



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC

Sessão de 10 novembro de 19 80

ACORDÃO Nº 101-71.916

Recurso nº 82.601 - IRPJ - EXS.: 1975 a 1979

Recorrente PEDREIRA DO HORTO LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SANTOS (SP)

IRPJ - Não são beneficiadas pelo incentivo fiscal instituído no Decreto-lei nº 1096/70, as empresas de mineração que não tenham plano de aproveitamento econômico da jazida ou que, em 24/03/70, não eram detentoras a qualquer título de direitos de decreto de lavra.

Simples orientação fiscal não se reveste de qualquer eficácia normativa ou suspensiva da responsabilidade do consulente, por eventuais infrações a legislação fiscal, devendo se restringir a questões incontroversas. Rejeitada a preliminar e negado provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PEDREIRA DO HORTO LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 10 de novembro de 1980.

AMADOR OUTEIRELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR

VISTO EM ADEMILSON BASTOS DE CARVALHO - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
SESSÃO DE: 13 NOV 1980

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, RAUL PIMENTEL, LUIZ ANDRÉ NETO (SUPLENTE), AGOSTINHO SERRANO FILHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente o Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0845/005.371/79

RECURSO N.º: 82.601

ACÓRDÃO N.º: 101-71.916

RECORRENTE: PEDREIRA DO HORTO LTDA.

R E L A T Ó R I O

PEDREIRA DO HORTO LTDA., pessoa jurídica de direito privado estabelecida em Santos - SP, foi alvo da ação fiscal a que alude o Auto de Infração de fls. 8/10, lavrado em 05/07/79, onde é exigido o recolhimento do crédito tributário de Cr\$17.551.263,00, aí compreendido imposto de renda, correção monetária válida até 30/09/79 e multa de 50% prevista no art.534, letra "b" do RIR/75.

A exigência em questão fundamenta-se no fato de haver a autuada infringido a legislação do imposto sobre a renda, mediante dedução do lucro, como encargos, valores correspondentes a quota de exaustão de recursos minerais incentivada, em desacordo com o § 1º do art. 1º, e art. 2º - Decreto-lei 1096/70.

Não possuindo o direito do decreto de lavra e/ou plano de aproveitamento econômico da jazida, vulnerou o disposto no art. 197 e §§ do vigente RIR.

A dedução está assim distribuída nos exercícios de 1975 a 1979, anos-base de 1974 a 1978:

Exerc. 1975	-	Valor tributável.	Cr\$ 1.582.749,00
" 1976	-	" "	.Cr\$ 4.183.676,00
" 1977	-	" "	.Cr\$ 6.808.456,00
" 1978	-	" "	.Cr\$ 6.546.859,00
" 1979	-	" "	.Cr\$11.026.407,00

Apropriou despesas não necessárias suportadas com aquisição de objetos que serviram para presentear pessoas - assim quantificadas: exerc. 1976: Cr\$23.907,00 e exerc. 1977: Cr\$.. 57.585,00 e bem assim despesas sem a necessária comprovação dos gastos efetuados com "lanches", em valores expressivos, quais sejam: exerc. 1976, Cr\$30.400,00 e exerc. 1977, Cr\$73.850,00.

Não se conformando com a exigência fiscal a interessada interpôs a impugnação de fls. 37/132, cujas razões estão assim sintetizadas:

"As razões de defesa estão agrupadas em três blocos de alegações, que versam sobre: questão preliminar, o primeiro, cuja essência consiste na inaplicabilidade de penalidades, com base no art. 100 do C.T.N., face à existência da consulta prévia sobre a matéria autuada; razões de fato em que tenta demonstrar que o lançamento do tributo efetuado com base na declaração apresentada não pode ser modificado em virtude do caráter definitivo de que é revestido esse ato da administração fiscal; e, finalmente, as razões que atacando o mérito da autuação, tenta demonstrar a ilegalidade da glosa da quota de exaustão.

A questão preliminar versa sobre a pré-existência de consulta formulada a agente do fisco, que, em manifestação expressa, no Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, página 25 verso, recomendou à autuada a utilização do incentivo previsto no Decreto-lei 1096/70, mediante débito à conta de Lucros e Perdas e crédito do Fundo de Exaustão-Incentivo DL 1096/70, e capitalização no exercício seguinte do montante deduzido.

A impugnação propugna, nessa fase, pela eficácia da mencionada recomendação, procurando conferir-lhe a condição de Ato Declaratório e deseja receber tratamento previsto no art.100 do C.T.N., para excluir penalidades, por entender que agiu com base e de acordo com recomendação expressa da Fazenda Federal, em obediência a ato normativo e práticas reiteradamente observadas pela autoridade administrativa. Ilustra suas alegações com farta demonstração doutrinária nacional e estrangeira.

No segundo bloco de alegações, a que a im-

[Handwritten signature]
Fum.

pugnante denominou de "Razões de Fato", insiste, fundamentalmente, na impossibilidade de revisão do lançamento, por ter apresentado, nos prazos, suas Declarações de Rendimentos e no mesmo ato ter sido notificada do imposto a pagar. Alicerça sua posição no art. 149 do C.T.N. e em farta citação doutrinária e jurisprudencial. Propugna pela imutabilidade do lançamento tributário, que a seu ver, constitui corolário lógico do princípio constitucional que protege o ato jurídico perfeito em sua integridade para torná-lo acabado.

Afirma, ainda, que o erro de direito não pode ser aproveitado pelo fisco. Diz que o Direito presume-se conhecido e a autoridade que deve aplicá-lo não pode ignorá-lo, e mais, que nos lançamentos, primitivos, principalmente nesta questão que é eminentemente de direito, se a impugnante agiu por recomendação da própria Fazenda Federal, se incidiu em erro de Direito ainda assim, ao levá-los a efeito, não pode agora vir retificá-los.

No terceiro e último bloco de alegações trata da ilegalidade da glosa da quota de exaustão de recursos minerais. Afirma em sua defesa, conforme já arguiu em matéria preliminar e que repete no mérito, que seguiu orientação e recomendação expressa da Delegacia da Receita Federal em Santos, que deixou expressa recomendação no livro próprio (SIC).

Discute, nesse passo, possível conflito entre os textos dos PNs 153/72 e 44/77, com fundamento no acórdão 103-02.516, de 16 de fevereiro de 1979, prolatado no Recurso - 81.389, sendo recorrida a D.R.F. em Florianópolis.

O argumento principal expendido pela impugnante é de que para os minérios da Classe II o aproveitamento é imediato, pois são utilizados "in natura", sendo, pois dispensado para os mineiros da classe II o plano de aproveitamento econômico, porque essa exigência é feita somente nos regimes de concessão que envolvem minerais que exigem procedimentos industriais complementares, os minerais da classe II podem ser aproveitados pelo regime de licenciamento.

Conclui sua defesa alegando que antes da edição do DL 1096/70 já minerava na qualidade de licenciada; em 1973, por força do Alvará do D.N.P.M., nº 960/73, passou a minerar no regime de Autorização, a partir de quando passou a se

At. Fum.

utilizar de quotas de exaustão, incentivadas, obteve por parte da Fazenda Federal, que consultou na forma exposta na preliminar, recomendação escrita para se utilizar dos benefícios do DL 1096/70; estava em vigor o parecer normativo 153/72.

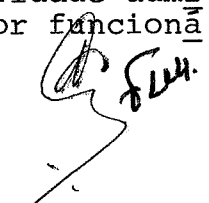
Repisa afirmações anteriores de que os minérios da classe II não têm seu aproveitamento sujeito à aprovação do Plano de Aproveitamento Econômico, bastando para o seu aproveitamento apenas os regimes de licenciamento ou Autorização, e que o Parecer Normativo 44/77 foi analisado pelo Conselho de Contribuintes que o refutou em favor do Parecer Normativo nº 153/72.

Como encerramento da peça impugnatória, formula o pedido de anulação total do auto de infração impugnado. Pede a realização de diligência para que seja apurado se a impugnante funciona como empresa de mineração sob regime de Autorização para explorar minério da classe II; se, antes de funcionar como empresa de mineração, já funcionava sob o regime de licenciamento; quais os critérios adotados para os registros dos contratos de alteração do capital, com uso da quota de exaustão incentivada nos termos do DL 1096/70, para as empresas que funcionam no regime de licenciamento ou autorização, para os minérios da classe II; se para o aproveitamento imediato dos minérios da classe II, pelo regime de licenciamento ou autorização é exigido o Plano de Aproveitamento Econômico, necessário para o regime de concessão por decreto de lavra; se as empresas de mineração assim constituídas, preenchidos os requisitos legais do Código de Mineração, possuem direito de virem a obter decreto de lavra. Finaliza pedindo realização de perícia para apuração das quantias aplicadas, face ao faturamento a partir de 1970.

A informação fiscal foi produzida às fls. 135 e 138.

Os autores do feito manifestam-se pela manutenção integral do auto de infração, pelo fato de não ser o mesmo fruto de mera revisão de declaração, mas de procedimento de fiscalização e lançamento "ex officio" por declaração inexata.

Sobre a arguição preliminar, sustentam que não assiste razão à impugnante ao pretender qualificar como ato declaratório da autoridade administrativa, ato descabido praticado por funcionário



rio incompetente para praticá-lo e com total preterição das formalidades que são essenciais para sua eficácia.

Quanto ao mérito da autuação, a manifestação dos fiscais autuantes é no sentido de que falta legitimidade à autuada para apropriar-se do direito de deduzir, do lucro sujeito à tributação, cotas de exaustão incentivadas, tanto pela ausência de escrituração do valor do direito de lavra, quanto pela própria inexistência desse direito. Ressaltam que o DL 1096/70 elege duas situações necessárias ao aproveitamento dos seus favores: a primeira estabelece a necessidade do Plano de Aproveitamento Econômico da Jazida, cuja data inicial nele estabelecida para início da exploração econômica, serve para início da receita bruta que será objeto de cálculo anual das quotas de exaustão; a segunda considera os casos de exploração de jazidas anteriores a 24/3/70, às quais somente reconhece como beneficiária do encargo de exaustão feita se as empresas que as explorem o façam na condição de detentora, a qualquer título, de direitos de decreto de lavra. No que concerne à autuada, a dedução das quotas de exaustão incentivada foi feita sem que ela fosse detentora de direito de decreto de lavra e sem Plano de Aproveitamento Econômico da jazida.

Concluem que a dedução das já referidas quotas de exaustão incentivadas configura-se ilícita, face ao disposto no artigo 1º, § 1º do Decreto-lei 1096/70, pois para efeitos fiscais não houve até então o início da exploração econômica mensurável na legitimidade do direito de lavra, mesmo porque a exploração era feita pela pessoa jurídica concomitantemente com o direito que era requerido pelo seu sócio quotista, Sr. Alexandre Neves Teixeira.

Finalizam dizendo que os argumentos expendidos pela impugnação, embora embasados em contextos legais, não são oportunos nem enquadrados à altura de desmentir e anular a análise figurada no P.N. 44/77. Sobre as "Despesas Não Necessárias" e "Despesas sem Comprovação" a impugnante nada alegou para demonstrar que a fiscalização a gira erradamente ou em discordância com a legislação tributária."

A impugnação foi indeferida pela decisão de fls.

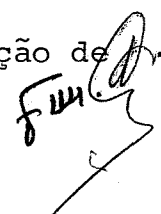
Ful

140/151, sob o fundamento de que a matéria argüida em preliminar é totalmente desprovida de consistência eis que a empresa não fez consulta e não existe nenhuma recomendação da Fazenda à empresa, proferida por autoridade competente. O ato praticado pelo mencionado fiscal está inquinado de vícios sob todos os aspectos: falta de capacidade do agente, ilicitude do objeto, inobservância da forma prescrita em lei. Simples indagações a agentes do fisco, ainda que respondidas por escrito em livros próprios do contribuinte, não correspondem ao que é preceituado no Decreto - 70.235/72, sobre os requisitos essenciais do processo de consulta. Por outro lado a revisão do lançamento primitivo foi efetuada legitimadamente e dentro da mais rigorosa observância dos preceitos legais que regulam a matéria.

A impugnante chega a uma conclusão contraditória ao reconhecer expressamente que o dispositivo que melhor se aplica à sua situação é o art. 198 do RIR/75.

O Parecer Normativo 44/77 não revogou o entendimento expendido pelo P.N. 153/72, como pretende a impugnante, nem tampouco com ele se conflita. A faculdade de utilizar a cota de exaustão incentivada decorre da aprovação do Plano de Aproveitamento Econômico, aprovado após a publicação do D.L. 1096/70, cujo início do período nele previsto marcará o início da exploração sobre a qual recai o benefício. Para as empresas que na data da publicação do D.L. 1096/70, fossem detentoras a qualquer título de decreto de lavra, o que não é efetivamente, o caso da impugnante, o art. 2º do mencionado Decreto-lei assegurou direito equivalente ao previsto no seu art. 1º. O autor da peça impugnatória junta, para ilustrar suas alegações, o Acórdão nº 103-02.516, de 16/02/79, do 1º Conselho de Contribuintes, que mais favorece a defesa do lançamento do que a impugnação. Como se vê, a razão não está com a impugnante, pois não era detentora de direitos de decreto de lavra, não podendo portanto beneficiar-se dos favores instituídos pelo Decreto-lei nº 1096/70.

Segue-se o recurso consubstanciado na petição de



fls. 154/161. Após examinar e tecer considerações sobre a decisão recorrida insiste a recorrente na necessidade de acolhimento da questão argüida em preliminar, para promover a aplicação do § único do art. 100 do C.T.N. e na apreciação do Decreto-lei nº 1.096/70, a luz da legislação e da terminologia usada em mineração.

Quanto a preliminar alega que a recomendação feita pelo agente público foi expressa e faz parte da documentação da empresa, não impugnada pela autoridade fiscal. Defende que a Instrução Normativa nº 1/69, que disciplinou atos normativos e consultas, no item VII, atribui a todos os funcionários o poder de emanar ato declaratório de uso interno ou externo. O agente, pode ainda, emitir ato homologatório. Não se pode negar que a interpretação que foi recomendada para as empresas de mineração pela autoridade administrativa, não constituiu prática reiterada. Não se pode negar que o Parecer Normativo CST nº. 153/72, não foi suficientemente claro, pois a Fazenda houve por bem baixar o P.N. nº 44/77, versando sobre a mesma interpretação do referido decreto-lei nº 1096/70, ora prorrogado por mais dez anos. Negar ao contribuinte - fato que não foi apreciado na decisão - sua boa fé para tirar a parte punitiva do ato fiscal, não é da boa doutrina do poder dos agentes administrativos. Espera ver acolhida a preliminar para que lhe sejam concedidos os benefícios do § único do art. 100 do C.T.N.

No mérito afirma que o objetivo do legislador no Decreto-lei nº 1096/70, foi, como diz a ementa, INCENTIVO A MINERAÇÃO. O referido decreto-lei é dirigido a quem minera sob qualquer forma, eis que o Código de Mineração - D.L. 227/67, permite que os minerais da classe II (Pedreiras e outros) sejam feitos por licenciamento, autorização ou decreto de lavra.

A Constituição, artigo 168, parágrafo 1º, além de colocar a jazida como propriedade distinta do solo, determina que sua exploração e aproveitamento dependem de AUTORIZAÇÃO ou CONCESSÃO FEDERAL.



Acórdão nº 101-71.916

Ora, o minerador explora uma jazida que é bem público, ou autorizado ou mediante concessão.

Não existe outra forma legal de minerar.

A expressão "DIREITO DE LAVRA", contida no artigo 2º do D.L. 1096/70, deve ser objeto de sua própria definição legal, contida no artigo 36, do DL 227/67 e no Decreto 62.934/68, que o regulamentou (Código de Mineração), que transcreve:

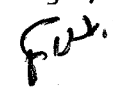
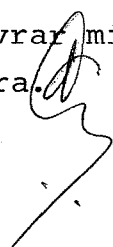
"ENTENDE-SE POR LAVRA O CONJUNTO DE OPERAÇÕES COORDENADAS OBJETIVANDO O APROVEITAMENTO INDUSTRIAL DA JAZIDA, DESDE A EXTRAÇÃO DAS SUBSTÂNCIAS MINERAIS QUE CONTIVER ATÉ O BENEFICIAMENTO DA MESMA" (grifo nosso).

Ora, a lavra é uma atividade que pode ser CONCEDIDA, POR DECRETO, ou para os minérios mais simples de aproveitamento imediato (art. 5º do CNM), como é o caso dos minérios da classe II, mediante autorização, que são as formas previstas na Constituição.

Ressalte-se, que o legislador no DL nº 1096/70, foi bem claro quando colocou o benefício para quem minerasse A QUALQUER TÍTULO.

Em nenhum artigo ou parágrafo do Decreto-lei nº 1096/70, existe a expressão DECRETO DE LAVRA, exatamente porque a concessão depende de decreto do Presidente da República e a autorização ou registro do licenciamento, por ser mais simples o minério e de aproveitamento imediato, não depende de decreto, mas de ato da autoridade, no caso o Departamento Nacional de Produção Mineral.

O minério da classe II, dispensa o plano de aproveitamento econômico, que somente é exigido pelo Código de Mineração para quem deseja lavar minério por concessão, ou seja, mediante o decreto de lavra.



Acórdão nº 101-71.916

Mais recentemente, a Lei nº 6.567, de 24 de setembro de 1978, para os minérios da classe II, em seu artigo 8º, já deixou ao critério do DNPM, a exigência ou não do plano de aproveitamento econômico.

A Impugnante, como bem provou, minera antes de 1967, e, portanto, iniciou sua atividade minerária nos termos do Decreto-lei nº 1985/40, antigo C.T.N., que em seu artigo 12, § 1º, determinava que o minério das pedreiras podiam ser aproveitadas independentemente de autorização, razão pela qual somente em 1972, veio a se constituir em empresa de mineração.

C O N C L U S ã O

A impugnante enquadra-se no artigo 2º, do DL 1096/70, pois era detentora do direito de lavrar minério pelo regime de licenciamento (art. 11, III, do Decreto nº 62.934/68 que regulou o C.N.M.), e estava isenta DO PLANO DE APROVEITAMENTO ECONÔMICO, pois este só é exigido para os que lavram minério pelo regime da concessão na forma do artigo 48, VII do mesmo decreto regulamentador.

Conclui-se, que pretender o incentivo somente para os que lavram sob o regime de concessão é ferir o Decreto-lei nº 1096/70, pois o mesmo, como já se disse, não faz nenhuma referência a "DECRETO DE LAVRA", mas "DIREITOS DE LAVRA A QUALQUER TÍTULO".

É o relatório.

V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator:

Não vejo como poder acolher a questão preliminar argüida pela recorrente no sentido de aplicar a disposição conti-

da no § único do art. 100 do CTN, que prevê a exclusão de penalidade, juros de mora e atualização do valor monetário da base do cálculo do tributo.

Isto porque não ficou comprovado que foram observadas as normas referidas no "caput" e seus incisos I a IV.

Não assiste razão a interessada quando afirma que "a interpretação que foi recomendada para as empresas de mineração pela autoridade administrativa, não constitui prática reiterada".

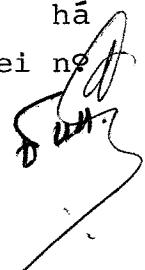
No caso, a orientação dada pelo agente fiscalizador não se revestiu dos atributos de validade, liquidez e certeza, estando conseqüentemente inquinada de vícios sob todos os aspectos.

O caminho que deveria ser seguido pela empresa era o da consulta prévia ao Sr. Superintendente Regional da Receita Federal de sua jurisdição, que é a autoridade competente para dar solução, em primeira instância, às consultas regularmente processadas nos moldes previstos no Decreto 70.235/72, orientando os contribuintes com base na lei e atos normativos vigentes.

Na realidade a orientação fiscal não se reveste de qualquer eficácia normativa ou suspensiva da responsabilidade do consulente por eventuais infrações à legislação fiscal, devendo portanto se restringir a questões incontroversas. Não se identifica em ato normativo nem em decisão de órgãos singulares a que a lei atribua eficácia normativa.

Por outro lado a revisão do lançamento primitivo foi feita com absoluta observância das disposições contidas no Regulamento de regência.

Quanto ao mérito o deslinde da controvérsia há de encontrar desfecho na estrita interpretação do Decreto-lei nº



1.096, de 23 de março de 1970, que assim dispõe:

"Art. 1º - Na determinação do lucro real para o efeito do imposto de renda as empresas de mineração poderão deduzir, como custo ou encargo, cota de exaustão de recursos minerais equivalente a vinte por cento da receita bruta auferida nos dez primeiros anos de exploração de cada jazida.

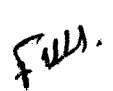
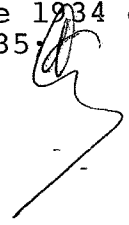
§ 1º - O início do período de exploração será aquele que constar do Plano de Aproveitamento Econômico da jazida, de que trata o Código de Mineração, e que vier a ser aprovado pelo Departamento Nacional da Produção Mineral após a data de publicação do presente Decreto-lei.

Art. 2º - Fica assegurado às empresas de mineração, que na data da publicação deste Decreto-lei, foram detentoras, a qualquer título, de direitos de decreto de lavra, direito equivalente ao definido no art. 1º e seus §§, pelo prazo de dez anos, a partir do exercício de 1971."

Daí se infere que a faculdade de utilização da cota de exaustão incentivada decorre da aprovação do Plano de Aproveitamento Econômico - que foi aprovado após a publicação do Decreto-lei nº 1096/70, cujo início do período nele previsto marcará o início da exploração sobre a qual recai o incentivo. Para as empresas que na data da publicação do Decreto-lei nº 1096/70 fossem detentoras a qualquer título de decreto de lavra - não se enquadrando a recorrente nesse elenco - o art. 2º do mencionado Decreto-lei assegurou direito equivalente ao previsto no seu artigo 1º.

O Parecer Normativo CST nº 44/77, interpretando o art. 6º do D.L. 227/67, informa que os direitos de lavra são representados por duas formas:

"I - Minas manifestada, em lavra, ainda que transitoriamente suspensa a 16 de julho de 1934 e que tenha sido manifestada na conformidade do artigo 10 do Decreto nº 24.642, de 10 de julho de 1934 e da Lei nº 94, de 10 de setembro de 1935.



Acórdão nº 101-71.916

II - Mina concedida, quando o direito de lavra é consubstanciado em Decreto outorgado pelo Governo Federal."

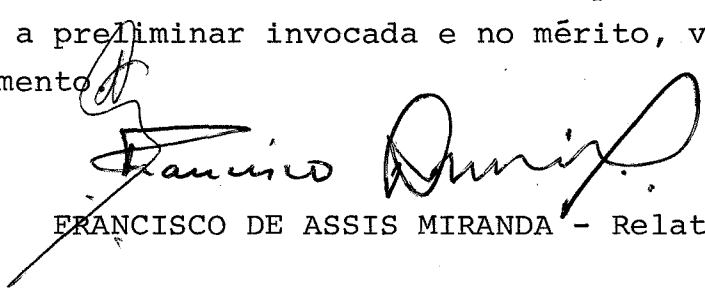
Pelo documento de fls. 167, verifica-se que somente em 18/10/79, pela Portaria do Ministro das Minas e Energia da mesma data, foi outorgada à recorrente concessão para lavrar granito.

Por todo o exposto é de se concluir que os benefícios do art. 1º do Decreto-lei nº 1096/70 somente poderão ser aproveitados a partir do início do período previsto no plano de aproveitamento econômico da jazida ou de acordo com o § 2º, pelas empresas de mineração que em 24/03/70, eram detentoras a qualquer título de direitos de decreto de lavra, não se enquadrando a recorrente em nenhuma das duas hipóteses.

Por outro lado não existe fato para cujo deslinde seja necessário a realização de perícia, ante os elementos contidos no bojo dos autos.

No que tange as despesas glosadas, silenciou-se no recurso.

Pelas razões inicialmente expostas neste voto deixo de acolher a preliminar invocada e no mérito, voto pela negativa de provimento.



FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - Relator.