



MINISTÉRIO DA FAZENDA

DSF

Sessão de 09 de dezembro de 1983.

ACORDÃO Nº 105-0.590

Recurso nº 86.762 - IRPJ - EX: DE 1981

Recorrente RAÇÕES KIBOI LTDA.

Recorrido DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM FORTALEZA (CE)

ISENÇÃO - Sudene - O valor do imposto abrangido pela isenção corresponde ao calculado sobre o lucro da exploração e não sobre o lucro real, nada cabendo exigir do contribuinte se o valor do imposto apurado sobre aquele lucro for superior ao obtido sobre este.

ISENÇÃO - Sudene - Perda - A perda da isenção somente ocorre em relação à parcela do imposto que tiver sido distribuída entre os sócios da pessoa jurídica beneficiária daquele favor.

- Não implica perda da isenção o cálculo, a menor, do valor do imposto abrangido por esse benefício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RAÇÕES KIBOI LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. *sm*

Sala das Sessões, em 09 de dezembro de 1983

Pedro Martins Fernandes
PEDRO MARTINS FERNANDES - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM

Lauro DoeHLer
LAURO DOEHLER

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 09 DEZ 1983

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Antonio da Silva Cabral, Ursulino Santos Filho, Digésio Gurgel Fernandes, Carlos Roberto Monteiro Bertazi, Hugo Teixeira do Nascimento, Marinho Mendes Domenici e Oswaldo Sant'Anna. *dm*



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0310/006.001/82-01

RECURSO Nº: 86.762

ACÓRDÃO Nº: 105-0.590

RECORRENTE: RAÇÕES KIBOI LTDA.

R E L A T Ó R I O

RAÇÕES KIBOI LTDA., contribuinte domiciliada em Itapagé, recorre a este Conselho (fls. 24/27), da decisão do Delegado da Receita Federal em Fortaleza (fls. 19/21).

Na decisão supra, aludida autoridade indeferiu a impugnação apresentada pela contribuinte (fls. 2), mantendo, em consequência, o lançamento contestado (fls. 3) — pelo qual foi exigido, no exercício de 1981, ano-base de 1980, o imposto e PIS no total de Cr\$ 199.742,00 sobre a parcela de Cr\$ 570.961,00 correspondente ao lucro inflacionário do exercício, e, também, ao saldo credor da conta de correção monetária, considerado indevidamente diferido — sob a seguinte ementa e fundamentação:

"O Lucro Inflacionário correspondente ao exercício de atividade beneficiada com isenção ou redução é insusceptível de deferimento na mesma proporção do favor à que a atividade tem direito."

.....

"CONSIDERANDO que o PN-29/80, esclarece que
"sendo o lucro inflacionário de atividade isenta, sendo ele mesmo isento, não pode em

Acórdão nº 105-0.590

consequência ser objeto de diferimento;"

CONSIDERANDO que, o diferimento do lucro inflacionário pressupõe a subavaliação do valor da isenção, que importa numa constituição de reserva a menor, que, de acordo com o Artº 413, somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social;

CONSIDERANDO que houve infração ao artº 388, com a dedução indevida do lucro líquido do exercício, parcela não autorizada no Regulamento."

Cientificada dessa decisão através de cópia recebida em 29.10.82, conforme termo (fls. 23), a contribuinte interpôs recurso a este Conselho, não protocolizado, mas datado de 26.11.82, no qual pede o cancelamento da exigência, alegando, em resumo: a) que a recorrente calculou e excluiu corretamente do lucro líquido o valor do lucro inflacionário do exercício; b) que esse lucro corresponde ao saldo credor da conta de correção monetária, pois a empresa iniciou suas atividades no período-base e não foi realizada qualquer parcela desse lucro; c) que o fato de ser beneficiária de isenção do imposto não lhe subtrai o direito líquido e certo ao diferimento do lucro inflacionário, pois a lei não fez exceção alguma; d) que não havia razão para fazer exceção a respeito, a menos que fosse para obrigar o contribuinte a antecipar-se no gozo do benefício da isenção sobre lucro ainda não realizado; e) que não é próprio das normas tributárias impor ao contribuinte favorecer-se sob pena de, não o fazendo, vir a ser punido; f) que o Parecer Normativo CST nº 29/80, invocado na decisão, conclui com propriedade que a faculdade de diferir o lucro inflacionário não é proveitosa para empresas isentas; g) que isso se dá porque o lucro inflacionário integra o lucro da exploração e o diferimento daquele resulta, no mínimo, inconseqüente; h) que o diferimento desse lucro poderá resultar em prejuízo para a empresa isenta, desde que, ao reincluí-lo no lucro real nos exercícios em que o realizar, já não mais seja ela beneficiária da isenção; i) que, porém, como decorrência dessa inocuidade ou até dos riscos desse procedimento, e só por isso, querer-se impedir o exercício da faculdade de diferir, seria atropelar a lei; j) que a decisão recorrida entendeu que

