



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JC

Sessão de 10 de março de 1983

ACORDÃO Nº 101-74.179

Recurso nº 86.500 - IRPJ - EXS: 1979 e 1981

Recorrente TRANSPORTES COLETIVOS TANER LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM FLORIANÓPOLIS - SC.

IRPJ - PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA - A circunstância de constar, entre seus dispositivos, que o regulamento entra em vigor na data da sua publicação, ressalvados os casos em que esteja prevista vigência específica, não implica em dar ao citado regulamento aplicação, com efeitos pretéritos, a fatos ocorridos após o advento de preceitos de leis que se encontram com eficácia plena, na data da publicação do decreto que aprovou o correspondente regulamento. O regulamento apenas compila dispositivos da legislação que lhe antecede, de forma que a indicação do dispositivo regulamentar infringido não redunde em cerceamento de defesa.

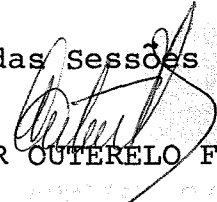
FUNDOS, PROVISÕES ETC. - O aproveitamento de parcelas, ainda não submetidas a tributação, com aumento de capital, distribuição etc., por empresa que apenas goze de benefício fiscal de alíquota reduzida ou de isenção objetiva, fica sujeito à tributação em igualdade de condições, qualquer que seja a atividade ou localização da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSPORTES COLETIVOS TANER 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.

v.v.

Sala das Sessões (DF) em 10 de março de 1983.


AMADOR CUTERELE FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE E
RELATOR

VISTO EM


AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 11 MAR 1983

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, AGOSTINHO SER-
RANO FILHO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, OLAVO JOÃO GALVÃO (Su-
plente Convocado), MANOEL ALVES ARRUDA FILHO (Suplente) e RAUL PI-
MENTEL. Ausente o Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0983-001.276/82-90

RECURSO N.º: 86.500

ACÓRDÃO N.º: 101-74.179

RECORRENTE: TRANSPORTES COLETIVOS TANER LTDA.

R E L A T Ó R I O

Segundo o Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 02) que integra a peça básica de fls. 05, a fiscalizada foi acusada das seguintes irregularidades:

"01 - Diferença de Aplicação de Alíquota

A empresa tributou a alíquota de 6% a diferença entre o Lucro da Exploração e o Lucro Real, com infração ao artigo 411 e 412 do Regulamento aprovado pelo dec. 85450/80 (RIR/80).

- Exercício de 1979, ano-base de 1978

Lucro Real	Cr\$ 415.215,00
Lucro da Exploração	Cr\$ 398.446,00
Diferença a tributar a 30%	Cr\$ 16.769,00

- Exercício de 1981, ano-base de 1980

Lucro Real	Cr\$ 2.225.285,00
Lucro da Exploração	Cr\$ 2.090.285,00
Diferença a tributar a 35%	Cr\$ 135.000,00

02 - Aumento de Capital com utilização de Fundos e Reservas não Tributados

O contribuinte aumentou o capital de Cr\$ 200.000,00, para Cr\$ 3.000.000,00 utilizando parte do saldo da conta Depreciação Acumulada no valor de Cr\$ 2.800.000,00, com infração ao artigo "387 I, a", sendo tributado de conformidade com o artigo 411, com reflexo nas Declarações de Pessoa Física dos sócios na proporção de sua participação no aumento do capital, conforme artigo "34, v", tudo do RIR/80.

Exercício de 1981, ano-base de 1980

- a) Sócio Darci Xavier Fortunato CPF- 001 881 159-00
Capital Anterior Cr\$ 190.000,00
Capital após o aumento Cr\$ 2.850.000,00
Participação no aumento de capital Cr\$ 2.660.000,00
- b) Sócio Fernando Xavier Fortunato CPF- 245 851 499-53
Capital Anterior Cr\$ 10.000,00
Capital após o aumento Cr\$ 150.000,00
Participação no aumento de capital Cr\$ 140.000,00
Valor tributável 35% Cr\$ 800.000,00"

Devidamente intimada, com guarda do prazo legal, a autuada apresentou a extensa impugnação de fls. 29/41, que passo a ler na íntegra.

Encerrado o preparo do procedimento, os autos foram submetidos à apreciação da autoridade julgadora monocrática que prolatou a fundamentada decisão que transcrevo, in verbis:

"Tributação dos lucros das empresas de transporte coletivo: o benefício da tributação com alíquota reduzida é concedido apenas para o lucro da atividade de transporte rodoviário coletivo de passageiros, e não para todo o lucro da empresa.

Aumento do capital com utilização de provisões não tributadas: a incorporação ao capital de provisões formadas com valores deduzidos na apuração do lucro real cria para a pessoa jurídica o dever de reconhecer como lucro a importância capitalizada.

Lançamento procedente.

Irresignada a interessada com a exigência do crédito tributário constante do auto de infração de fls. 5, no valor de Cr\$ 2.384.592,00, apresenta tempestiva impugnação.

Conforme se verifica dos autos, dita imposição decorreu da constatação das seguintes irregularidades:

- a) alíquota de 6% aplicada indevidamente sobre o lucro real;
- b) aumento do capital social com utilização de provisões não tributadas.

No petitório de fls. 29/42, argúi a impugnante a nulidade do procedimento fiscal, sob a alegação de que o diploma legal invocado pelo atuante — Regulamento

101-74.179

to do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 — não é aplicável ao exercício financeiro de 1979. Argumenta também que o emprego da alíquota de 35%, no exercício de 1981, com base no Regulamento citado, assim como a capitulação da infração no artigo 387, I, "a", do mesmo diploma constitui violação do artigo 153, § 29, da Constituição Federal, bem como dos artigos 104 e 144 do Código Tributário Nacional.

Ora, é de todo impertinente a preliminar levantada, pois o Regulamento do Imposto de Renda (RIR) mencionado pela autoridade fiscal, em razão de ter sido aprovado por decreto do Executivo, não representa um ato constitutivo de direito tributário, mas, tão-somente, um ato normativo. A esse respeito, é expresso o Código Tributário Nacional, em seu artigo 99:

"O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta lei."

Assim, se a contribuinte tivesse tido o cuidado de verificar mais atentamente, veria, por certo, que o aludido Regulamento nada mais é do que a simples consolidação das leis pertinentes ao tributo, vigentes na data em que o mesmo foi baixado, ou seja, em 4 de dezembro de 1980. Poderia constatar também, no que tange aos dispositivos arrolados pelo autuante, que o RIR menciona, expressamente, a matriz legal de cada um deles. E, diante disso, haveria de convencer-se de que tal legislação tem inteira aplicação nos exercícios financeiros em pauta.

Quanto à citação do artigo 387, I, "a", em vez do artigo 387, parágrafo único, alínea "a", não tem o efeito pretendido pela impugnante, de vez que esta, havendo constatado o apontado lapso, pôde exercer plenamente seu direito de defesa.

Demais disso, segundo o disposto no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, disciplinador do processo administrativo fiscal, somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não é, absolutamente, o caso dos autos.

Rejeita-se, pois, a preliminar argüida.

No tocante ao mérito, tanto as irregularidades como o arrazoado apresentado seguem analisados:

1. ALÍQUOTA DE 6% APLICADA INDEVIDAMENTE SOBRE O LUCRO REAL

Constatou a fiscalização que, no cálculo do

imposto relativo aos exercícios financeiros de 1979 e 1981, fora aplicada a alíquota de 6% sobre o lucro real. Em consequência, exigiu-se da contribuinte o tributo calculado a menor, uma vez que a parcela correspondente à diferença entre o lucro da exploração e o lucro real deveria ter sido tributada, no exercício de 1979, à alíquota de 30%, e, no de 1981, à alíquota de 35%.

A impugnante sabe e reconhece expressamente que o percentual de 6% deve incidir sobre o lucro da exploração. Contudo, entende, curiosamente, que o valor excedente também deve pagar o imposto à mesma alíquota, visto que as de 30% e 35% não estão previstas no artigo 411 do RIR/80.

Ora, o Regulamento aprovado pelo Decreto nº 76.186/75, vigente no exercício financeiro de 1979, dispunha verbis:

"Art. 226 - As pessoas jurídicas, inclusive as empresas individuais, seja comercial ou civil o seu objeto, pagarão o imposto sobre os lucros apurados em conformidade com este Regulamento, à alíquota de 30% (trinta por cento) (Lei nº 4.154/62, art. 18, Lei nº 4.506/64, art. 37, e Decreto-lei nº 62/66, art. 1º).

Em 23 de outubro de 1979, foi editado o Decreto-lei nº 1.704, cujo artigo 1º prescreve:

"O imposto de renda das pessoas jurídicas, seja comercial ou civil o seu objetivo, devido sobre o lucro real ou arbitrado, será apurado à razão de 35% (trinta e cinco por cento) a partir do exercício financeiro de 1980, período-base de 1979."

Por sua vez, o artigo 1º do Decreto-lei nº 1.662/79, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.682/79, consolidado no artigo 411 do RIR/80, reza:

"Art. 1º - A partir do exercício financeiro de 1979 o lucro da exploração da atividade de transporte rodoviário coletivo de passageiros, concedida ou autorizada pelo poder público e com tarifa por ele fixada, estará sujeito ao imposto de renda à alíquota de seis por cento."

Como se vê, este último dispositivo transcrito permite inferir que o Legislador pretendeu beneficiar o lucro da atividade de transporte rodoviário coletivo de passageiros, e não todo o lucro da empresa que explora aquele serviço. Assim, somente o lucro da atividade - o lucro da exploração -, no importe de Cr\$ 398.446,00 de Cr\$ 2.090.285,00, nos exercícios financeiros de 1979 e 1981, respectivamente, conforme cálculos efetuados pela própria contribuinte.



te, a fls. 15 e 26, pode pagar o imposto à alíquota de 6%.

Desse modo, e considerando que, no exercício de 1979, o lucro real é Cr\$ 415.215,00, tem-se que a diferença verificada, no valor de Cr\$ 16.769,00, há de sujeitar-se ao imposto à alíquota de 30%, segundo prescreve o artigo 226 do RIR/75. Da mesma forma, sendo Cr\$ 135.000,00 a diferença entre o lucro da exploração e o lucro real apurado no exercício de 1981, há de ser tributada à razão de 35%, conforme estabelece o artigo 1º do Decreto-lei nº 1.704/79.

Portanto, a parcela do lucro não alcançada pelo benefício fiscal deve submeter-se à tributação normal prevista para as pessoas jurídicas em geral.

Mantém-se o lançamento.

2. AUMENTO DO CAPITAL SOCIAL COM UTILIZAÇÃO DE PROVISÕES NÃO TRIBUTADAS

Havendo o fisco apurado que a contribuinte, no ano de 1980, aumentara o capital social em Cr\$ 2.800.000,00, utilizando para tanto o saldo da conta Depreciação Acumulada, exigiu-lhe o imposto correspondente.

Argumenta a autuada que o dispositivo violado teria sido o artigo 387, parágrafo único, letra "a", do RIR/80, o qual, no seu entender, prevê a indigitada tributação, mas também admite exceções, porque ressalva as disposições especiais contidas no Regulamento. Uma delas seria a norma inserida no artigo 375, § 1º, que permite a capitalização de lucros, sem a incidência do imposto. Aduz que, caso não prevaleça esse entendimento, deve o valor capitalizado ser tributado à alíquota de 6%, prevista no artigo 411 do Regulamento citado.

Ora, dispõe o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.80, verbis:

"Art. 387 — Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

I — omissis

II — omissis

Parágrafo único — Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

a) ressalvadas disposições especiais deste Regulamento, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de

quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 43, § 1º, f, g, e i);" (grifos acrescidos)

"Art. 375 — Os aumentos de capital de pessoa jurídica mediante incorporação de lucros ou reservas não sofrerão tributação do imposto sobre a renda, observado o disposto nesta Seção (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 63).

§ 1º — Podem ser capitalizados nos termos deste artigo os lucros apurados em balanço, ainda que não tenham sido submetidos à tributação (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 63, § 1º)."

Conforme se verifica, a lei estabelece que, na determinação do lucro real, devem ser adicionadas ao lucro líquido do exercício as quantias retiradas de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital. A não incidência prevista no artigo 375 retrotranscrito se refere tão-somente às reservas de capital, às reservas de lucros e aos lucros apurados em balanço.

Evidentemente, as contas de depreciação não podem ser confundidas com reservas, uma vez que têm por função registrar a diminuição do valor de bens do ativo.

A propósito, diz o consagrado jurista JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, in "Imposto sobre a Renda — Pessoas Jurídicas", Justec Editora Ltda., 1969:

"A incorporação ao capital de contas de regularização do ativo ou de provisões formadas com valores deduzidos na apuração do lucro real equivale à reavaliação e cria para a pessoa jurídica o dever de reconhecer como lucro a importância capitalizada." (Ob. cit., volume II, pág. 840)

"A denominação das contas de depreciação, amortização ou exaustão como "fundos" ou "reservas" e sua apresentação, entre as reservas e os lucros acumulados, como parte do passivo não exigível, levavam muitas pessoas a confundí-las com verdadeiras reservas (utilizando, inclusive, seus saldos para aumentar capital social ou distribuir dividendos). Os lançamentos dessa natureza são, evidentemente, erros contábeis, mas a Lei tributária, para evitar dúvidas, dispõe expressamente que os saldos dessas contas que forem apropriados ao patrimônio líquido ou distribuídos deverão ser computados no lucro real." (idem, ibidem, pág. 664)

Da mesma forma, não pode merecer acolhida

pretensão de tributar o questionado valor à alíquota de 6%, tendo em vista que o benefício fiscal está limitado ao lucro da exploração da atividade incentivada, tal como definido no artigo 412 do RIR/80, in verbis:

"Art. 412 — Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 19):

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."

Tem-se, pois, que as adições ao lucro líquido do exercício para determinação do lucro real não afetam o lucro da exploração, como, aliás, nesse sentido, já se pronunciou a Administração Tributária, através do Parecer Normativo CST nº 13/80.

Por todo o exposto,

J U L G O

procedente o lançamento, para determinar se prossiga na cobrança do crédito tributário a seguir especificado:..."

Cientificada dessa decisão e com ela não se conformando, o sujeito passivo apresentou o apelo de fls. 59/63, onde, em síntese declara:

1) Ratificar a alegação de "nulidade do procedimento fiscal administrativo que deu origem ao processo em tela, vez que, foi infringido, entre outros, os arts. 144 e 203 do C.T.N., bem como o art. 153, § 29 da Constituição da República, como frisado na exordial da impugnação, a qual é expressamente invocada."

2) Não encontrar amparo legal a distinção feita pela decisão de primeira instância no sentido de que "as empresas de transporte coletivo rodoviário, para efeitos de tributação do imposto sobre a renda, devem observar duas modalidades, isto é, o lucro real e o lucro da exploração da atividade.

Quanto ao primeiro, que seria apurado pela diferen

ça entre o lucro real e o lucro da exploração, seria tributado à razão de 35%, no exercício de 1981 e 30% no exercício de 1979."

3) Que, "no art. 411 não há tal distinção e, via de consequência, onde a lei não distingue é vedado ao intérprete, fazê-lo.

Ademais, o art. 405, § 3º, expressamente exclui a incidência do art. 405, "caput", que é o dispositivo legal que fixa a alíquota para a tributação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, contrariamente ao que diz a decisão de primeira instância, ao invocar, despropositadamente o Decreto, ou melhor o Decreto-lei nº 1.704/79."

4) Quanto ao aumento de capital com o aproveitamento do fundo de depreciação, a "decisão de 1ª instância, curiosamente, para afastar a aplicação do art. 375 do Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, pelo qual, não há incidência do imposto sobre a renda para os aumentos de capital com a incorporação de lucros ou reservas, sustenta que o aproveitamento de "depreciação acumulada" constitui lucro.

Para tanto, invoca a lição do insigne JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, segundo o qual o aproveitamento de "fundos de depreciação", para aumento de capital, constitui lucro.

Ora, o art. 375 dispõe expressamente que o aumento de capital de pessoa jurídica mediante incorporação de lucros ou reservas não sofrerão tributação do imposto sobre a renda.

Portanto, se o aproveitamento - do saldo da conta de "depreciação acumulada" é considerada como lucro, aliás, como expressamente diz a respeitável decisão de primeira instância, e evidente que incide a regra do art. 375 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80."

5) Que a autoridade autuante "para exigir a tributação da utilização do saldo da conta de "depreciação acumulada

da", bem como, a incidência da alíquota de 35%, argumenta com a diferenciação entre lucro real e lucro de exploração", enquanto que "a teor do art. 411 c/c 405, § 2º, vimos que as empresas de transporte coletivo rodoviário, definidas naquele dispositivo legal, são tributadas à alíquota de 6%."

6) Finalizando escreve que "o aumento de capital, da ora recorrente, se deu na forma do art. 375, razão pela qual, não há que se falar em tributação.

Se assim não entender, há que se aplicar o art. 411 c/c o art. 405, § 2º, quando, então, a alíquota devida seria de 6%."

É o relatório.

V O T O

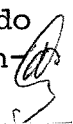
Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

A preliminar de nulidade do procedimento fiscal, sob a alegação de que o diploma regulamentar invocado na autuação -RIR/80 - não é aplicável ao exercício financeiro de 1979, como muito bem acentuou a autoridade julgadora monocrática, não tem a menor procedência.

Embora não seja da boa técnica processual a citação de diplomas regulamentares editados após o exercício financeiro em que manifestou a desobediência ao diploma legal, como o Regulamento nada mais é do que simples sistematização dos textos legais referentes ao tributo, ainda em vigor, quando ele é baixado, desde que o dispositivo consolidado não tenha sido editado após o exercício financeiro fiscalizado, nenhum prejuízo acarretará à defesa, principalmente quando se observa que o aludido regulamento faz referência expressa ao dispositivo legal em que se embasa.

Este Colegiado já teve a oportunidade de apreciar idênticas preliminares, afinal sempre rejeitadas, pelos fundamentos que, dentre outros, constam do Acórdão nº 101-73.627, de 16/09/82, de que foi Relator o eminente Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, in verbis:

"A distinção entre mérito e legalidade não há de ser puro artifício para que, através de mero jogo de palavras se formulem teses preliminares válidas. Distinguirem-se, sob o ponto de vista técnico-jurídico, as leis do imposto de renda, incluindo-se nelas os decretos-leis, com o regulamento do respectivo tributo, uma vez que não se aponta haver este extravasado os limites da eficácia estabelecida nas leis, não dá para entender. O regulamento não legisfera; apenas concentra, em um só ato, tudo o que pre existe vigorando em legislação específica e es parsa. Ele consolida, portanto, em seu contexto regulamentário textos de leis que ainda não perderam a eficácia, o que reflete um labor compilativo, mas não legislativo, executado com o objetivo de facilitar a consulta de textos, em vigor, de leis antecedentes à data do decreto que aprova o regulamento corresponden-



te. O regulamento do Imposto de Renda é sempre aprovado por um Decreto e outra coisa não representa senão a compilação de toda a legislação do Imposto de Renda, ordenada em artigos, parágrafos, incisos, alíneas, etc., cuja redação é sempre a dos textos legais em que se baseia, vigentes anteriormente à publicação do Decreto aprovativo do citado Regulamento.

A função do regulamento é essencialmente integrativa da lei que antecede. Então, ele há de ser entendido como existente na mesma data dos textos de lei aos quais se integra, uma vez que o regulamento constitui apenas interpretação, e não criação, do pensamento legislativo.

.....

Tendo por finalidade assegurar ou facilitar a execução da lei, por certo o marco cronológico para aplicação do regulamento não se situa na data em que se torna público o decreto que o aprova. A sua aplicação há de ser feita a partir da data do advento da norma da lei regulamentada.

Contendo-se o regulamento dentro dos preceitos das leis regulamentadas, sem lhes modificar qualquer dos seus aspectos, uma vez que não foi apontada nenhuma alteração, inexistente razão para se alegar que, desconhecendo a que dispositivos do regulamento anterior os do atual corresponde, ocorre cerceamento de defesa, não passa de argumento ingênuo de quem não possui meios para rebater verdades irretorquíveis, sabido que o importante é ter ciência das leis cujos preceitos se regulamentaram, e isto seja em qualquer dos regulamentos do imposto de renda vem após a descrição de cada dispositivo regulamentar, indicada a lei, e o respectivo preceito, que deram origem à norma regulamentar. Que diferença faz, por exemplo, em saber que o artigo 191 do RIR/80 corresponde ao art. 162 do RIR/75, se basta conhecer que o preceito regulamentado está paralelo com o art. 47 da Lei nº 4.506, de 30.11.1964, indicado num e no outro regulamento, e se mais ainda se quiser recuar, indicado também está no artigo 162 do Regulamento anexo ao Decreto nº 58.400, de 10.05.1966, ou no art. 113 do Regulamento acostado ao Decreto nº 55.866, de 25 de março de 1965?

Nem mesmo o artigo 778 do RIR/80, de que a defesa se serve para expender a opinião de que ao Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto nº 85.450, de 04.12.1980, estaria sendo dada aplicação retroativa a fim de atingirem-se efeitos pretéritos, oferece tal

entendimento, porquanto, embora o dispositivo regulamentar citado diga "este Regulamento entrará em vigor na data da sua publicação...", o dispositivo sob comentário também deixou claro o respeito às leis em vigor, ao concluir com a expressão "ressalvados os casos em que esteja prevista vigência específica".

Desta maneira é preciso encararem-se com alguma reserva certos trabalhos profissionais sobre a matéria em debate, por mais ilustres que sejam os juristas que os subscrevem, por quanto podem estar apenas empolgados pela paixão do desempenho nobre e elevado do advogado de querer assegurar, em concreto, um direito abstrato, que pretendem admiti-lo líquido. Para isso repetem, inúmeras vezes, de forma fastidiosa, o mesmo assunto, almejando, com o pertinaz repisamento, que se vejam estrelas onde só nebulosidade existe, numa demonstração inequívoca de suprir pelo cansaço o que lhes falta de sinceridade, e lhes sobre de ingenuidade, em discernir as verdadeiras preliminares, com as quais, quando realmente ocorrem se vulneram, previamente, as exigências do fisco."

Por outro lado, o problema somente diria respeito ao exercício de 1979, quando foi exigida da recorrente importância inferior a Cr\$ 8.000,00, conseqüentemente, trata-se de muita lenha para pouco fogo.

Portanto, reportando-se o Regulamento, à legislação de regência, a qual já estava em vigor no exercício financeiro de 1979, não houve qualquer desobediência aos art. 144 e 203 do CTN, e não tendo ocasionado qualquer prejuízo à defesa, como nos mostram as extensas alegações de impugnação e recurso, não se pode cogitar de qualquer nulidade frente ao estatuído no art. 59 do diploma processual administrativo-fiscal.

No mérito, cabe esclarecer, apenas, que se o legislador conceituou duas espécies de lucros, ou seja: o real e o da exploração; se estabeleceu aplicar-se a alíquota especial somente ao lucro da exploração: o ganho sobre as parcelas que não o integram estão sujeitas à alíquota normal. Isso é dizer o óbvio, o lógico, mas que salvo disposição em contrário, é o direito.



No caso, além de não nos depararmos com a regra que disponha em contrário à lógica, inexistente qualquer dúvida que exija qualquer esforço interpretativo.

Vejamos o que dispõe o questionado art. 405 e seu § 3º, in verbis:

"Art. 405 - A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) sobre o lucro real ou arbitrado, apurado em conformidade com este regulamento (Decreto-lei nº 1.704/79, art. 1º).
.....

§ 3º - O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas a que se referem os artigos 406 a 411, em relação aos resultados tributados com alíquotas especiais (Decreto-lei nº 1.704/79, art. 1º, § 4º)."

Fácil de perceber-se que o caput do art. 405 do RIR/80 (cuja base legal está no art. 1º do Decreto-lei nº 1.704/79) estabelece a regra geral da incidência de 35%, enquanto o seu § 3º, apresenta as exceções a essa regra. É lógico que somente os casos que expressamente excepciona ficam fora da regra geral, dado não se conceberem restrições não escritas.

Portanto, a norma desse § 3º, somente retira do campo de abrangência geral os resultados tributados com alíquotas especiais, obtidos pelas pessoas jurídicas a que se referem os artigos 406 a 411.

E quais são os resultados tributados com alíquotas beneficiadas? No caso somente nos interessa o mencionado no art. 411, literalmente:

"Art. 411 - O lucro da exploração da atividade de transporte rodoviário coletivo de passageiros, concedida ou autorizada pelo poder público e com tarifa por ele fixada, está sujeito ao imposto à alíquota de 6% (seis por cento), observado o disposto no inciso V do art. 511 (Decreto-lei nº 1.662/79, art. 1º e De-



creto-lei nº 1.682/79, art. 3º)."

Sendo tributado com a alíquota especial somente o lucro da exploração, apenas a este não se aplica a regra geral. Qualquer outra consideração se reveste do caráter de mero sofisma imerecedor do precioso tempo das autoridades julgadoras.

Quanto à tributação da parcela da depreciação acumulada, incorporada ao capital, assiste inteira razão à autoridade fiscal lançadora, dado que essa rubrica corresponde à parcela imputada aos custos do exercício e, portanto, não submetida à tributação, dado haver sido segregada em razão do desgaste efetivo (depreciação) que os bens sofreram no período e que, quando adequadamente contabilizada, reduz o valor dos bens do ativo. Trata-se de uma provisão ou fundo que, enquanto mantida na sua finalidade de reposição do valor dos bens, não é tributada; não podendo ser confundida com qualquer reserva, dado que esta, ao contrário daquela, representa uma parcela de lucros.

O aproveitamento da parcela que complementava o valor dos bens, isto é, o seu desvio para aumento de capital (assim como poderia ter sido distribuída) implica em reavaliar os bens no mesmo montante.

Assim, mesmo que não houvesse disposição textual (art. 387, parágrafo único, alínea "a") mandando tributar (acrescer ao lucro real a importância aproveitada) ainda, assim, seria tributável, dado que a reavaliação excepcional de bens está sujeita à tributação normal, por não se tratar de resultado apurado em balanço, já tributado, a que se refere o art. 375 do RIR/80, nem ser decorrente da atividade de exploração concedida. Trata-se de uma parcela de custo, contabilmente representada por um fundo, transformada em lucro, mediante o desvio do valor do fundo para outra finalidade (no caso para aumento de capital).

Cuida-se de parcela tributável, em igualdade de condições, qualquer que seja a atividade ou a localização da empresa.



A diferença entre a norma do art. 375 e 387, parágrafo único, letra "a", do RIR/80, é, portanto, facilmente entendível, versando o art. 375, exclusivamente, sobre lucros ou reservas apurados em balanço e, portanto, já tributados quando de sua apuração, salvo se apurados em balanço intermediário, quando a sua tributação se dará no exercício financeiro correspondente ao ano-base em que forem incorporados; enquanto que o art. 387, parágrafo único, letra "a", cuida do aproveitamento de outros valores que ainda não sofreram a incidência.

Como no caso dos autos os fundos representam parcelas de custo segregada da tributação estão sujeitos à tributação.

Em face do exposto, rejeito a preliminar e, no mérito, nego provimento ao recurso.



AMADOR OUTERELE FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR.