



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 23 de julho de 1985.

ACORDÃO Nº 101-76.005

Recurso nº - 89.198 - IRPJ - EX: DE 1983

76.012

Recorrente - TRANSPORTES SOMUDANÇAS LTDA.

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM GOIÂNIA - (GO).

LUCRO OBTIDO NA ALIENAÇÃO DE
BENS IMÓVEIS

RESULTADO NA VENDA DE IMÓVEIS e/ ou NA CESSÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS PERMANENTES - O lucro obtido na alienação de bens imóveis e/ ou na cessão de participações societárias permanentes, nas condições referidas no art. 1º do Decreto-lei 1892, de 16-12-81, está isento do Imposto de Renda, devendo a pessoa jurídica, na determinação do lucro real, excluí-lo do lucro líquido. A reserva específica de que trata o § 3º do art. 1º do citado mandamento legal é constituída quando da apuração do lucro, na época da alienação, independentemente a sua formação da apuração dos resultados do exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSPORTES SOMUDANÇAS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para declarar que a inexistência de lucro líquido positivo não impede que o contribuinte goze do benefício de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 1.892/81, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 23 de julho de 1985

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE E RELATOR

V.V

Agostinho Flores
VISTO EM

AGOSTINHO FLORES

RECORR
- PROCURADOR DA FAZEN
DA NACIONAL

SESSÃO DE:

25 JUL 1985

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selleiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS AL
BERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, ALCEU DE AZEVE-
DO FONSECA PINTO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN e RAUL PIMENTEL.

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RD/101-0.427



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10180-000.193/85-90

RECURSO Nº: 89.198

ACÓRDÃO Nº: 101-76.005

RECORRENTE: TRANSPORTES SOMUDANÇAS LTDA.

R E L A T Ó R I O

Com guarda do prazo legal, TRANSPORTES SOMUDANÇAS LTDA., inscrita no C.G.C. sob o nº 01.534.940/0001-23, com domicílio fiscal em Goiânia (GO), recorre a este Conselho da decisão prolatada pelo Senhor Delegado da Receita Federal em Goiânia (GO), assim ementada e fundamentada:

"2.28.10.00 - Exclusões do lucro líquido. O valor do ganho de capital, de que tratam os Decretos-lei nºs 1.892/81, 1.978/82 e 2.041/83, só pode ser excluído do lucro líquido, até o montante do mesmo, não podendo ultrapassá-lo. Lançamento suplementar procedente.

.....

Fundamentalmente, em sua argumentação, a interessada não aceita a normatização do Decreto-lei nº 1.892/81, pelo Ato Declaratório (Normativo) número 08/83.

Como pode-se ver o referido Ato é claro ao esclarecer que o benefício está condicionado à formação de reserva específica, que somente poderá ser constituída, na existência de lucro líquido suficiente, em data não anterior à de encerramento do balanço do exercício social em que a venda do imóvel tiver sido efetuada. Mesmo que ele tivesse sido expedido em função de dúvida suscitada em consulta individual, não perde o seu poder de normatização.

Parece-nos que contestando o Ato Normativo, a empresa tem como objetivo criar interpretação pró-

ACÓRDÃO Nº 101-76.005

pria, à vista de seu erro cometido ao pleitear, em sua declaração, a exclusão total de seu ganho de capital, ultrapassando o lucro líquido e beneficiando-se indevidamente.

Isto posto, e

CONSIDERANDO o que dispõe os artigos 1º, 4º e 5º do Decreto-lei nº 1.892/81 e artigo 154, combinado com o 388, II, do RIR/80, quanto à determinação do lucro real;

CONSIDERANDO que a empresa excluiu do lucro líquido do exercício de 1983, importância de ganho de capital, superior ao citado lucro;

CONSIDERANDO tudo o mais que do presente consta,

RESOLVO julgar procedente o lançamento suplementar efetivado (fls. 04), sendo: 119,70 ORTN's de IRPJ e 6,30 ORTN's de PIS, bem como a multa de 63,00 ORTN's, além dos juros de mora devidos, em nome de Transportes Somudaças Ltda, C.G.C. número 01.534.940/0001-23."

Em suas razões de apelo, declara a recorrente que

"O julgador de primeira instância que o procedimento fiscal tem fundamento no artigo 154 combinado com o artigo 388, inciso II, do RIR/80, e artigos 1º, 4º e 5º do Decreto-Lei nº 1.892/81.

O artigo 154 dá o conceito de "Lucro Real". O artigo 388, inciso II, estipula que na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Regulamento, não sejam computados no lucro real. (Grifamos).

De fato, se consultarmos os 778 artigos do RIR/80 não encontraremos nenhum deles que autorize excluir do lucro líquido o ganho de capital obtido na venda de imóvel, com os benefícios concedidos pelo Decreto-Lei nº 1.892/81, eis porque o Decreto nº 85.450 é datado de 04.12.80 e o Decreto-Lei 1.892 é de 16.12.81, portanto o segundo diploma foi editado mais de um ano após o primeiro."

.....

Quanto aos artigos 1º e 4º do DL 1.892/81, nos



ACÓRDÃO Nº 101-76.005

quais também se fundamentou a decisão, simplesmente confirmam os direitos da recorrente e quanto ao artigo 5º, que trata da infringência aos dispositivos do mesmo decreto-lei, não é aplicável ao caso.

No mais, a decisão de primeira instância repetiu todas as alegações da impetrante, sem contestá-las, apenas afirmando que "a empresa tem como objetivo criar interpretação própria, a vista de seu erro cometido ao pleitear, em sua declaração, a exclusão total de seu ganho de capital, ultrapassando o lucro líquido e beneficiando-se indevidamente".

É lógico que a empresa tem sua própria interpretação do dispositivo legal no qual confiou e não aceita que um mero Ato Declaratório, vago e sem fundamentação legal, venha modificar um decreto-lei.

Em face do exposto e das provas apresentadas, vem, com o devido respeito e acatamento, requerer a V.Exas., doutos julgadores desta alta Corte administrativa, dignem-se conhecer e prover o presente recurso para declararem ilegal o Ato Declaratório (Normativo) nº 08/83 e, conseqüentemente, in subsistente o lançamento suplementar em questão, eis que para sustentação daquele procedimento não há previsão legal.

É o Relatório.

ACÓRDÃO Nº 101-76.005

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

Tendo sido atendidos os pressupostos processuais, a representação estar na forma da lei e o recurso ter sido apresentado no prazo da lei: conheço do recurso.

O Decreto-lei nº 1.892, de 16.12.81, após consignar na sua ementa que:

"Estimula a capitalização das empresas mediante isenção de Imposto sobre a Renda sobre lucros decorrentes da alienação de imóveis e de participações societárias, e dá outras providências."

estabelece:

"Art. 1º Para efeito de Imposto sobre a Renda, as pessoas jurídicas poderão excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real, o resulta do obtido na venda de bens imóveis ou na cessão de participações societárias permanentes, desde que:

I - O imóvel conste registrado como ativo imobilizado da pessoa jurídica vendedora e a participação societária como investimento, pelo menos desde 31 de dezembro de 1978;

II - no caso de imóveis, a venda se efetive mediante instrumento público registrado no cartório competente até 31 de dezembro de 1982;

III - no caso de participações societárias permanentes, a cessão seja legalmente formalizada até a mesma data indicada no item anterior;

IV - o pagamento do preço seja feito integralmente em dinheiro, no prazo máximo de 3 (três) anos contados da data da celebração do contrato.

§ 1º Nas vendas ou cessões efetuadas a prazo, no mínimo 20% (vinte por cento) do preço deverão ser recebidos pela pessoa jurídica no ato da celebração do contrato, 30% (trinta por cento) nos 18 (dezoito) meses subsequentes e os 50% (cinquenta por cento) restantes até o final do terceiro ano.



§ 2º Nas vendas ou cessões efetuadas para recebimento do preço após o término do exercício social, a exclusão de que trata este artigo fica condicionada à observância do disposto no artigo 6º deste Decreto-Lei.

§ 3º O lucro de que trata este artigo constituirá reserva específica, que somente poderá ser utilizada para incorporação ao capital ou absorção de prejuízos.

§ 4º O aumento do capital social com utilização da reserva constituída na forma do parágrafo anterior não será considerado reinvestimento para os efeitos da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, alterada pela Lei nº 4.390 (2), de 29 de agosto de 1964.

§ 5º A reserva de que trata o § 3º não será computada para os efeitos do disposto no artigo 65 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 6º Aos aumentos de capital efetuados com utilização da reserva de que trata o § 3º aplicam-se as normas do artigo 63 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Por sua vez, na Exposição de Motivos Interministerial nº 388, de 07.12.81, os Ministros da Fazenda e da Secretaria de Planejamento da Presidência da República, justificando o benefício fiscal, consignam:

"Temos a honra de submeter à elevada apreciação de Vossa Excelência o anexo projeto de decreto-lei que concede isenção do imposto de renda sobre os resultados obtidos pelas pessoas jurídicas na venda de bens imóveis, registrados em seu ativo imobilizado, e de participações em outras sociedades, registradas no ativo permanente como investimentos, pelo menos desde 31 de dezembro de 1978.

2. A medida proposta envolve dois objetivos principais: o primeiro, de caráter econômico e financeiro, tem em vista propiciar condições favoráveis para que a pessoa jurídica aumente seu capital de giro próprio, reduzindo seus custos e despesas operacionais e aliviando a pressão sobre a expansão do crédito, fatos que poderão apresentar reflexos positivos sobre os níveis de preços e sobre a política de combate à inflação; o segundo objetivo, de conotações sociais visa à desconcen-

tração industrial com a conseqüente redução do congestionamento urbano.

3. O caput do artigo 1º concede a isenção mencionada e os seus parágrafos contêm disposições que procuram evitar a ocorrência de distorções prejudiciais aos objetivos que se pretende alcançar. Com efeito, somente estão isentos os resultados obtidos na venda de bens e de direitos registrados no ativo permanente da pessoa jurídica há mais de três anos, desde que o pagamento do preço seja feito exclusivamente em dinheiro, no prazo máximo de três anos a partir da celebração do contrato, no caso de imóveis, ou da data em que a transferência das participações societárias for legalmente formalizada.

4. O caput do art. 2º da minuta estabelece que a isenção não se aplica quando o ganho de capital for decorrente de operações realizadas entre controladora e controlada, entre empresas sob controle comum, ou, ainda, entre a pessoa jurídica e o seu sócio ou acionista controlador, pessoa física ou grupo de pessoas físicas, visando, com isso, impedir a realização de negócios que desvirtuem os objetivos da medida proposta."

O Decreto-lei nº 1.892/81, veio ainda a ter seu alcance alterado pelos Decretos-leis:

a) nº 1.978, de 21.12.82, o qual em seu art. 2º dispôs:

"Art. 2º É acrescentado ao artigo 1º do Decreto-lei nº 1.892, de 16 de dezembro de 1981, o § 7º com a seguinte redação:

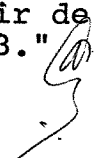
"Art. 1º

§ 7º A exclusão do ganho de capital prevista neste artigo será de:

a) 100% (cem por cento), se a venda do imóvel ou a cessão da participação societária permanente for efetivada até 30 de junho de 1983; (grifos da transcrição)

b) 50% (cinqüenta por cento), se a venda do imóvel ou a cessão da participação societária permanente for efetivada a partir de 1º de julho e até 30 de setembro de 1983;

c) 25% (vinte e cinco por cento), se a venda do imóvel ou a cessão da participação societária permanente for efetivada a partir de 1º de outubro e até 31 de dezembro de 1983."



ACÓRDÃO Nº 101-76.005

Na Exposição de Motivos nº 257, de 21.12.82, os Ministros da Fazenda e Chefe da Secretaria de Planejamento da Presidência da República, voltavam a declarar que:

"O artigo 1º da minuta prorroga o prazo para utilização do benefício fiscal instituído pelo Decreto-lei nº 1.892, de 16 de dezembro de 1981.

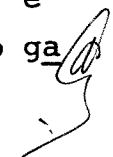
O Decreto-lei nº 1.892/81 isentou do imposto de renda, até 31 de dezembro de 1982, os resultados obtidos pelas pessoas jurídicas na venda de imóveis e na cessão de participações societárias, que integrassem o ativo permanente delas. Esse Decreto-lei teve como objetivo incentivar as empresas a aumentar o capital de giro próprio, permitindo-lhes reduzir custos e despesas operacionais, de modo a aliviar a pressão sobre a expansão do crédito."

b) nº 2.041, de 30.06.83, o qual estabeleceu no artigo 1º, in verbis:

"Art. 1º A exclusão do ganho de capital de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.892, de 16 de dezembro de 1981, modificado pelo Decreto-Lei nº 1.978 (2), de 21 de dezembro de 1982, será de 100% (cem por cento) se a venda do imóvel ou a cessão da participação societária permanente for efetivada até 31 de dezembro de 1983."

Da leitura desses dispositivos e de suas respectivas justificativas, bem como do preâmbulo do questionado diploma legal, não resta qualquer dúvida que o objetivo do legislador foi isentar os ganhos de capital obtidos na alienação de imóveis e cessão de participações societárias, atendidas as condições e ressalvas que foram expressamente estabelecidas.

Ora, se o objetivo foi isentar os ganhos de capital obtidos na alienação de bens tacitamente arrolados, além de ser irrelevante a forma procedimental, também não há porque cogitar-se do eventual resultado do exercício, eis que a sua existência não foi elevada à categoria de pressuposto para o gozo do benefício. Portanto, à vista da interpretação literal, o benefício não está condicionado a que o alienante venha a ter lucro no exercício social para que possa excluir do resultado o referido ga



ACÓRDÃO Nº 101-76.005

nho de capital.

Do mesmo modo, segundo a interpretação teleológica, outra não é a conclusão, dado que não só os fins visados e declarados pelo legislador, nas exposições de motivos, mas também o consignado no preâmbulo do diploma legal em comento, quando reza que

"Estimula a capitalização das empresas mediante isenção do Imposto sobre a Renda sobre os lucros decorrentes da alienação de imóveis e de participações societárias, ..." (grifos da transcrição)

não deixa qualquer dúvida sobre os objetivos da lei.

Alega-se que se o dispositivo legal estabelece que o ganho de capital deve ser excluído do lucro líquido do exercício, seria indispensável que a empresa tivesse lucro igual ou superior ao ganho de capital para que pudesse beneficiar-se do incentivo, bem como, devendo com esse ganho de capital constituir-se uma reserva de lucros, não teria sentido falar-se em reserva se a empresa, no conjunto de suas operações, teve prejuízo e, finalmente, que tal interpretação nenhum prejuízo acarretaria à pessoa jurídica, pois, de qualquer forma, ela não pagaria tributo no exercício.

Esses argumentos, todavia, como a seguir se demonstrará, são totalmente enganosos e só ao leigo podem impressionar.

Com efeito, na legislação do Imposto de Renda inexiste a expressão "prejuízo líquido", como a antítese do termo "lucro líquido". A expressão lucro líquido, perante a legislação do tributo, é segundo definição textual do art. 6, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, reproduzida no art. 155, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.80:

"é a soma algébrica do lucro operacional (art.11), dos resultados não operacionais, do saldo da cor



ACÓRDÃO Nº 101-76.005

reção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância do preceitos da lei comercial."

Ora, se o lucro líquido e a soma algébrica, ou seja, a reunião de elementos positivos e negativos: fácil é concluir que ele tanto poderá ser positivo como negativo, bastando que os componentes negativos tenham predominância.

Assim, além de ser fácil concluir, preliminarmente, não ser verdadeiro que a expressão lucro líquido, signifique que a empresa venha a ter resultado positivo no exercício, também se deve observar que, no sistema da legislação do Imposto sobre a Renda, quando a lei estabelece que determinada parcela não deverá compor o lucro real — antes da vigência do Decreto-lei número 1.598/76 denominado de lucro tributável — em razão de ser não tributável ou isento (como ocorre, no caso, com o ganho de capital decorrente da venda de bens imóveis ou na cessão de participações societárias permanentes) se ela integrou a soma algébrica do lucro líquido, dele deverá ser excluído, como dispõe o art. 388, inciso II RIR/80, in verbis:

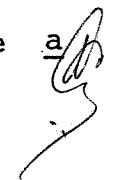
"Art. 388 - Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício: (grifamos)

.....

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido do exercício que, de acordo com este Regulamento, não sejam computados no lucro real;" (grifamos)

Pois bem, se os ganhos de capital obtidos na venda de imóveis ou na cessão de participações são objeto de contabilização e, na condição de resultados não operacionais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 31, e RIR/80, art. 317) integram a soma algébrica do lucro líquido, dele deverão ser excluídos.

De igual modo acontece com o lucro na venda de a



ACÓRDÃO Nº 101-76.005

ções em tesouraria, nas doações e nas subvenções para investimento, decorrentes de isenções ou reduções de tributos concedidos pelos Estados.

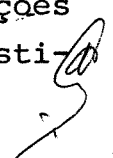
Aliás, cabe salientar que, a exemplo do que ocorre com os ganhos de capital obtidos na alienação de imóveis ou na cessão de participações societárias permanentes, tanto as doações, como as subvenções para investimento, além de não serem computadas na determinação do lucro real, a lei inclui entre os "resultados não operacionais" (art. 344 do RIR/80), e, também, coincidentemente, somente poderão ser utilizados para absorver prejuízos ou serem incorporados ao capital social.

Do mesmo modo, também são excluídos do lucro líquido, os juros sobre investimentos de obras em andamento das empresas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações (RIR/80, art. 388, parágrafo único, alínea "a") e os rendimentos de partes beneficiárias tributadas na pessoa jurídica distribuído ra dos rendimentos (conforme Parecer Normativo nº 59/76).

Ora, em nenhum desses casos se indaga se a sociedade tem lucro ou prejuízo, em razão de a lei não estabelecer tal condição. Deste modo, também a interpretação sistemática não ampara os que querem condicionar o benefício à existência do lucro líquido "positivo".

O argumento de que não teria sentido constituir-se uma reserva de "lucros" se a empresa no conjunto de operações teve prejuízo no exercício, igualmente parte de um sofisma, porque, na realidade, embora a reserva tenha uma origem no lucro de uma operação, a lei não a trata como tal. Ao contrário, trata-se de uma reserva fiscal, reserva "específica" como a batizou a lei (art. 1º, § 3º, do Decreto-lei nº 1.892/81, e Decreto-lei nº 1.978/82, art. 1º).

À reserva específica constituída com o ganho de capital obtido na venda de imóveis ou na cessão de participações societárias permanentes, assim como ocorre com a reserva consti-



ACÓRDÃO Nº 101-76.005

tuída com as doações e as subvenções para investimento, já mencionados, a lei não lhe dá o tratamento de reserva de lucros e sim de reserva de capital.

Já vimos que o lucro obtido na venda de bens imóveis, de que trata o artigo 1º do DL 1892/81, constituirá reserva específica, que somente poderá ser utilizada para incorporação ao Capital ou absorção de prejuízos (§ 3º do referido artigo 1º).

Uma das características das "reservas de capital" é exatamente a sua especificidade, conforme se pode observar do § 1º do artigo 182 da Lei nº 6.404/76. Outra característica é a sua utilização restrita (vide art. 200 da mesma Lei nº 6.404/76).

A utilização dessa reserva para aumento do capital social, segundo o § 4º do artigo 1º do DL 1892/81, não será considerado reinvestimento para os efeitos da Lei nº 4.131/62.

Isto significa, em última análise, que o lucro isento não será considerado como tal, ou seja, lucro do exercício social ou parte dele. Quais os motivos? Esse lucro é específico, ele é isento, a Reserva que o conduz não pode ser tomada como uma "Reserva de Lucros".

Ainda tem mais. Pelo § 5º do artigo 1º do DL nº 1892/81, essa reserva não será computada para os efeitos do disposto no artigo 65 do DL 1598/77. Esse dispositivo legal trata da tributação do imposto na fonte, incidente sobre o montante dos lucros acumulados e das reservas de lucros que exceda ao valor do capital social realizado das companhias.

Finalmente a remissão no art. 1º, § 6º, do DL 1892/81, ao art. 63 do Decreto-lei nº 1.598/77 implica em dizer que se a pessoa jurídica, dentro dos 5 anos subsequentes à data da incorporação de lucros ou reservas, restituir capital social aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social ou, em caso de liquidação, sob a forma de partilha do acervo líquido, o capital restituído considerar-se-á lucro ou dividendo distribuído.



ACÓRDÃO Nº 101-76.005

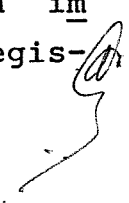
sujeito, nos termos da legislação em vigor, à tributação na fonte ou na declaração de rendimentos, como rendimento dos sócios, acionistas ou do titular.

Saliente-se que o ganho de capital de que estamos tratando, como ocorre com as demais reservas atípicas, que se constituem de verbas específicas, isto é, que não tem origem no resultado global das operações da sociedade, mas sim de um ingresso individualizado pode ser transferido diretamente para a RESERVA ESPECÍFICA, sem passar pelo resultado final do exercício social, à semelhança do que ocorre com as subvenções para investimento e as doações, sendo inclusive o caminho mais direto e mais técnico, contabilmente falando. Na declaração de rendimentos, para atender ao controle objetivado pelo DL 1892/81, far-se-á o trânsito simbólico do lucro pelo resultado do exercício social.

Aliás, tal sistemática é inteiramente compatível com o destino final estabelecido para reserva específica: absorção de prejuízos (inclusive do próprio exercício, eis que seria ridículo imaginar-se que pudesse destinar-se à absorção de prejuízos passados e futuros e não aos presentes).

Ainda facilita o cálculo da correção monetária, visto que o ganho de capital é apurado deduzindo-se do valor da venda o valor residual devidamente atualizado até o momento da venda. A partir desse momento o valor correspondente (esteja ele em Caixa ou em outra espécie de circulante) é corrigido através da conta de reserva específica, conforme já decidiu a Egrêgia Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caso análogo (Acórdão número - CSRF/01-0.469, de 27.08.84).

Finalmente, o terceiro argumento contrário à concessão do benefício na hipótese de o resultado do exercício não ser igual ou superior ao ganho de capital que a lei autoriza a excluir, ou seja: o de que inexistindo lucro líquido positivo a pessoa jurídica não seria prejudicada, vez que já não pagaria imposto de renda, além de falacioso, fraudaria o objetivo do legis-



ACÓRDÃO Nº 101-76.005

lador e criaria distinção entre a pessoa jurídica rentável e não rentável, prejudicando esta última.

Em primeiro lugar, porque não é o resultado do exercício (lucro líquido) por si só, que nos vai dizer se a pessoa jurídica pagará ou não imposto de renda no exercício. A pessoa jurídica pode ter um lucro líquido negativo, no entanto, em razão do montante das adições, sujeitar-se-á ao imposto incidente sobre o lucro real apurado no exercício.

Em segundo lugar, o objetivo da lei de "estimular a capitalização das empresas mediante isenção do Imposto sobre a Renda", como declara a ementa da lei que estabeleceu o incentivo também ficaria frustrado. A uma, porque a empresa deficitária, ante a impossibilidade de obter o benefício fiscal, não atenderia ao chamado do governo para vender parte do seu ativo e, em consequência, também nem "aumentaria o seu capital de giro", nem aliviaria "a pressão sobre a expansão do crédito", objetivo final visado pelo legislador; a duas, porque com a nova condição de existência de lucro no exercício (não estabelecida no texto legal, como já demonstrado), a capitalização da empresa, mediante a economia do imposto, não se materializaria, vez que ainda que não se concretizasse a hipótese descrita no parágrafo anterior a pessoa jurídica perderia o direito de, no futuro, compensar prejuízos equivalentes ao ganho de capital que a lei autoriza a excluir do lucro líquido (seja ele positivo ou negativo), pagando, em consequência o imposto de renda, sobre o valor que a lei dispensou.

Por derradeiro, a interpretação contrária a que sustentamos, além de impor a compensação de prejuízos, isto é, retirar uma das alternativas previstas em lei para o destino da reserva, ainda estabeleceria tratamento fiscal distinto, premiando a empresa superavitária, em prejuízo da mais carente, pois a empresa hipossuficiente pagaria tributo ou deixaria de ter o direito a compensar prejuízos em montante equivalente (o que dá na mesma) sobre o resultado incentivado, enquanto a hipersuficiente seria beneficiada com o favor fiscal.



ACÓRDÃO Nº 101-76.005

Verdadeiro contra-senso.

Não se diga que a interpretação que sustentamos implica em qualquer novidade, dado ser ela exatamente igual a que pacificamente foi dispensada pela Administração Tributária ao incentivo estabelecido pelo Decreto-lei nº 1.260/73, alterado pelo Decreto-lei nº 1.493/76, com vigência até 31.12.78, benefício este em todo semelhante ao estabelecido no Decreto-lei nº 1.892/81, e que, portanto, lhe serve de precedente, dado tratar-se de reedição do benefício, porém sem a possibilidade dos abusos cometidos na vigência daquele diploma, em face das ressalvas que o novel diploma acertadamente estabeleceu.

Dispunha o Decreto-lei nº 1.260, de 16 de fevereiro de 1973, ipsis litteris:

"Art. 1º — Serão excluídos do lucro real da pessoa jurídica ou da empresa individual para os efeitos da tributação do imposto de renda, os resultados decorrentes da alienação de imóveis que integrem o ativo imobilizado, desde que sejam incorporados ao capital, no prazo máximo de 06 (seis) meses, contado da data que se seguir ao efetivo recebimento do preço da alienação.

§ 1º — Opcionalmente, os lucros de que trata este artigo poderão aplicar-se na amortização de prejuízos apurados em balanço.

§ 2º — (omissis)

§ 3º — Enquanto não forem incorporados ao capital ou utilizados na amortização de prejuízos, os lucros decorrentes da alienação de imóveis deverão permanecer contabilizados a crédito de conta de reserva específica"(grifei).

Ora, o conceito de lucro real na vigência do Decreto-lei nº 1.260/73 era o mesmo do lucro líquido estabelecido pelo Decreto-lei nº 1.598/77 e, isto quem o afirma é a própria Administração Fiscal no Plantão Fiscal - PJ - de 1982, in verbis:



ACÓRDÃO Nº 101-76.005

"102. O que deve ser entendido por "Lucro Real" e "Lucro Tributável"?

- A expressão "Lucro Real" coincidia, no RIR/75, com lucro contábil, sendo este o ponto de partida para a antiga definição da base de cálculo do Imposto de Renda. Com o advento do Decreto-lei número 1.598/77, a expressão "Lucro Real" passou a significar o próprio lucro tributável, sendo o lucro contábil denominando "lucro líquido".

No mesmo sentido, declara o ilustre Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, no magnífico voto que proferiu' por ocasião do julgamento do Recurso nº 89.103, acolhido à unanimidade, verbis:

"Deve-se lembrar que o lucro real, na conceituação legal da época, corresponde exatamente ao lucro líquido de hoje, conceitos da lei fiscal que significam o mesmo que lucro contábil.

A isenção concedida pelos dois mandamentos legais se formaliza igualmente, isto é, pela exclusão do resultado não operacional (resultado eventual, anteriormente) obtido do lucro contábil, visando escoimar do lucro real (tributável, antigamente) o resultado positivo da operação.

No entanto, jamais a administração fiscal questionou a formação da reserva específica "com os lucros da alienação de imóveis" quando o lucro real (lucro líquido) fosse inferior àquele resultado. E simplesmente porque, como bem salienta o voto dirigente do Acórdão CSRF/01-0.469, o lucro apurado na alienação de imóvel, nas condições prescritas no Decreto-lei nº 1.260/73, tinha destinação específica, diferentemente do resultado normal apurado anualmente pelas pessoas jurídicas, de destinação indefinida."

Portanto, apelando-se para a chamada interpretação histórica, também não se chega a conclusão diversa do ocorrido com a literal, teleológica e sistemática.

Observe-se, por fim, que os Manuais de Orientação



ACÓRDÃO Nº 101-76.005

de PJ, dos exercícios questionados, e os plantões fiscais nenhuma restrição trazem. Toda a celeuma foi criada pelo Ato Declaratório nº - CST - 08 de 14.03.83.

Como escreveu o Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES (idem, ibidem):

"A formação dessa reserva decorre de disposição legal, e, por isso mesmo, independe do resultado final do exercício, sendo constituída quando da apuração do lucro e na época da alienação ou cessão.

A objetividade jurídica sob o aspecto econômico é estimular o reforço do capital de giro com os lucros obtidos da desativação do capital fixo. A formação de reserva é um meio de se assegurar esse fim, evitando a distribuição desses lucros ou a sua alocação em outros fins. Pretender que os recursos acantonados por força de lei sejam lançados primeiro à vala comum de apuração de lucros e prejuízos para, em havendo sobras, compor-se a reserva é mitigar o comando da lei por meio de um procedimento geral de formação de reservas que ela quis de pronto atalhar.

A lei fiscal modifica a lei societária para realizar os seus desígnios e o regulamento do imposto de renda está cheio de exemplos nesse sentido, mormente no capítulo destinado aos Resultados não Operacionais — Seção I, dos Ganhos e Perdas de Capital (art. 317 a 344) onde se dispõe especificamente sobre classificação de contas, apuração de resultados e destinação específica.

Assim, ao dispor sobre formação de reserva específica por conta de resultado produzido por uma operação específica para fins específicos, o Decreto-lei nº 1.892/81 não está fazendo outra coisa senão alterar regras gerais da técnica contábil para tornar factível o seu comando. O Direito põe a contabilidade a seu serviço."

.....

Por outro lado, quando a lei fiscal restringe os efeitos de benefícios concedidos, o faz de modo expresso e, na espécie, isso não aconteceu, e, assim, não se pode estabelecer a restrição pretendida pela autoridade fiscal. A lei tributária é necessária e suficiente à outorga da isenção; necessária na medida em que somente ela poderá conceder o benefício e estabelecer as condições



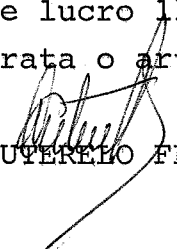
para o seu exercício, e, suficiente, porque ne
nhum outro pressuposto ou limitação de qualquer
espécie poderá ser adicionado pela autoridade ad-
ministrativa, à sombra dela. Por isso, a legisla-
ção tributária, que disponha sobre a outorga de
isenção deve ser interpretada literalmente, segun-
do prescrição expressa da lei nacional (C.T.N. ar-
tigo 111, inciso II)."

De há muito nos ensinaram os mestres da exegese
que, onde a lei não distingue, restringe ou condiciona, ao intérpre-
te é vedado fazê-lo, sob pena de o hermenauta assumir o papel do
legislador e assim estabelecer novas regras jurídicas, sem compe-
tência para tal.

Pois bem, a leitura dos diversos dispositivos do
diploma interpretando nos mostra ser ele abundante em restrições
e ressalvas; em nenhuma, porém, se estabeleceu que o benefício
fiscal dependeria da existência de lucro líquido positivo no exer-
cício.

Concluindo, não há como questionar o direito da
apelante ao benefício fiscal.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso para decla-
rar que a inexistência de lucro líquido positivo não impede o go-
zo do benefício de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 1.892/81.


AMADOR OUVEREY FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR 