		<u>Cr\$ 398.657,00</u>

III - Exercício de 1976, ano-base de 1975

I.C.M.	—	139.893,38			
I.R.	—	58.650,00			
P.I.S.	—	68.608,71			
I.N.P.S.	—	266.938,03	534.090,00	x 30%	= 160.227,00
Imposto de renda do exercício					<u>48.510,00</u>
			Total		<u>Cr\$ 208.737,00</u>

IV - Exercício de 1977, ano-base de 1976

I.C.M.	—	1.407.067,43			
P.I.S.	—	207.169,59			
I.N.P.S.	—	783.007,13	2.397.244,15	x 30%	= Cr\$719.173,00

Tudo acrescido da multa de 50% e da correção mo
netária, na forma da lei.

3. Impugnação tempestiva a fls. 7/26, aduzindo que havia o amparo da isenção que lhe fora reconhecida através do processo nº 10.920/68, pela SUDEPE, nos moldes do projeto aprovado por aquela Superintendência, tudo conforme o Decreto-lei nº 221/67. Que sempre se dedicou a atividades pesqueiras, exclusivamente, exercendo-as integral

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78
Acórdão nº- CSRF/01-0.207

e plenamente de acordo com o projeto aprovado pela SUDEPE. Que à referida autarquia cumpre dizer se a empresa se dedica à pesca em condições de desfrutar dos benefícios fiscais. Que no projeto aprovado pela SUDEPE foi consignado seu objeto social, in verbis:

"1.06-Objetivo da sociedade segundo os estatutos:
Art. 1º - do Estatuto Social - "... tem por fim a exploração da indústria e a comercialização do pescado em todas as suas formas, gelo em barras ou britado, armazenamento frigorífico, industrialização de produtos vegetais, comercialização de produtos de petróleo e ainda realizar as importações e exportações referentes ao seu negócio. Poderá, também, a juízo da diretoria, participar de empresas industriais ou comerciais, organizá-las e abrir sucursais ou filiais, dentro ou fora do país.

Setor de comercialização - congelamento de sardinhas "in natura" para regulagem de estoques nas épocas de escassez (lua).

Gelo - para entrega ao costado, no cais da empresa, aos barcos que ali atracarem.

Combustíveis e Lubrificantes - idem, idem.

Água - idem, idem.

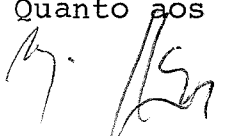
Setor de Armazenamento - frigorífico para sardinhas destinadas ao mercado consumidor e à isca de barcos de linha.

Setor de Industrialização - fabricação de gelo para conservação do pescado a bordo e em terra."

Na sequência, procura demonstrar "como até a qualquer leigo é perfeitamente fácil de ser entendido, a indústria pesqueira não se limita apenas à captura do pescado." Que "é uma visão demais estreita do que seja a indústria do pescado" pretender, como pretende a fiscalização que a venda de gelo e de óleo aos barcos pesqueiros não constitui atividade incentivada.

Na sua linguagem candente, a impugnante chega a acoimar de "aberração que não resiste mesmo ao mais superficial exame," o fato de a fiscalização não considerar o gelo e o óleo como atividade pesqueira...

Quanto aos impostos e contribuições debitados às



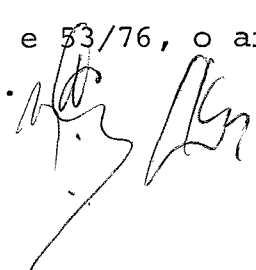
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78
Acórdão nº- CSRF/01-0.207

contas de resultados, diz que, em princípio, sempre pareceu à impugnante que seria descabido apurar um imposto devido, cujo valor seria forçosamente capitalizado, quando tal tributo seria calculado não sobre um lucro que pudesse aumentar o patrimônio líquido e justificar a emissão de ações novas, mas sobre despesas, débitos patrimoniais que não puderam ser solvidos tempestivamente. Que "obviamente, a capitalização de tal imposto devido forçaria distorção inconveniente do valor do capital social, inflacionando-o à base de ficção legal que tem o caráter de penalidade, que realmente é, no caso". Que as regras do art. 165 do RIR/75, se cumpridas à risca, não beneficiariam o Fisco, face à isenção de que desfruta a recorrente, pelo que sempre pareceu a esta mais lógico que se não fizesse o cálculo do tributo que seria devido sobre despesas reais, apenas não pagas. De qualquer maneira — aduz — os fins objetivados pelo citado art. 165 foram alcançados, desde que os resultados obtidos nos anos de 1973, 1974 e 1975 foram integralmente reinvestidos, em aumentos de capital, que resultaram em bonificações aos acionistas "exatamente como aconteceria, se acrescidos tivessem sido ao lucro base de cálculo do imposto, os valores dos tributos devidos e não pagos nos exercícios fiscais a que correspondiam".

Lembra que, na questão fiscal, mais significativo que o aspecto formal, ou meramente legal, é o resultado econômico visado pela legislação.

4. A Fiscalização, pela informação de fls. 101/103, começa por ressaltar que embora a autuada se refira a isenção concedida pela SUDEPE em processo de 1968, o informante declara ter apurado nos arquivos da Delegacia que a impugnante requereu sua isenção em 1970, através do processo nº 999/70, o qual foi deferido e a isenção concedida até 1972, não tendo sido encontrado pedido para o período a partir do ano de 1973.

Cita o art. 18 do DL nº 221/67, os PN's CST nº 984/71 e 53/76, o art. 9º do Decreto nº 62.458/68 e o art. 274 do RIR/75.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78

Acórdão nº-CSRF/01-0.207

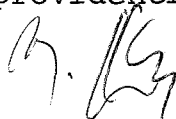
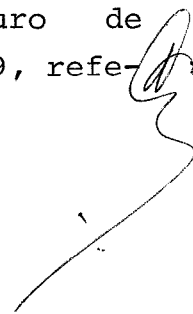
Para rebater a alegação da impugnante de que, nos 4 (quatro) anos fiscalizados não se dedicou a outra atividade que não a de pesca, fornece os seguintes quadros das receitas principais da autuada (desprezando-se centavos):

	<u>1973</u>	<u>1974</u>	<u>1975</u>	<u>1976</u>
Venda de Gelo.....	3.184.243,	4.140.098,	3.602.074,	3.703.153,
Venda de Óleo Combustível	2.359.227,	244.430,	1.580.882,	1.594.953,
Venda de Pescado.....	1.586.262,	1.733.229,	700,	902.928,
Venda Prod. Manufaturados.	229.950,	3.826.051,	4.695.214,	6.677.098,
Juros Credores.....	450,	101.344,	21.316,	-
Eventuais.....	4.340,	9.231,	33.877,	-
Venda de Resíduos.....	-	116.274,	79.547,	
Vendas Diversas.....	-	-	-	39,767,
Descontos recebidos....	-	-	-	111.989,
Arrendamento.....	-	-	-	178.032,

Que, "apesar de constar distintas as contas de receitas da Impugnante, suas contas de despesas estão juntas não permitindo uma apuração do resultado por atividade. Contesta, ainda, os demais argumentos da defesa.

5. A primeira instância considerou-se incompetente, em face do disposto no art. 276 do RIR/75, para decidir sobre a validade do benefício concedido em relação a atividades passíveis de serem interpretadas como não pesqueiras. Assim, manteve a exigência do imposto de Cr\$ 1.389.880,00, mais a multa e acréscimos legais correspondentes. Desse modo, dispensou Cr\$ 267.622,00 de imposto, que se refere ao imposto dos exercícios de 1974 a 1976, calculado pela própria autuada e não recolhido, ao abrigo da isenção, e que fora incluído no Auto de Infração. Em seguida, recorreu de ofício.

6. Nessa oportunidade, a interessada apresentou o recurso voluntário de fls. 134/143. Antes de apreciado o recurso de ofício, foi providenciada a juntada da peça de fls. 148/149, refe-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78
Acórdão nº- CSRF/01-0.207

rente ao processo nº 999/70, por cujo intermédio o Delegado da Receita Federal em Niteroi reconheceu, em 17.07.70, o direito aos benefícios fiscais, por parte da autuada, Até o exercício de 1972, tão somente em relação aos resultados financeiros obtidos dos empreendimentos econômicos cujos planos foram aprovados pela Portaria nº 174, de 6.5.69, da SUPEPE.

A fls. 150/152, vem a decisão da autoridade revisora regional, dando provimento ao recurso de ofício, com base nas seguintes razões de decidir:

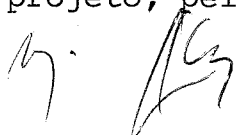
"CONSIDERANDO que as alterações feitas no Decreto-lei nº 221/67, pelo Decreto-lei nº 1217/72, não afetaram a situação das empresas que, à época da entrada em vigor deste último diploma legal, já se encontravam no gozo do benefício fiscal, haja vista o entendimento fixado no Ato Declaratório Normativo CST nº 22, de 30/06/75 que declarou que "O Decreto-lei nº 1217/72, dispondo sobre incentivos à pesca, não exige nova concessão ou ratificação, pelo Ministro da Fazenda, das isenções concedidas pela SUDEPE, previstas nos artigos 73 e 80 do Decreto-lei nº 221/67";

CONSIDERANDO que, desta forma, não há que se cogitar sobre qual a autoridade competente para reconhecer o direito da interessada ao gozo do benefício fiscal, circunscrevendo-se a matéria em discussão, neste processo, a saber-se se as atividades da empresa, impugnadas no Auto de Infração de fls. 5/6, estavam ou não incluídas entre aquelas previstas na legislação pertinente como passíveis de serem beneficiadas com a isenção do imposto de renda;

CONSIDERANDO que o Decreto-lei nº 221/67, em seu art. 80, concedeu, às empresas pesqueiras, a isenção do imposto de renda, relativamente "aos resultados financeiros obtidos de empreendimentos econômicos, cujos planos tenham sido aprovados pela SUDEPE";

CONSIDERANDO que o mesmo Decreto-lei, no parágrafo 3º daquele artigo, condicionou a efetividade do benefício ao seu reconhecimento "pela autoridade fiscal competente, à vista de declaração emitida pela SUDEPE, de que o empreendimento satisfaz às condições exigidas pelo presente Decreto-lei";

CONSIDERANDO, portanto, que a aprovação do projeto, pela SUDEPE, não atribui à empresa inte-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78
Acórdão nº CSRF/01-0.207

ressada, automaticamente, o direito a usufruir da isenção de tributos, o que somente ocorrerá com a decisão proferida pela autoridade fiscal competente;

CONSIDERANDO que o Sr. Delegado da Receita Federal em Niterói, autoridade competente, na época, para reconhecer o direito da autuada ao gozo dos benefícios fiscais, ao decidir sobre a matéria, em processo de nº 999/70, reconheceu-os com a ressalva de que "tal isenção não dispensa da obrigação da apresentação de declaração de rendimentos, nem abrange os resultados de outros empreendimentos desvinculados de suas atividades ou não aprovados pela SUDEPE, que no caso de existirem, deverão ser contabilizados em contas distintas, conforme determinam o § 7º do art. 8º, letra "b" e o § único do art. 9º do Decreto" (fls. 148/149 - grifos nossos);

CONSIDERANDO que as atividades impugnadas no Auto de Infração de fls. 5/6 (venda de gelo e de óleo, arrendamentos e aluguéis) não se enquadram entre aquelas indicadas no art. 18 do Decreto-lei nº 221/67 como vinculadas à "indústria da pesca", o que obrigaria a empresa a escriturar, separadamente, as operações beneficiadas e as não beneficiadas pelo incentivo fiscal (art. 9º, parágrafo único do Decreto nº 62.458/68 e art. 274 do RIR/75);

CONSIDERANDO que a empresa não cumpriu com aquelas prescrições de escrituração em separado conforme informado às fls. 102, perdendo, em consequência, o favor obtido, tal como determinado no art. 275 do RIR/75;

DECIDO dar provimento ao recurso de ofício.

Desta decisão cabe recurso voluntário.

Restitua-se à DRF em Niterói - RJ, para dar ciência à recorrida, aguardar prazo para interposição de recurso e, após, encaminhar ao 1º Conselho de Contribuintes, tendo em vista o recurso voluntário de fls. 134/143".

7. Dessa decisão interpôs novo recurso a recorrente (fls. 156/166).

8. O Acórdão recorrido teve a seguinte decisão:

"ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento, em parte, ao recurso, para excluir da exigência o imposto de Cr\$ 330.935,00, Cr\$ 210.573,83, Cr\$ 80.597,06 e Cr\$ 719.173,00, nos

exercícios de 1974, 1975, 1976 e 1977, respectivamente, vencidos os Conselheiros Lórgio Ribeiro, que mantinha a tributação sobre as parcelas não acrescidas ao lucro real, compensando, no exercício de 1977, o prejuízo fiscal apresentado na respectiva declaração de rendimentos; e o Conselheiro Urgel Pereira Lopes que apenas provia a referida compensação no exercício de 1977."

O voto vencedor está resumido na Ementa, que se transcreve:

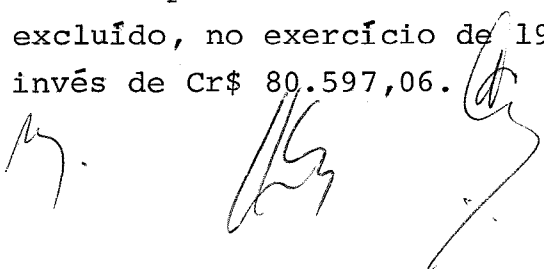
"ISENÇÃO - Atividade pesqueira - Reconhecimento de isenção pela autoridade fiscal, sob os fundamentos, entre outros, de que as atividades da empresa são as exigidas pelo artigo 9º alínea "a" do Decreto nº 62.458/68 e que o projeto foi aprovado pela SUDEPE. Cumprimento pelo contribuinte, durante os anos que se seguiram ao reconhecimento da isenção, das condições estabelecidas no projeto. Descabia qualquer medida retroativa que visa exigir o imposto dos resultados dessas atividades por terem sido consideradas, tempos após, pela referida autoridade fiscal, como não mais integrantes da atividade pesqueira. Atividades auxiliares da pesca nela também se integram face ao seu caráter eminentemente logístico. Integram, também, os resultados da atividade pesqueira, receitas operacionais acessórias.

ISENÇÃO - Incorporação ao capital da pessoa jurídica beneficiada do valor do benefício - O valor da isenção a ser debitado à conta de "Lucros e Perdas" e creditado à conta "Fundo para Aumento de Capital" de verá limitar-se ao montante do resultado líquido contábil do período-base, apurado de acordo com as determinações legais. A falta de capitalização da totalidade do valor da isenção não implica em sua perda mas sim na exigência como imposto apenas da parte não capitalizada.

MULTA "EX OFFICIO" - Cabível a multa "ex officio" se a matéria tributável só pôde ser levantada através de ação fiscal direta no domicílio do contribuinte.

Dado provimento parcial."

9. Devido o ligeiro erro material, foi o Acórdão nº 103-02.869 retificado pelo de nº 103-03.054, de 21.08.80, de modo que o imposto excluído, no exercício de 1976, ficou sendo de Cr\$ 84.597,00, ao invés de Cr\$ 80.597,06.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78
Acórdão nº CSRF/01-0.207

10. Dos Acórdão nºs 103-02.869, e 103-03.054, que retificou o primeiro, o douto Procurador junto à 3a. Câmara interpôs o recurso especial de fls. 216/222, com guarda do prazo legal, começando por destacar os dois pontos fulcrais do apelo:

- a) a isenção que foi concedida, revogada e, posteriormente, restabelecida pela Ilustre Maioria, sob o fundamento de que atividades auxiliares da pesca nela se integram.
- b) a tese inovadora: "o valor da isenção a ser debitado à conta de "Lucros e Perdas" e creditado à conta "Fundo para Aumento de Capital" deverá limitar-se ao montante do resultado líquido contábil do período-base, apurado de acordo com as determinações legais".

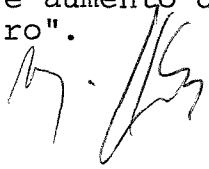
Quanto ao primeiro ponto, assinala que o Decreto-lei nº 221/67 não é preciso ao definir atividade pesqueira, ou indústria pesqueira. Contudo, nada sugere como sendo pesqueira a comercialização de gelo, combustível e lubrificante, atividades que representaram, em cinco anos, um percentual de 82% de suas receitas, em confronto com os 18% reservados ao pescado.

Acerca da aprovação, pela SUDEPE, do projeto da G.P.-GELO, ressalta que não é de se desprezar a hipótese de induzimento em erro, o que justificaria, moral e legalmente, a revogação do benefício dessa forma obtido.

Justifica o ilustre Procurador seu ponto de vista:

"Às fls. 38 encontra-se a "SINOPSE DO PROJETO". Logo pelo segundo parágrafo fica esclarecido que:

"Trata-se de um projeto para comercialização de pescado (sardinhas "in natura"), construção e ampliação da fábrica de gelo existente e aumento do cais de acostagem mediante aterro".



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78
Acórdão nº CSRF/01-0.207

Ora, quem lê tal disposição, sem preconceito, depreende, fácil, que o fim perseguido é a comercialização de pescado (vem em destaque), sendo induzido a pensar que a construção e ampliação da fábrica de gelo existente tem, como única finalidade a produção de gelo para uso próprio. O "cais de acostagem" teria por finalidade o recebimento das embarcações que trariam pescado, nunca, porém, o simples comércio de combustível e de gelo. Nem socorre o contribuinte o fato de estar mencionada a existência de instalações para abastecimento a barcos pesqueiros, de água, gelo, combustível, lubrificantes e até rancho — porque tais atividades — no momento do projeto — como este indica, já existiam, o que vale afirmar não eram objeto do projeto, que se destinava a algo futuro".

Por outro lado, a autoridade que reconheceu a isenção ressaltou que o benefício não dispensava a "obrigação da apresentação de declaração de rendimentos", e não abrangia os resultados de outros empreendimentos, desvinculados de suas atividades ou não aprovados pela SUDEPE, que, "no caso de existirem deverão ser contabilizados em contas distintas".

Essas formalidades jamais foram observadas pela contribuinte, pois, se destacou as receitas, não destacou as despesas, impedindo a apuração dos dois resultados.

Neste ponto, merecem transcrição as seguintes afirmações:

"Até aqui, o recurso procurou demonstrar o inconformismo da Fazenda Nacional contra o reconhecimento, pela Ilustre Maioria, da isenção beneficiadora do contribuinte. Se provido o presente recurso, por essa Augusta Corte, "ipso facto", ficará restabelecida a tributação sobre as parcelas de que fala o acórdão recorrido, que, repito, reconheceu a isenção. Em razão disso foram as verbas dispensadas.

Se a Egrégia Câmara Superior não prover esta primeira parte do apelo, a Fazenda Nacional recorre, então, da TESE — que se constitui em segunda parte do recurso ora intentado, atendendo ao Princípio da Eventualidade".



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78

Acórdão nº CSRF/01-0.207

Em prosseguimento, a chamada tese inovadora é assim resumida:

"Ao estabelecer a lei, entretanto, que o valor da isenção será debitado à conta de "Lucros e Perdas", ficou, também, fixado um limite para esse valor..." Em outras palavras, o valor da isenção não poderá superar a pujança do resultado líquido contábil apurado".

Ressalta o recurso que suas premissas esboroam-se ante a sistemática legal para apuração do valor do Imposto de Renda a Pagar. Que é condição necessária ao gozo da isenção a apresentação de declaração de rendimentos, e que essa isenção vem a consistir, nos termos do art. 273 do RIR/75, no imposto "que seria devido"

Por consequente, a declaração há de ser preenchida como se não houvesse isenção. Procede-se aos acrêscimos e decrêscimos e estabelece-se o valor sujeito ao tributo, que é calculado como se devido fosse. O imposto a pagar é o valor da isenção, não cabendo, portanto, falar em resultado contábil, que pode ser manipulado à vontade pelo contribuinte.

Quanto ao fato de a legislação determinar o lançamento em "Lucros e Perdas" em contrapartida a "Fundo para Aumento de Capital", afirma que não tem o condão de limitar o valor da isenção, de vez que a apuração do lucro contábil, no final do ano-base, e a determinação do Imposto de Renda a Pagar, por ocasião do preenchimento da declaração de rendimentos, são momentos distintos. Que essa afirmação não é prejudicada pela provisão para pagamento do imposto, constituída com lucros do ano-base. Que, no período a que se refere o processo, o valor da isenção era apurado através da declaração de rendimentos, com as inclusões e exclusões ao lucro contábil. Não houvesse a isenção, e o valor seria recolhido como imposto, debitado a despesas gerais (ou uma conta similar), na época do pagamento. Por não ser despesa dedutível, o imposto de renda, quando da declaração seguinte, seria acrescido ao lucro contábil, a fim de se apurar o lucro real, sujeito ao imposto. Que a tese da Câmara levaria ao entendimento de que, abstraída a isenção, se não

7.

LS

Q

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78
Acórdão nº CSRF/01-0.207

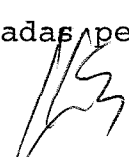
houvesse lucro contábil, mesmo existindo o "fiscal", a empresa não pagaria o imposto de renda. Que a legislação, ao determinar que se lance diretamente a "Lucros e Perdas", quer fazer entender que a "despesa" deve, de logo, ser eliminada, via escrituração, como, de fato, ocorre com o imposto de renda, embora ressalvando que não é despesa dedutível. Isto para que o benefício de um ano não diminua o do seguinte, o que ocorreria se o imposto, transformado em benefício, pudesse ser dedutível, reduzindo, via de consequência, o lucro "fiscal".

Sublinha, ainda, que a tese vencedora na Câmara peca, igualmente, pela seguinte consequência — não aventada — que ocorreria se o lucro contábil fosse superior ao real, para efeito do imposto de renda. Indaga: em tal caso, mandar-se-ia mudar a sistemática, ou majorar (ilegalmente) o benefício?

Termina pedindo o restabelecimento da decisão de primeiro grau, ou, alternativamente, sem prejuízo da primeira pretensão (princípio da Eventualidade) a refutação da tese da Câmara, com o provimento parcial do recurso, no sentido de que seja cobrado o imposto não capitalizado, sob o falho argumento de inexistência de "lucro contábil".

11. Admitido o recurso (despacho de fls. 223), contrariou a interessada (fls. 227/236), começando por refutar a assertiva de que a isenção foi concedida e posteriormente cassada. Alega, na sequência: que, embora o Decreto-lei nº 221/67 não tenha definido atividade pesqueira, não se deve considerar taxativo o § 1º, de seu art. 81, uma vez que o Decreto nº 62.458/68, ao regulamentar o Capítulo VIII daquele diploma legal, em seu art. 9º, não se prendeu à enumeração do texto matriz, o que desautoriza argumentar que teria havido interpretação extensiva do texto legal.

Prossegue com algumas considerações em torno de que a pesca não pode dispensar serviços que a complementam, tais como embarcações locomovendo-se (usando combustível) até o local da captura; a conservação, utilizando gelo. Que, por isso, as atividades descritas no "Projeto", e aprovadas pela SUDEPE, integram



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78

Acórdão nº CSRF/01-0.207

todo o complexo indispensável ao pleno funcionamento da empresa, que é inteiramente dedicado à indústria pesqueira, ou indústria da pesca, expressões que têm exatamente o mesmo sentido, e não divergentes, como pretende o recurso. Que, sendo o incentivo ao consumo do pescado a única razão econômica da isenção outorgada à indústria pesqueira ou indústria da pesca, nada do que indispensavelmente se faça para a consecução daquele objetivo poderá separar-se daquilo que constitui o alvo do benefício fiscal. Que o abastecimento dos barcos dos pescadores, feito pela empresa, não era sua atividade anterior ao reconhecimento da isenção, simplesmente porque, desde que começou a operar, com o projeto inicial ou com sua ampliação, a sociedade sempre desfrutou da isenção que lhe foi legalmente reconhecida pela SUDEPE. Que também não se pode falar que a SUDEPE foi induzida em erro ao aprovar o projeto inicial e sua expansão, pois, tanto na "sinopse", como no projeto propriamente dito, menciona-se, exaustivamente, a comercialização de gelo, de combustível e de lubrificantes, para venda aos barcos pesqueiros, como um dos objetivos da empresa. Que seria de saber-se, especialmente, se, cabendo à SUDEPE e não ao Fisco o reconhecimento das condições para outorga da isenção a cada empresa, poderia a repartição lançadora negar o favor fiscal deferido, sem provar o desatendimento do projeto aprovado.

Depois de transcrever passagens da "sinopse", ressalta que, "como se observa, existia anteriormente apenas um pequeno negócio de gelo, de óleo combustível e de lubrificantes, e que o projeto aprovado pela SUDEPE cogitou de obter condições favoráveis à ampliação dessa atividade. Que não seria cabível se quisesse agora cassar a isenção de que goza a recorrente para todas as suas atividades industriais pesqueiras, conforme deferido pela SUDEPE e, no devido tempo, ratificado pela D.R.F. em Niterói, tudo isso sob a equívoca alegação de que a comercialização de gelo e combustível, com os barcos pesqueiros, seriam atividades exercidas sem o beneplácito do Decreto-lei nº 221/67. Que a autoridade administrativa não revogou, como não poderia revogar, a isenção, sendo que os autos informam que ela foi confirmada, de modo que nem o autuante, nem a autoridade julgadora da instância singular, anali-

7.

163

3

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78
Acórdão CSRF/01-0.207

saram esse ângulo da questão. "Entretanto, a fiscalização e a Procuradoria querem que se cobre da recorrente o imposto que seria devido como se inexistente a isenção".

Em prosseguimento, cuida de rebater mais especificamente as razões do recurso. Diz que, admitindo-se, para argumentar, que tivesse atividades não beneficiadas pela isenção, e que a contabilização das despesas não se tivesse feito apartadamente, então não seria o caso de revogar-se a isenção, mas de apurar-se o resultado de cada uma de suas atividades.

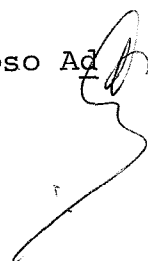
Quanto à tese adotada pela maioria, na 3a.Câmara, diz que não é inovadora, mas sim resultado da adoção de princípio correto para evitar a ocorrência de absurdo, o qual consistiria em aumentar o capital social, distribuir ações novas etc., debitando o valor lançado a "Lucros e Perdas"; aumentar e diminuir, simultaneamente, o patrimônio líquido e, apesar disto, declarar aumentado o capital social. Que não se negou que o valor da isenção fosse o do imposto devido, nem que o lucro sujeito ao gravame fosse o lucro fiscal. O que se sustenta é que a lei, ao determinar que se debite a conta de "Lucros e Perdas" e se credite a conta "Fundo para Aumento de Capital", está condicionando a capitalização de valor limitado, necessariamente, ao montante do saldo credor da conta de "Lucros e Perdas", não autorizando seja ele ultrapassado, por que isto seria evidente absurdo.

Rebate, ainda, o argumento de que "abstraída a idéia da isenção, a existência de lucro fiscal não implicaria obrigação tributária, quando não houvesse lucro contábil".

Termina ressaltando que a isenção foi-lhe legalmente reconhecida pela SUDEPE, que não cabe ao Fisco o direito de cassar a isenção retroativamente, a menos que se provassem desvios do Projeto aprovado pela SUDEPE, e que é impraticável a capitalização do lucro fiscal. Espera a manutenção do Acórdão recorrido.

12.

O Parecer do ilustre Procurador do Contencioso Ad



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78

Acórdão nº CSRF/01-0.207

ministrativo sustenta as razões do recurso especial, e menciona, em seu apoio, os Pareceres Normativos nºs 984/71 e 93/78.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso especial, assim como as contra-razões que se lhe seguiram, foram apresentados dentro do prazo legal.

O primeiro aspecto destacado no recurso diz respeito "à isenção que foi concedida, revogada e, posteriormente restabelecida pela Ilustre Maioria, sob o fundamento de que atividades auxiliares da pesca nela se inseriam".

Vejamos o problema da isenção.

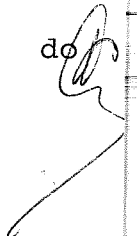
O Decreto-lei nº 221, de 28.02.67, que dispôs sobre a proteção e estímulos à pesca, e deu outras providências, foi regulamentado, em parte, pelo Decreto nº 62.458, de 25.03.68.

No art. 80 do D.L., e no art. 8º do Decreto, estabelece-se que as pessoas jurídicas que exerçam atividades pesqueiras, gozarão (até prazos sucessivamente prorrogados) de isenção do imposto de renda e quaisquer adicionais a que estiverem sujeitas.

No § 3º do citado art. 80 do DL, determinou-se:

"§ 3º - A isenção de que trata este artigo só será reconhecida pela autoridade fiscal competente à vista de declaração emitida pela SUDEPE, de que o empreendimento satisfaz às condições exigidas pelo presente Decreto-lei."

No mesmo sentido, o § 5º do mencionado art. 8º do



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78

Acórdão nº CSRF/01-0.207

Decreto nº 62.458/68, substituindo, apenas, "declaração emitida pela SUDEPE" por "Portaria baixada pela SUDEPE".

Até aqui está muito claro que a competência para reconhecer o direito à isenção era da "autoridade fiscal competente."

Aliás, o art. 87 do referido Dec. lei nº 221/67 é específico a respeito dessa competência, ao dispor:

"Art. 87 - Os titulares das Delegacias do Imposto de Renda, nas áreas de suas respectivas jurisdições, são também competentes para reconhecer os benefícios fiscais respectivos de que trata o presente Decreto-lei."

Por conseguinte, a competência deferida por lei à SUDEPE era declarar, ou baixar Portaria declarando que o empreendimento satisfazia às condições exigidas pelo Decreto-lei nº 221/67.

Essas condições são, ou podem ser, múltiplas, consoante se infere do exame de cada artigo do Decreto-lei. Quer isto significar que tais condições podem ser em maior ou menor número, conforme a expressão ou as características do empreendimento, não sendo necessário que todas devam ser, necessariamente, atendidas. Algumas delas, inclusive, não têm a ver com o gozo de incentivos fiscais.

Portanto, está absolutamente correto, a meu ver, o raciocínio que leve à conclusão de que é lícito à SUDEPE pronunciar-se, através de ato próprio, no sentido de que o projeto, ou o empreendimento, como se prefira, atende às condições do Decreto-lei, sem que isso queira dizer que atende a todas elas. Ao contrário, o exato alcance de pronunciamento desse tipo seria mais o de que o projeto não contraria as condições estabelecidas para os fins dos incentivos em vista e menos o de que atende a todas as condições, mesmo porque as condições a serem atendidas, na verdade, são apenas aquelas indispensáveis ao cumprimento dos pressupostos fáticos e legais.

h.

LE

LE

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78
Acórdão nº CSRF/01-0.207

gais para fazer jus aos benefícios fiscais.

Estas considerações vêm a propósito de que, a par da atividade pesqueira incentivada, pode a pessoa jurídica ter objeto social mais amplo, albergando outras atividades, mesmo divorcia das da pesca, sem que a SUDEPE deva pronunciar-se no sentido de que o empreendimento é estranho à atividade pesqueira, ou contraria o Decreto-lei nº 221/67.

Em consonância com o entendimento exposto, veja-se o art. 9º do Decreto nº 62.458/68, "in verbis":

"Art. 9º. Para os efeitos deste Regulamento consideram-se pessoas jurídicas que exercem atividades pesqueiras:

- a) as legalmente registradas que tenham alguns dos seguintes objetivos exclusivos no seu contrato social: a captura, conservação, beneficiamento, transformação, industrialização, transporte ou comercialização dos seres animais ou vegetais que tenham na água o seu natural e mais frequente meio de vida;
- b) as que além dos objetivos antes mencionados também incluam no contrato social fins não vinculados à indústria pesqueira" (grifei)

À vista dos claros termos do texto legal transcrito, não me parece que possam subsistir dúvidas de que o projeto ou o empreendimento de pessoa jurídica cujo objeto social inclua fins não vinculados à indústria pesqueira poderá ser aprovada pela SUDEPE, desde que, no mais, atenda às condições do Decreto-lei nº 221/67, não obstante esses fins não vinculados nada terem a ver, direta ou indiretamente, com a atividade pesqueira.

A questão que agora se põe é a de definir se um projeto, ou empreendimento, que refira atividades pesqueiras propriamente ditas, e atividades não pesqueiras, mas englobadas no objeto social, poderá gozar, em relação aos seus resultados globais, dos benefícios concedidos, por lei, às empresas pesqueiras.

17.

157

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78

Acórdão nº CSRF/01-0.207

Como se sabe, os benefícios fiscais, no caso, são de duas espécies:

a) benefícios propriamente ditos, que consistem em receber recursos provenientes da dedução do imposto de renda de outras pessoas jurídicas;

b) isenções várias, inclusive do imposto de renda.

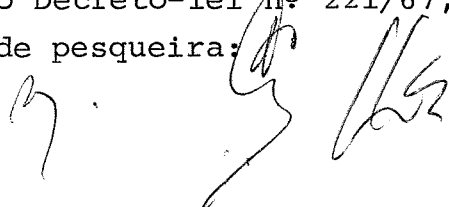
Em ambos os casos a empresa beneficiada (pesqueira) terá de obedecer ao proceituado no § único do art. 9º do Decreto nº 62.458/68 ("caput" e alíneas "a" e "b" transcritos acima):

"Parágrafo único. Os benefícios e isenções do Decreto-lei nº 221, de 28 de fevereiro de 1967, no que se refere às pessoas jurídicas mencionadas na alínea "b" supra, somente serão concedidos sobre suas atividades pesqueiras, sendo obrigatória a manutenção de contas distintas no ativo e no passivo". (Grifei).

O texto transcrito não pode ser mais claro. Em primeiro lugar, os benefícios e isenções são reservados à atividade pesqueira, como tal definida no art. 81, § 1º do Decreto-lei nº 221/67 e, com mais detalhe, inclusive ampliativo, na alínea "a" do art. 9º do Decreto nº 62.458/68, já transcrito. Em segundo lugar, as atividades paralelas, admitidas na alínea "b" do mesmo art. 9º, e também transcrita acima, não gozam de benefícios ou isenções, sendo obrigatória, inclusive, a escrituração contábil devidamente destacada.

Assinale-se que a definição de atividade pesqueira, para os fins em cogitação, foi dada pela lei. Portanto, não é à SUDEPE, nem à Secretaria da Receita Federal, nem aos contribuintes que incumbe defini-la.

Para o Decreto-lei nº 221/67, art. 81, § único, entende-se por atividade pesqueira:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78
Acórdão nº CSRF/01-0.207

"a captura, industrialização, transporte e comercialização de pescado".

No art. 18 do mesmo Dec. lei define-se "indústria da pesca" o exercício de atividades de

"captura, conservação, beneficiamento, transformação ou industrialização dos seres animais ou vegetais que tenham na água seu meio natural ou mais frequente de vida."

No art. 9º do Decreto nº 62.458/68, temos como indústria pesqueira aquela que tenha alguns dos seguintes objetivos exclusivos no seu contrato social:

" a captura, conservação, beneficiamento, transformação, industrialização, transporte ou comercialização dos seres animais e vegetais que tenham na água o seu natural ou mais frequente meio de vida".

Feitas as considerações acima, vejamos o caso destes autos.

A fls. 28 contém-se cópia xerox da Portaria nº 256, de 30.04.70, da SUDEPE, em que a Autarquia RESOLVE, na forma do disposto no § único do art. 4º do Decreto nº 62.458/68, aprovar "a reformulação do cronograma de aplicação da firma GP - GELO E PESCA DO COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A., referente à expansão do projeto original (aprovado pela Portaria nº 174, de 6.5.69) autorizar a captação de recursos do Imposto de Renda até o montante de NCr\$...... 2.314.317,00, de acordo com o art. 81 do Decreto-lei nº 221/67, bem como auferir os benefícios concedidos pelos artigos 73 e 80 do referido diploma legal, nos termos do relatório de aprovação constante do processo SUDEPE nº 10.920/68".

Em anexo (fls. 29/30) cópia xerox de uma comunicação ao Diretor-Geral da E.P.P. (?), sem data nem referência a número de processo ou algo semelhante, assinada por um assessor do E.P.P., opinando pelo deferimento de pedido de elevação do capital

7.

15

7

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78
Acórdão nº CSRF/01-0.207

de giro, mediante a captação de recursos de incentivos fiscais no valor de NCr\$ 2.314.317,00.

Pela coincidência de valores, deve relacionar-se com a citada Portaria nº 256, da SUDEPE.

A fls. 31, cópia xerox da Portaria nº 174, de 06.5.69, da SUDEPE, aprovando a expansão do projeto de comercialização da GP - GELO, "para captação de recursos do Imposto de Renda até a importância de Cr\$ 1.428.000,00, conforme processo SUDEPE nº 10.920/68"

Trata-se da Portaria relacionada com a de nº 256, de 30.04.70, atrás referida, embora inexistente, no processo, testemunho da razão da divergência de valores mencionados numa e noutra.

A fls. 32, cópia xerox da Portaria nº 80, de 04.3.69, da SUDEPE, considerando aprovado o projeto da GP - GELO, conforme processo nº 10.920/68, "para efeito da mesma gozar das isenções e estímulos previstos no Decreto-lei nº 221, de 28 de fevereiro de 1967, de acordo com o relatório de aprovação do referido projeto".

A fls. 33/35, cópia xerox, praticamente ilegível, em papel timbrado, da SUDEPE, parecendo ser datado de 5.5.69, referente à GP - GELO.

A fls. 36/84, expediente endereçado pela GP- GELO à SUDEPE, em 19.12.68, submetendo "o incluso projeto, acompanhado da sinopse respectiva, onde salienta que se trata de "um projeto para comercialização de pescado (sardinhas "in natura"), construção e ampliação da fábrica de gelo existente e aumento do cais de acostagem mediante aterro. Além disso está dotada a Empresa de instalações para abastecimento a barcos pesqueiros, de água, gelo, combustível, lubrificantes e até rancho".

A fls. 148, já na fase recursória, inseriu-se a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Niterói-RJ, reconhecendo o direito à isenção, nos seguintes termos:

h.

13

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78

Acórdão nº CSRF/01-0.207

"Requer a G.P. Gêlo e Pescado Com. e Ind. S.A., estabelecida à rua Dr. Paulo Frumêncio, 225 nesta cidade, isenção do imposto de renda e adicionais respectivos a que estiver sujeita, até o exercício de 1972, baseada no Decreto-lei nº 221, de 28.2.67.

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM NITERÓI, no uso das atribuições que lhe confere a letra "c" do item 4, da Portaria Ministerial GB-227, de 25.6.69,

CONSIDERANDO que as atividades da empresa são as exigidas pelo artigo 9º alínea "a" do Decreto 62.458, de vinte e cinco de março de mil novecentos e sessenta e oito, que regulamentou o Decreto-lei 221/67;

CONSIDERANDO que o projeto da firma de aumento de capital com aproveitamento do recurso do imposto de renda, foi aprovado pela SUDEPE, conforme Portaria nº 172, de 6.5.69, do mesmo órgão;

CONSIDERANDO que a requerente não é devedora da Fazenda Nacional; e,

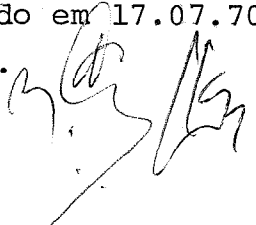
CONSIDERANDO tudo mais que do processo consta,

R E S O L V E reconhecer à G.P. Gêlo e Pescado Com. e Ind. S.A., o direito à isenção do imposto de renda e adicionais respectivos a que estiver sujeita, até o exercício de 1972, tão-somente com relação aos resultados financeiros obtidos dos empreendimentos econômicos cujos planos foram aprovados pela Portaria nº 174, de 6.5.69 pela SUDEPE, esclarecendo a interessada que tal isenção não dispensa da obrigação da apresentação de declaração de rendimentos, nem abrange os resultados de outros empreendimentos desvinculados das suas atividades ou não aprovados pela SUDEPE, que no caso de existirem deverão ser contabilizados em contas distintas, conforme determinam o § 7º do art. 8º, letra "b", e o § único do art. 9º, do Decreto.

Esclarece ainda, que os §§ 1º e 2º do art. 8º do mesmo diploma legal, dispõem que o valor da isenção deverá ser incorporado ao capital financeiro, seguinte àquele em que tiver sido gozada e a fração que não possa ser distribuída será mantida em conta denominada "Fundo para aumento de capital" devendo, também, a empresa observar o disposto nos §§ 2º e 3º do art. 8º do Decreto nº 62.458/68.

À T.A.A. para ciência à interessada fornecendo-se cópia desta decisão."

Verifica-se que o ato de reconhecimento da isenção firmado em 17.07.70 baseou-se na Portaria nº 172, de 06.05.69, da SUDEPE.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78
Acórdão nº CSRF/01-0.207

Nenhuma cópia dessa Portaria nº 172 foi juntada aos autos. Contudo, pode ser que se trate de equívoco, pois, mais adiante, o ato do Sr. Delegado mencionou a Portaria nº 174, também da SUDEPE, e da mesma data, isto é, 06.05.69.

Se o ato da SUDEPE em que se baseou o Sr. Delegado foi, efetivamente, a Portaria nº 174, de 06.05.69, da SUDEPE, então houve grave equívoco, porque essa Portaria, embora referindo-se ao processo SUDEPE nº 10.920/68, que corresponde ao Projeto de fls.36/84, diz expressamente que aprovou o projeto de comercialização da GP - GELO "para captação de recursos oriundos do Imposto de Renda até a importância de NCr\$ 1.428.000,00".

Ora, aprovar expansão de projeto para o fim de captar recursos do Imposto de Renda não é a mesma coisa que aprovar projeto para o fim de gozar de isenção.

Tanto assim é que, a fls. 32, vem a Portaria nº 80, de 04.03.69, também da SUDEPE, fazendo referência a aprovação do projeto constante do processo SUDEPE nº 10.920/68, "para efeito da mesma gozar das isenções e estímulos previstos no Decreto-lei nº 221, de 28 de fevereiro de 1967, de acordo com o relatório de aprovação do referido projeto".

Esta sim, é uma Portaria que serviria para o reconhecimento da isenção. Nunca a de nº 174/69.

Entretanto, além de não ter sido a Portaria nº 80/69, da SUDEPE, aquela em que se baseou o Sr. Delegado para expedir seu ato de reconhecimento do direito à isenção, cabe indagar onde está o relatório de aprovação do referido projeto, e em que termos foi ele aprovado. Nos autos não o encontrei.

Neste passo, deparamo-nos com dois obstáculos à validade e à eficácia do ato de reconhecimento do Sr. Delegado: (a) saber em que termos foi o projeto aprovado; (b) o fato de o ato de reconhecimento ter-se baseado em Portaria da SUDEPE que nada tinha a ver com a isenção do imposto de renda.

h.

[Assinatura]

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78
Acórdão nº CSRF/01-0.207

Embora invertendo a ordem, comecemos pelo obstáculo assinalado em (b), pertinente à validade e à eficácia do ato de reconhecimento da isenção. Conforme se assinalou, em vista de ter-se baseado em Portaria da SUDEPE (a de nº 174/69) que nada tem a ver com os pressupostos legais do referido ato de reconhecimento.

Entendo que o ato do Sr. Delegado padece de vício insuperável, a esta altura, sendo, em consequência, nulo por erro essencial quanto aos pressupostos legais que deveriam estar na base de sua validade e eficácia.

O ato jurídico é válido quando praticado na conformidade dos requisitos que a ordem jurídica estabelece. É eficaz quando produz efeitos jurídicos, ainda que não aqueles que lhe são peculiares. Não obstante, há de produzir consequências jurídicas adequadas, possibilitando o reconhecimento de um direito subjetivo e correlativo dever jurídico.

A regra é que o ato nulo é ineficaz, "ab initio".

Ora, o ato do Sr. Delegado, conforme se disse, é nulo, por padecer de defeito grave, qual seja a falta de elemento essencial para a sua razão de ser, violando preceito legal de ordem pública, consubstanciado no § 3º do art. 80 do Decreto-lei nº..... 221/67.

Não atendeu o ato administrativo de reconhecimento da isenção ao requisito que a doutrina nomeia de motivo ou causa, que vem a ser "a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo (Hely Lopes Meirelles, in "Direito Administrativo Brasileiro", Ed. Rev. dos Tribunais, São Paulo, 1977, 5ª ed., pág. 121). Ou, "as razões em que ele se baseia" (Seabra Fagundes, in "O Controle dos Atos Administrativos Pelo Poder Judiciário", Forense, Rio, 1967, 4a. ed., pág. 38).

Sustenta o douto Procurador da Fazenda Nacional que a isenção foi revogada pelo Sr. Superintendente Regional da



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78

Acórdão nº CSRF/01-0.207

Receita Federal - 7ª R.F. e restabelecida pela Terceira Câmara.

Realmente, a decisão do Sr. Superintendente declara, a fls. 152:

"CONSIDERANDO que a empresa não cumpriu com aquelas prescrições de escrituração em separado, conforme informado às fls. 102, perdendo, em consequência o favor obtido, tal como determinado no art. 275 do RIR/75".

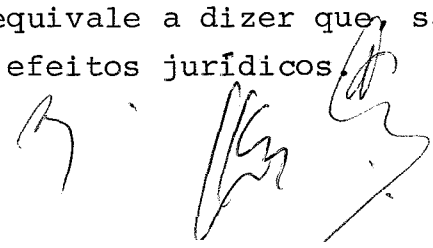
À sua vez, o art. 275 do RIR/75 prescreve:

"Art. 275 - A infração do disposto no art. anterior implicará na revogação do favor obtido e na exigibilidade das parcelas não efetivamente pagas do imposto, sem prejuízo das demais sanções cabíveis."

No entanto, creio que o texto regulamentar não cuida de revogação no sentido que a palavra contém quando se trata de revisão dos atos administrativos pela própria Administração, por inconvenientes ao interesse público. Nestes casos, o ato revogado é legítimo e eficaz, e somente o interesse público determina sua desconstituição. Ademais, os efeitos da revogação são "ex nunc". Esse aspecto é significativo para melhor compreensão do art. 275 do RIR/75, o qual, nitidamente, diz respeito aos atos passados.

Na verdade, a "revogação" do citado art. 275 quer significar que, desatendidas as condições legais, não subsistirá direito à isenção. Porém, esse direito voltará a prevalecer a partir do momento em que as condições e requisitos legais passarem a ser atendidos. Haveria como que uma suspensão dos efeitos do ato de reconhecimento do direito à isenção.

O mesmo não se passa quando é revogado ou declarada a nulidade do ato de reconhecimento. Repetindo: se revogado, seus efeitos cessam "ex nunc". Declarado nulo, os efeitos dessa declaração são "ex tunc", o que equivale a dizer que, salvo situações muito especiais, nunca produziu efeitos jurídicos.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78

Acórdão nº CSRF/01-0.207

Conforme já se ressaltou, o ato de reconhecimento do Sr. Delegado da Receita Federal em Niterói-RJ., padece de vício que o torna nulo. Salientou-se, ainda, que as medidas tomadas até agora não se revestiram de conteúdo, ou de forma, capazes de caracterizar a declaração de nulidade. Esta, como se sabe, carece de ato da Administração nesse sentido. A pergunta que se põe é se o Conselho de Contribuintes tem poderes para declarar a nulidade do ato do Sr. Delegado.

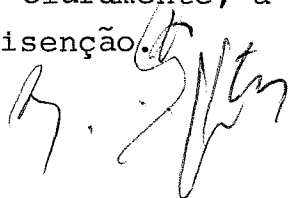
Nos termos da Súmula 473, do STF:

"A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial".

Os Conselhos de Contribuintes são órgãos integrantes da Administração. O controle administrativo é exercido sobre as próprias atividades dessa mesma administração, seus atos e seus agentes. Pode manifestar-se através do controle hierárquico próprio, exercido pelas chefias, ou pelo controle hierárquico impróprio, com auxílio de órgãos incumbidos do julgamento de recursos. Esse entendimento encontra respaldo no art. 6º, V, do Decreto-lei nº 200/67.

Os recursos administrativos são os meios hábeis de propiciar o reexame da atividade da Administração por seus próprios órgãos. No caso presente, o recurso foi interposto por representante da Procuradoria da Fazenda Nacional para a instância administrativa própria. No pedido, a Fazenda Nacional insurge-se quanto ao que denomina reconhecimento da isenção pela Câmara recorrida, depois de ter a autoridade revisora regional "revogado" a isenção, nas palavras do ilustre subscritor do recurso especial.

Ladeados pormenores de ordem conceitual, o que resalta é que o recurso pleiteia, claramente, a insubsistência do ato de reconhecimento do direito à isenção.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78
Acórdão nº CSRF/01-0.207

Ante o pedido, esta Câmara não pode omitir-se. Tendo o dever de manifestar-se a respeito, e sendo o órgão competente para examinar, em última instância administrativa, a matéria em litígio, cujo deslinde é indissociável da análise da validade e eficácia do ato de reconhecimento do Sr. Delegado, resulta que a Câmara enfeixa o poder-dever de tutela sobre os atos administrativos praticados em instâncias inferiores e que foram, direta ou indiretamente, determinantes da instauração e tramitação deste feito. Dentre eles, obviamente, o ato de reconhecimento da isenção.

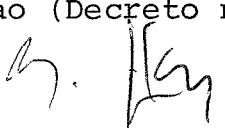
Nessas condições, meu voto, no particular, seria no sentido de se declarar a nulidade do ato administrativo em questão.

Neste passo encerrar-se-ia a presente discussão, eis que tal declaração de nulidade implicaria a abstenção de quaisquer considerações trazidas à apreciação desta Câmara, por naturalmente prejudicadas.

Contudo, para que não se diga que se estaria inovando no feito, é razoável enfrentar as demais razões, em torno das quais argumentam a Fazenda Nacional e a contribuinte.

É a hora de trazer à tona o obstáculo assinalado em (a), linhas atrás, também relativo à validade e eficácia do ato de reconhecimento, consistente em delimitar os termos em que a isenção foi reconhecida.

Se ignorarmos o vício quanto ao motivo ou causa do ato, concordaríamos em que o ato pode ser admitido quanto à validade. Entretanto, quanto aos efeitos que dele se irradiam (eficácia), temos de convir, por uma questão de lógica-jurídica meridiana, que, fossem quais fossem os termos do relatório da SUDEPE relativo à aprovação do projeto — relatório esse não trazido aos autos — o certo é que, sob pena de frontal desobediência à lei, não poderia ter ido além de considerar o projeto enquadrado no Decreto-lei nº 221/67, vale dizer, compreendendo "atividades pesqueiras" e outras, as primeiras passíveis de amparo pela isenção (Decreto nº 62.458/68, art. 9º, "a") e as segundas não (Decreto nº 62.458/68, art. 9º, "b").



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78

Acórdão nº CSRF/01-0.207

Por outras palavras: recordando o que foi destacado ao início deste voto, a aprovação do projeto, para os efeitos do direito à isenção, não poderia contemplar resultados de atividades outras que não:

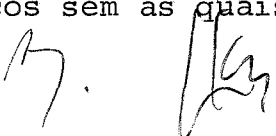
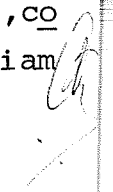
"a captura, conservação, beneficiamento, transformação, industrialização, transporte ou comercializa—ção dos seres animais que tenham na água o seu natural e mais frequente meio de vida".

Ainda na citada alínea "a" do art. 9º, menciona-se que as pessoas jurídicas tenham alguns dos objetivos exclusivos acima referidos, no seu contrato social. Segundo creio, Objetivos exclusivos estão aí no sentido de especiais, privativos ou restritos. Quer dizer: ou a captura, ou a conservação, ou o beneficiamento etc. hão de ser exclusivamente desenvolvidos por uma empresa, para que se possa caracterizá-la como pesqueira, ainda que outras atividades também possam constar do objeto social, as quais, evidentemente, não gozarão de isenção fiscal sobre seus resultados positivos.

Aliás, a Portaria nº 80, de 04.03.69, da SUDEPE — que, pelo visto, é o ato em que o Sr. Delegado deveria ter-se basea—do — alude ao gozo das isenções e estímulos previstos no Decreto—lei nº 221/67 e, nesse diploma legal, não se prevêem isenções e estímulos a não ser para os resultados das atividades pesqueiras.

Não obstante, a contribuinte desenvolve argumenta—ção, por vezes candente, no intuito de demonstrar que a produção de gelo para consumo e venda, e a revenda de lubrificantes e combustí—veis a embarcações pesqueiras de terceiros (que nem trabalham para ela) são atividades correlacionadas com a pesca, uma vez que sem o gelo e as embarcações a atividade pesqueira seria inviável.

Ora, nessa ordem de idéias, também a fabricação de barcos de pesca, a produção de matérias primas para a fabricação des—ses barcos, a industrialização e a venda de equipamentos para produ—zir o gelo, enfim, centenas de atividades agrícolas, industriais, co—merciais e de serviços sem as quais a pesca seria inviável seriam

7.  

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78

Acórdão nº CSRF/01-0.207

atividades pesqueiras. Com pouco mais, seríamos todos pescadores. E, nesse universo de pescadores, é extraordinário que a captura de peixe, no Brasil, permaneça tão notoriamente modesta.

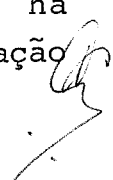
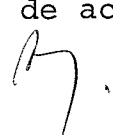
Ademais, a encampar-se a tese da GP - GELÔ, e levando-se em consideração que, em alguns exercícios, suas receitas provenientes da comercialização da pesca foram diminutas em relação às receitas de gelo, lubrificantes e combustíveis, bem poderia dar-se o caso de, em algum exercício, vir ela a ter receita zero da atividade pesqueira propriamente dita, e chegar-se à curiosa situação de seguir considerando-se empresa pesqueira por ter fabricado e vendido gelo, bem como revendido lubrificantes e combustíveis a embarcações pesqueiras. É axiomático que as premissas absurdas levam a conclusões absurdas.

Recorde-se que, nos 4 (quatro) exercícios em discussão, a contribuinte teve receitas de conservação de peixe que andaram à volta de 18% de suas receitas globais, no período.

Ademais, se considerarmos que a contribuinte de modo algum logrou infirmar as razões que levaram a fiscalização a considerar insubsistente a isenção, quais sejam as de não possuir destacadas, em sua contabilidade, as receitas e despesas, nomeadamente as despesas, de cada uma de suas atividades, é óbvio que incidiu o art. 275 do RIR/75, com a consequente perda do direito à isenção.

Porém, para o caso de não ser provido o recurso na sua primeira parte, o seu autor, invocando o Princípio da Eventualidade, recorre da tese esposada, por maioria de votos, na Terceira Câmara, segundo a qual "ao estabelecer a lei que o valor da isenção será debitado à conta de "Lucros e Perdas", ficou fixado um limite para esse valor (...) que não poderá superar a pujança do resultado líquido contábil apurado".

Sublinha, ainda, que a isenção, nos termos do art. 273 do RIR/75, consiste no imposto que seria devido, cujo valor há de ser encontrado de acordo com a sistemática própria da legislação



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78
Acórdão nº CSRF/01-0.207

do imposto sobre a renda, "não cabendo falar em resultado contábil, que pode ser manipulado à vontade pelo contribuinte".

No particular, contra-arrazoou a interessada, defendendo a decisão recorrida.

Como se recorda, deu-se notícia, no relatório, que a fiscalização considerou insubsistente a isenção por haver entendido que o benefício não se estendia aos resultados das atividades não-pesqueiras e que, inexistindo contabilização destacada de receitas e despesas da atividade incentivada e das atividades não incentivadas, prejudicada estava a isenção, "in totum".

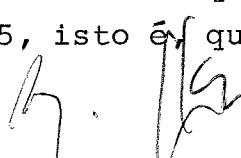
A partir desse entendimento, lançou o imposto que deixara de ser pago ao abrigo da pretensa isenção, e tributou, ainda, parcelas que não haviam sido acrescidas ao lucro real.

Evidentemente, a partir desse raciocínio, não se cogitou, nem se poderia cogitar, de separar o que seriam resultados operacionais efetivamente contemplados pela isenção (o atual "lucro da exploração") e os resultados não-operacionais, normalmente tributados, mesmo que subsistisse integral a isenção, uma vez que esta já mais alcançaria tais resultados.

De igual modo, não se cuidou de destacar certas parcelas indevidamente computadas como despesas operacionais, com repercussão subtrativa no resultado operacional e, "ipso facto", da base de cálculo do imposto devido a que alude o art. 273 do RIR/75.

O entendimento da fiscalização é incensurável, na medida em que assentou na premissa de que a isenção não subsistia, na forma do art. 275 do RIR/75, por ela citado no Auto de Infração.

Realmente, não só o art. 275 em questão é claro ao determinar que há revogação do favor obtido e exigibilidade do imposto não pago, nos casos em que seja inobservado o disposto no art. 274 do mesmo RIR/75, isto é, quando a pessoa jurídica que se dedica



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78
Acórdão nº CSRF/01-0.207

a outras atividades deixar de manter contabilizadas "em contas de ativo, de passivo e de resultados, as operações pertinentes às atividades beneficiadas", como o próprio art. 9º e parágrafo único do Decreto nº 62.458/68, transcritos ao início deste voto, e que regulamentou o Decreto-lei nº 221/67, era expresso na determinação da observância dessa verdadeira "conditio iuris" para o gozo da isenção.

Por outro lado, é fora de dúvidas que a isenção, quando legalmente reconhecida, abrange, tão-só, os resultados da atividade pesqueira.

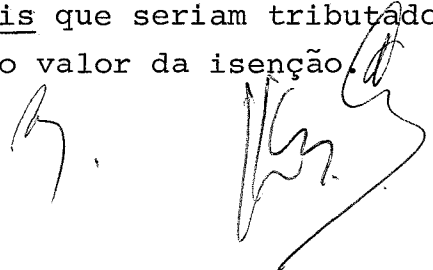
Quaisquer resultados não-operacionais, assim como dispêndios ou encargos que, do ponto de vista fiscal, não sejam de dutíveis, ou devam ser acrescidos ao lucro real (fiscal) não estão amparados pela isenção.

Nessa ordem de idéias, se os resultados operacionais são negativos, e os não-operacionais positivos, em montante que supere o valor negativo dos operacionais, há imposto devido mas não há isenção.

Se há resultados operacionais positivos e prejuízo, em valor inferior, nas atividades não-operacionais, há imposto devido, e há isenção sobre a diferença tributada. Não sobre a totalidade do imposto que seria devido pelos resultados operacionais, por que uma parte destes foi absorvida pelos prejuízos nas atividades não-operacionais.

Conseqüentemente, se há resultados operacionais positivos e prejuízos, em valor igual, nos não-operacionais, não há imposto devido nem há isenção. Em sentido inverso, se há prejuízos operacionais iguais por resultados positivos não operacionais, também não há imposto devido nem isenção.

Em suma: o valor do imposto devido correspondente aos resultados operacionais que seriam tributados se isenção não houvesse é que determina o valor da isenção.



Ademais, era absolutamente indispensável a incorporação ao capital social do valor da isenção, nos estritos termos do art. 297 do RIR/75, sob pena de perda do benefício, consoante esta belecia o § 3º do mesmo artigo.

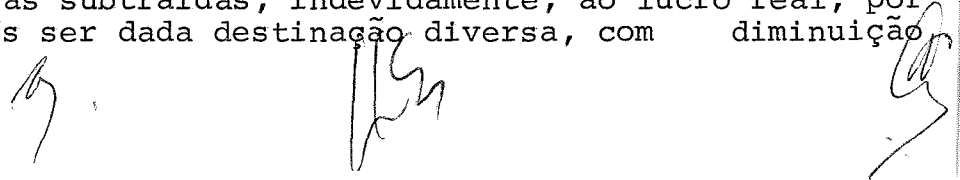
Obviamente, quando se trata de separar o lucro operacional, como base de referência da isenção, dos resultados não-operacionais, não amparados pelo benefício fiscal, incluem-se nestes últimos as parcelas indevidamente subtraídas, ou tributadas por força de lei, como, por exemplo, o excesso de remuneração a dirigentes, o imposto de renda pago pela pessoa jurídica, os impostos, taxas e contribuições não efetivamente pagos no exercício financeiro a que corresponderem, as multas fiscais, e outras hipóteses previstas no art. 222 do RIR/75.

É no sentido do que se expõe acima a torrencial jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes, conforme exemplos a seguir:

" IRPJ - ISENÇÃO - DESPESAS OPERACIONAIS. A despesa realizada não é considerada operacional ou não unicamente em função de contrato firmado entre as partes. Outros fatores podem levar a classificarmos de terminada despesa como operacional, incluindo a efetividade, relação com a atividade explorada etc. No caso, o descumprimento das normas contratadas, assim como a liberalidade havida no seu pagamento nos levam a concluir por sua tributabilidade. Não é por que goza a sociedade do direito à isenção do imposto sobre a renda que pode se considerar imune a tributação deste imposto. O não atendimento das regras gerais sobre contabilização e outras podem ocasionar a tributação de determinada importância, ainda que a sociedade seja isenta do imposto".
(Ac. nº 101-72.732, de 20.07.80).

"INCENTIVOS FISCAIS - SUDENE. O imposto devido em virtude de lançamento "ex officio" ou suplementar não é amparado pelos incentivos previstos nos arts. 256 a 305 do RIR/75, por força do art. 295 do mesmo Regulamento.

O valor das isenções ou reduções, está condicionado à sua capitalização, nos termos do art. 297 do cita do RIR. Logo, não estão amparadas pela isenção parcelas subtraídas, indevidamente, ao lucro real, por lhes ser dada destinação diversa, com diminuição



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78

Acórdão nº CSRF/01-0.207

correspondente da base de cálculo do incentivo"
(Ac. 103-03.055, de 22.09.80).

"IRPJ - INCENTIVOS FISCAIS - A isenção do art. 23 do Dec. Lei 756/69, não alcança a tributação sobre parcelas adicionadas ao lucro, tais como excesso de remuneração e multas por infrações fis-cais, por não decorrerem do empreendimento incenti-vado mas sim de imposição legal".

(Ac. nº 101-71.699, de 18.06.80).

"ISENÇÃO - A isenção ou incentivos fiscais concedidos pelo Poder Público no campo regional ou setorial, tendo em vista o objetivo e fins so-ciais a serem alcançados, dirige-se exclusivamen-te ao tributo incidente sobre os resultados posi-tivos decorrentes da própria atividade incentiva-da (lucro operacional), não alcançando, em conse-quência, o tributo incidente sobre os resultados de outras atividades, nem o que recaia sobre as parcelas que a lei tributária considera indedu-tíveis, por desnecessárias ou excessivas, do pon-to de vista fiscal, em geral".

(Ac. nº 101-72.349, de 22.06.81).

Ora, à vista dessa jurisprudência, que também é da Terceira Câmara, e que se espria por outros inúmeros julgados de idêntico teor, temos que, no julgamento do recurso voluntário, a douda maioria, mesmo considerando, como considerou, que a isenção prevalecia sobre os resultados globais da empresa, não poderia ignorar que a base de cálculo da isenção seria dada pelo resultado operacional (de todas as atividades) multiplicado pela alíquota de 30%, para se chegar ao imposto devido passível de isenção, desde que incorporado ao capital social, na forma da lei. Nunca sobre o valor do imposto de renda devido, que não capitalizou, nem sobre as parcelas de IR, FGTS, INPS e ICM, que indevidamente deduziu, e deixou de acrescer ao lucro real.

Com efeito, ainda na linha de pensamento do voto de maioria, cuja premissa era, como vimos, a da isenção integral, o seu desdobramento lógico seria o de apurar-se o lucro operacio-nal escoimado das deduções desautorizadas pela legislação do impos-to de renda; proceder-se aos acréscimos ao lucro real de multas



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/050.487/78
Acórdão nº CSRF/01-0.207

fiscais, excessos de remunerações a dirigentes e outras despesas in dedutíveis. Achado o lucro tributável, calcular-se o imposto devido. Calcular a percentagem desse imposto devido que correspondia ao lucro operacional (hoje, "lucro da exploração"). O valor encontrado consistiria no valor isento, a ser capitalizado, ao passo que o res tante do imposto devido teria de ser pago.

Em seguida, verificar se o valor incentivado fora efetivamente capitalizado, nos termos da lei. Em caso negativo, no todo ou em parte, exigir o imposto relativamente ao que não tivesse sido capitalizado.

Este o correto entendimento da lei, consagrado na jurisprudência citada.

De maneira que visto o problema do ângulo da isen ção sobre os resultados de todas as atividades da empresa, como quis a maioria, no acórdão recorrido, ou da isenção sobre os resultados da atividade pesqueira, como seria o caso se a empresa tivesse efetuado os devidos destaques contábeis, apresenta-se estranhíssima a tese perfilhada no citado acórdão, jogando com "a pujança da conta de Lucros e Perdas".

Na verdade, de tudo o que se procurou demonstrar, neste voto, e que é corroborado pela jurisprudência, nunca há o ris co de a conta de Lucros e Perdas não comportar o valor do incentivo a ser capitalizado. Esse fenômeno só poderia mesmo ocorrer se prevalecessem interpretações da legislação de regência como a que lhe deu a empresa, e que foi acolhida pela maioria, no acórdão recorrido. Porém, tais interpretações não guardam consonância com a lei. Na realidade, fariam "letra morta" do texto legal, por inexecutável, na maioria dos casos.

Ante o exposto, voto no sentido de se dar provimen to ao recurso especial, ressaltando o direito à compensação do pre juízo no exercício de 1977.

Brasília-DF., 05 de março de 1982.

URGEL PEREIRA LOPES - RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA

WEF

Sessão de 05 de março de 19 82

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.208

Recurso nº . RD/104-0.051

Recorrente ELIAS BUFAIÇAL

Recorrido QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Interessada: FAZENDA NACIONAL

RENDIMENTOS DE ORIGEM E NATUREZA INCOMPROVADOS. Não se incluem como rendimentos da cédula "H" aqueles declarados pelo contribuinte como não tributados, ainda que intimado o contribuinte não consiga comprovar sua efetiva percepção. É incumbência do fisco a determinação da "natureza real ou presuntiva" desses rendimentos, a fim de dar-lhes a capitulação adequada e prevista em lei.

Recurso Especial de Divergência conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Especial.

Sala das Sessões (DF), em 05 de março de 1982.

AMADOR GUTERRELO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

RELATOR

LUÍZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WAGNER GONÇALVES, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA e PEDRO MARTINS FERNANDES.