Acórdão nº 105-0.590

a reserva de que trata o artigo 413 do RIR/80 teria sido constituída a menor, com perda da isenção sobre a parcela insuficiente; l) que essa reserva é uma resultante e corresponderá ao imposto que deixar de ser pago em virtude da isenção; m) que, se o imposto que deixou de ser pago foi determinado segundo a lei, e a reserva constituída lhe equivaleu, não há como inquiná-la de errônea; n) que já se demonstrou que a empresa não errou na apuração do lucro real, nem do lucro da exploração, em razão do diferimento do lucro inflacionário; o) que, tendo constituído a reserva o valor do imposto que deixou de pagar por força da isenção, seu procedimento atendeu a lei e não se lhe pode fazer reparos; p) que, segundo a decisão recorrida, o tratamento fiscal do lucro por empresas isentas será computado no lucro da exploração do próprio exercício em que for apurado (para ser de pronto isentado), ou perderá o direito à isenção, e, tributado, o imposto será sobre ele imediatamente exigido; q) que não se pode aceitar qualquer dessas alternativas; r) que, de um lado, como já se demonstrou, por não há impedimento legal para o diferimento do lucro inflacionário por empresas beneficiárias de isenção; s) que, por outro lado, porque a opção pelo diferimento desse lucro implica automaticamente o adiamento, para os exercícios de sua realização a incidência do imposto que lhe corresponder; t) que, na pior das hipóteses, admitindo-se embora, só para argumentar, que o direito à isenção sobre o lucro inflacionário se subordinaria ao seu não diferimento, ainda assim os seus efeitos haverão de restringir-se à perda da isenção; u) que o lucro inflacionário, se diferido, poderia até vir a ser considerado como não isento ao realizar-se e passar a ser tributado, mas só então, quando de sua realização.

Na impugnação ao lançamento, a contribuinte limitou-se a atribuir a exigência a engano cometido no preenchimento da respectiva declaração de rendimentos que consistiu no indevido diferimento do lucro inflacionário do exercício, informando estar correto o quadro relativo à demonstração do lucro da exploração e alegando gozar a empresa de isenção total do imposto sobre a renda. *gh*

Acórdão nº 105-0.590

Examinando-se a declaração de rendimentos verifica-se que a contribuinte apurou, como lucro líquido do exercício, a importância de Cr\$ 1.076.963,00 (quadro 13, linha 29, item 58), na qual está imbutida a parcela de Cr\$ 570.691,00 referente ao saldo credor da conta de correção monetária (linha 21, item 42). O lucro da exploração (anexo 2, item 09) e a respectiva parcela correspondente à atividade isenta (item 10) são iguais ao lucro líquido do exercício, tendo em vista que não houve ajustes a este e a contribuinte não declarou exercer atividades não alcançadas pela isenção.

Na determinação do lucro real, o lucro líquido do exercício somente foi ajustado pela exclusão do montante do lucro inflacionário que foi integralmente considerado diferido (quadro 14, linhas 01, 11, 20 e 26, itens 02, 22, 40 e 52).

Finalmente, o imposto apurado, no valor de Cr\$ 177.195,00 é o resultado da aplicação da alíquota de 35% sobre o importe do lucro real, este no valor de Cr\$ 506.272,00, imposto que foi integralmente declarado como isento (quadro 15, itens 01, 05, 09 e 10), tendo a contribuinte, na demonstração da isenção do imposto, indicado o valor do lucro real como sendo o do lucro da exploração (anexo 2, quadro 10, item 01).

É o relatório. 

Acórdão nº 105-0.590

V O T O

Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, relator

O recurso interposto encontra arrimo no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06.03.72, cujo prazo foi cumprido pela recorrente, tendo em vista que não tendo sido protocolizado, prevalece a data em que foi o mesmo firmado.

No mérito, como a seguir se demonstrará, não merece reforma a decisão de primeiro grau.

De acordo com os fatos sumariados no relatório, a contribuinte calculou o valor do imposto isento sobre o valor do lucro real de Cr\$ 506.272,00, quando deveria ter efetuado esse cálculo sobre o importe do lucro da exploração de Cr\$ 1.076.963,00, residindo a diferença entre ambos no fato de, na determinação do primeiro, ter sido excluída do lucro líquido do exercício a parcela de Cr\$ 570.691,00 referente ao lucro inflacionário diferido.

Não constitui matéria litigiosa o fato de que a contribuinte goza da isenção do imposto com base no artigo 440 do RIR/80, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04.12.80, a seguir transcrito:

"Art. 440. As pessoas jurídicas que instalarem, até 31 de dezembro de 1982, empreendimentos industriais ... na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste-SUDENE, ficarão isentas do imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração (artigo 412) do empreendimento, ..." (destaques da transcrição)

É de clareza meridiana o comando dessa norma no sentido de que a isenção é concedida em relação ao imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração do empreendimento, fato que, por si só, já evidencia o equívoco da contribuinte ao entender isento o imposto incidente sobre o lucro real. *gh*

Acórdão nº 105-0.590

Ao definir o lucro da exploração, assim se expressa o artigo 412 do mesmo Regulamento:

"Art. 412. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

I- a parte das receitas financeiras (artigo 253) que exceder às despesas financeiras (artigo 253, parágrafo 1º);

II- os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e

III- os resultados não operacionais."

De pronto se percebe que o lucro da exploração tem como base o lucro líquido do exercício, e que, entre as exclusões deste para apuração daquele, não prevê o dispositivo retro a da parcela relativa ao lucro inflacionário não realizado, cujo diferimento é admitido apenas na determinação do lucro real, como exclusão do lucro líquido do exercício.

Inexistindo previsão legal para, na determinação do lucro da exploração, excluir do lucro líquido do exercício a parcela correspondente ao lucro inflacionário não realizado, não há como atender a pretensão da recorrente nesse sentido.

Entretanto, o crédito tributário que está sendo exigido nestes autos também não tem amparo legal.

Com efeito, rezam o artigo 413 e seus §§ 1º e 2º, do mencionado Regulamento que:

"Art. 413. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções ... de que tratam os artigos 440, ... não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento de capital social.

§ 1º. Consideram-se distribuição do valor 97

do imposto:

a) a restituição de capital aos sócios, em caso de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

b) a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§ 2º. A inobservância do disposto neste artigo importa perda de isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo das penalidade cabíveis."

O "caput" do dispositivo retro, em relação ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude da isenção, estabelece uma obrigação de não fazer, que é a vedação de sua distribuição aos sócios; e duas obrigações de fazer: (1) a constituição de reserva correspondente e (2) a aplicação desta na absorção de prejuízos ou no aumento de capital.

O § 1º prevê dois casos específicos em que também se considera distribuído o valor do imposto: (1) na restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação dessa reserva, e (2) na partilha do patrimônio líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da citada reserva.

Finalmente, o § 2º estipula, na hipótese de inobservância do disposto nesse artigo, a perda da isenção e a obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar.

De início, apresenta-se certa dificuldade na interpretação dos dispositivos sob exame. É que a inobservância das disposições do artigo poderá ocorrer pelo descumprimento de qualquer uma das obrigações nele estabelecidas, ou seja, pela distribuição aos sócios do valor correspondente ao imposto alcançado pela isenção, pela não constituição da reserva desse montante, ou pela aplicação desta em finalidade diversa das previstas. *g/n*

Acórdão nº 105-0.590

Em consequência, constatada qualquer uma dessas infringências às disposições do aludido artigo, dar-se-ia a perda da isenção e nasceria a obrigação de pagar integralmente o imposto correspondente.

Adotado esse entendimento, seriam inteiramente despendidas as disposições do parágrafo 2º no sentido de que a pessoa jurídica teria, em relação à importância distribuída, a obrigação de recolher o imposto que tivesse deixado de pagar, pois isso seria consequência natural da perda da isenção.

Todavia a interpretação da norma é regida pelo princípio segundo o qual inexistem palavras inúteis na lei, o que implica dizer que todas as expressões nela empregadas têm função própria, que deverá ser buscada pelo intérprete.

Cabe pois, na esteira desse entendimento, procurar extrair o verdadeiro significado das expressões contidas no texto do citado § 2º.

Esse dispositivo contém duas proposições que, aparentemente, não guardam sintonia entre si.

Com efeito, a primeira proposição, representada pela expressão "a inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção", significa dizer que a distribuição, aos sócios, do valor do imposto objeto da isenção, a falta de constituição da reserva correspondente, ou a aplicação desta em outra finalidade que não a absorção de prejuízos ou o aumento de capital teriam, como resultante, a perda da isenção. A consequência lógica seria a obrigação de pagar o valor integral do correlativo imposto.

Entretanto, a segunda proposição, configurada na expressão "e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar", restringe o sentido da primeira proposição a ponto de somente se poder considerar infração à citada norma, que tenha como resultante

a perda da isenção, a distribuição, aos sócios, do valor do imposto objeto desse benefício.

Essa interpretação transforma-se em evidência na medida em que está solidamente alicerçada no raciocínio lógico caracterizado pelo silogismo a seguir estruturado:

- a distribuição, aos sócios, do valor do imposto objeto da isenção, a falta de constituição da reserva correspondente, ou a aplicação desta em finalidade outra que não a absorção de prejuízos ou o aumento de capital importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar;
- a contribuinte deixou de constituir a reserva correspondente ao imposto objeto da isenção, mas não distribuiu esse valor aos sócios;
- Logo, a contribuinte não tem a obrigação de recolher qualquer importância, pois essa obrigação se limita ao valor distribuído.

A conclusão que se firma, baseada no raciocínio lógico exposto, é a de que a perda da isenção e a obrigação de recolher a que se refere o prefalado § 2º somente ocorrem em relação à parcela do imposto objeto da isenção que fora distribuída aos sócios, e se materializarem as seguintes hipóteses: (1) houver constituição da reserva e distribuição, aos sócios, do valor correspondente; (2) não for constituída a correlativa reserva e seu valor for distribuído aos sócios; e (3) for constituída essa reserva e a aplicação implicar a distribuição do respectivo valor aos sócios.

No caso destes autos, não foi constituída a reserva referente à parcela ora exigida do imposto objeto da isenção — uma *gr*

Acórdão nº 105-0.590

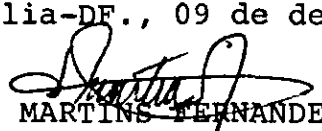
vez que o imposto declarado foi apurado em valor menor do que aquele que corresponderia ao valor correto — mas é certo que não houve a sua distribuição aos sócios, na medida em que o imposto exigido corresponde ao lucro inflacionário indevidamente diferido.

A razão de a falta de constituição da reserva não implicar perda da isenção talvez resida no fato de essa irregularidade ser prejudicial ao contribuinte, na medida em que resulta menor despesa de correção monetária e, conseqüentemente, em maior lucro real e maior imposto.

Ademais, como o montante do imposto declarado e isento, calculado sobre o lucro real, representa menor valor do que o calculado sobre o lucro da exploração, a diferença correspondente também está alcançada pela isenção, nada podendo ser exigido da contribuinte, o que somente teria cabimento se, glosada a exclusão do lucro inflacionário diferido, o lucro real fosse superior ao lucro da exploração.

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se dar provimento ao recurso interposto pela contribuinte. *fm*

Brasília-DF., 09 de dezembro de 1983


PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR