



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS

Sessão de 23 de fevereiro de 1987

ACORDÃO N.º 103-07.811

Recurso n.º 90.907 - IRPJ - EX.: DE 1984

Recorrente REFRIGERANTES DO AMAPÁ S/A - REAMA

Recorrido DRF em MACAPÁ (AP)

IRPJ - INCENTIVOS FISCAIS - LUCRO DA EXPLORAÇÃO EM AÇÃO FISCAL.

Se, por efeito de ação fiscal, há um reajuste para mais no lucro real, sendo esse menor que o lucro da exploração, e como tal usado como limite máximo de uso do incentivo fiscal, tal reajuste aumenta para mais a margem de direito ao incentivo de que se trata.

Recurso procedente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por REFRIGERANTES DO AMAPÁ S/A - REAMA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso,

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 1987

URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

DICLEN DE ASSUNÇÃO

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

JOSE NICODEMES C. DE OLIVEIRA - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

26 FEV 1987

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVALHO, LÓRGIO RIBEIRO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES e RICHARD ULRICH KREUTZER. Ausente por motivo justificado o Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

RECURSO Nº 90,907

ACÓRDÃO Nº 103-07,811

RECORRENTE: REFRIGERANTES DO AMAPÁ S/A - REAMA

R E L A T Ó R I O

Trata-se de recurso voluntário (fls. 140/146) a decisão de primeira instância do Sr. Delegado da Receita Federal em Macapá, AP (fls. 132/137) que julgou improcedente a impugnação oferecida pela empresa a auto de infração contra si lavrado (fls. 4 v.), relativamente ao exercício de 1984, imputando-lhe irregularidades, nos seguintes termos (fls. 04 verso):

"Em ação fiscal procedida junto à Empresa qualificada no anverso, decorrente do Programa IRJUG - 0337, referente ao exercício de 1984, período-base de 1983, foi constatado as seguintes irregularidades;

- 1 - Saldo credor de correção Monetária apurado a Menor (anexo 1)... Cz\$ 2.996,24
- 2 - Omissão de receita de Venda (auto de infração SEFIN 67/85 e anexos 3,4)..... Cz\$ 13.105,81
Valor omitido, com reflexo direto no lucro líquido e Real, CF abaixo..... Cz\$ 16.102,05
- 3 - Lucro da exploração declarado a Maior, as vendas líquidas de Fanta Uva Cz\$ 22.573,74, foram declaradas como isentas, as mesmas não estão beneficiadas pela isenção, com reflexo direto no lucro da exploração (anexo 6), imposto a Maior Cz\$ 56.089,91

DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO

Lucro líquido apurado (anexo 5).	Cz\$ 212.951,61
Lucro líquido declarado	Cz\$ 196.849,56
Valor do lucro líquido tributável omitido \.....	Cz\$ 16.102,05

DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL

Lucro real apurado (anexo 5) ...	Cz\$ 181.500,05
Lucro real declarado	Cz\$ 165.398,00
Valor do lucro real tributável omitido,.....	Cz\$ 16.102,05

M.

A

LUCRO DA EXPLORAÇÃO APURADO

- Lucro Declarado (179,106,789 + 7,545,98)	23.735,39	ORTN
- Lucro Apurado (167,638,785 + 7,545,98)	22,215,64	ORTN
Alíquota do imposto.....	35%	
Isenção do imposto Apurado % atividade "A" 100%.....	7.775,47	ORTN
Isenção do imposto declarado a Maior (23,735,39 - 22,215,64 X 35%)	531,91	ORTN

CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA

Imposto de Renda Apurado (181,500,056 + 7,545,98 X 35%).....	8.418,39	ORTN
Isenção do imposto conf.declarado..	7.671,54	ORTN
Valor tributável	746,85	ORTN

FUNDAMENTO LEGAL: Artigos 157 § 1º, 174, 347, IV, 451 § 4º, III, 726 e 728 II do RIR/80, aprovado pelo Decreto 85,450/80, c/c Dec. Lei 1967/82 Arts. 2º e 3º e PN 11/81.

- 1 - Os valores que resultaram na omissão do Lucro Real Tributável, acima foram apurados em cruzeiros e transformados para cruzados na razão de 1.000 para 1 respectivamente, de acordo com Decreto-lei 2,284/86 art. 3º.
- 2 - O detalhamento da conversão de ORTN para cruzados, está no verso do Demonstrativo de apuração de I.R. em ORTN."

Na sua impugnação a recorrente resistiu à cobrança, alegando, em síntese, como muito bem resumido pela decisão de primeira instância (fls. 133/134);

"A empresa autuada apresentou, tempestivamente, impugnação, alegando que:

I - O contribuinte se conforma com os lançamentos de que tratam os dois últimos autos de infração (ação reflexa do Auto de Infração de IRPJ);

II - efetuou os cálculos e o pagamento da parte que julgou ser procedente com relação ao auto nº 016/86, pagou os autos de reflexos originários do nº 016/86, de nºs 017/86 e 018/86;

III - no cálculo feito pela fiscalização, auto de infração, o valor da isenção foi tomado como sendo 7,671,54 (sete mil, seiscentos e setenta e um vírgula cinquenta e quatro) ORTN, colhido no quadro 15 do formulário da declaração de rendimentos, fls. 14,

M.

A.

Não se apercebeu o fiscal de que o lucro da exploração de atividade isenta está demonstrado no anexo 2, quadro 10, no valor de 8.307,38 (oito mil, trezentos e sete vírgula trinta e oito) ORTN, 17, verso. A importância transferida para o quadro 15 da declaração, não podendo ser superior ao imposto devido, deve ser igual a ele, 7.671,54 (sete mil, seiscentos e setenta e um vírgula cinquenta e quatro) ORTN. Tendo havido acréscimo do imposto devido, é claro que deve a isenção ser tida no seu verdadeiro valor, conforme declaração de rendimentos, fls. 17.

IV - Não há redução do lucro da exploração apurado e declarado, em virtude do produto Fanta Uva não ter sido mencionado na declaração emitida pela SUDAM, pois houve erro da SUDAM ao emitir a declaração de isenção, especificando, detalhadamente, os produtos a serem industrializados, uma vez que o benefício se destina ao estabelecimento industrial, para os resultados operacionais oriundo de sua atividade, industrialização de refrigerantes. Vamos solicitar à SUDAM correção. Portanto, não tem fundamento a interpretação restritiva do fiscal, em desobediência ao princípio de hermenêutica.

O contribuinte protesta, nesta oportunidade, com vista a encaminhar a esta repartição tributária, tão logo dele disponha, o ato declaratório da SUDAM, o qual redefinirá a especificação dos produtos beneficiados.

V - o contribuinte requer que seja cancelado o crédito tributário, na parte impugnada, e homologação do pagamento efetuado."

A manutenção do crédito tributário pela autoridade "a quo" foi feita pelos seguintes argumentos (fls. 134/136):

"I - As irregularidades mencionadas praticadas no exercício de 1984, período-base 1983, cujo montante da omissão de receita e do saldo credor de correção monetária foi de Cz\$ 16.102.056 (Dezesseis milhões, cento e dois mil e cinquenta e dois cruzeiros), fls. 08 e 10, depois de convertido para cruzados ficou em Cz\$ 16.102,05 (Dezesseis mil, cento e dois cruzados e cinco centavos), cujo valor em cruzeiros não consta do livro diário da empresa, portanto ficou à margem da contabilidade. O que está sendo exigido do contribuinte é exatamente relacionado com estas irregularidades, sendo

17.

[Assinatura]

que ele concorda com a prática das irregularidades, deveria ter efetuado o pagamento do crédito, pois é o que está sendo exigido. Convertendo-se Cr\$ 16.102.052 (Dezesseis milhões, cento e dois mil e cinquenta e dois cruzeiros) em ORTN de 1º janeiro/84 (7545,98), encontramos 2.133,86 (Duas mil, cento e trinta e três vírgula oitenta e seis) ORTN, que multiplicado pela alíquota do imposto, 35% (trinta e cinco por cento), resulta num imposto de renda devido de 746,85 (setecentos e quarenta e seis vírgula oitenta e cinco) ORTN, conforme fls. 4, verso, e 5, do processo. A empresa infringiu, basicamente, os arts. 157, § 1º; 174 e 179 do RIR/80, aprovado pelo Decreto 85.450/80. Uma empresa sujeita à tributação, com base no lucro real, e ainda por cima com os benefícios fiscais de isenção, é obrigada a manter sua escrituração contábil, em observância às leis comerciais e fiscais. A escrituração deveria abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional;

II - de acordo com o que foi demonstrado em I, o contribuinte implicitamente concordou com o total do crédito tributário, no entanto, não efetuou o seu pagamento integral, em virtude de haver abatido do valor devido parcela de lucro da exploração, que não foi pleiteado na declaração do Imposto de Renda apresentada inicialmente. "O gozo da isenção como incentivos ao desenvolvimento regional e setorial depende de escrita mercantil regular e o montante do benefício, com base no lucro da exploração, está restrita aos valores registrados, não se justificando a recomposição do referido lucro pela superveniência de lançamento de ofício ou suplementar, com origem em omissão de receitas ou valores industriais não oferecidos à tributação" (PN 11/81). A jurisprudência reforça o entendimento mencionado acima. "Os incentivos fiscais devem ser calculados com base no lucro da exploração da atividade incentivada e tem como limite máximo a menor das seguintes parcelas: a correspondente ao percentual do imposto, previsto em lei, calculado sobre o lucro da exploração da atividade incentivada ou a correspondente ao montante do tributo calculado sobre o lucro real, quando o contribuinte tiver prejuízo na atividade incentivada que venha observar o lucro da exploração da atividade incentivada em percentual superior ao estabelecido para o gozo do incentivo (Ac. 1 cc 101-73.447/82).

Uma vez que o contribuinte pagou integralmente os autos nºs. 017/86 e 018/86, originários do 016/86, conclui-se que, implicitamente, está havendo a concordância e bom senso em pagar a parte do valor total do crédito tributário em apreço, por ser legítima a sua exigência, no valor total, conforme demonstrado às fls. 05, verso;

B.

III - foi demonstrado no item II, que mesmo o contribuinte tendo direito a se utilizar do lucro da exploração, no caso de 8.307,38 (oito mil, trezentos e sete vírgula trinta e oito) ORTN, e utilizando apenas 7.671,54 (sete mil, seiscentos e setenta e um vírgula cinquenta e quatro) ORTN na sua declaração de rendimentos, porque não há a figura do crédito de lucro de exploração, ele só pode ir até o limite do imposto a pagar; como o imposto a pagar apurado pelo contribuinte, na época, foi de apenas 7.671,54 (sete mil, seiscentos e setenta e um vírgula cinquenta e quatro) ORTN, este contribuinte teve bastante tempo para auditar sua empresa e fazer todas as retificações que se fizessem necessárias, tanto do imposto apurado, como do lucro da exploração, tudo com base em seus registros contábeis efetuados no livro diário. Não tendo feito as retificações devidas antes de se iniciar o procedimento fiscal, o limite máximo do lucro da exploração ficou sendo de 7.671,54 (sete mil, seiscentos e setenta e um vírgula cinquenta e quatro) ORTN. Não cabendo a recomposição do lucro da exploração por superveniência de lançamento de ofício ou complementar com base na omissão de receitas, não oferecendo a tributação este pressuposto está consubstanciada no Parecer Normativo CST Nº 11/81, itens 1 a 12;

IV - quando foram feitos os cálculos do lucro da exploração apurado, excluindo as vendas do produto Fanta Uva, em nada modificou o lucro da exploração que a empresa havia utilizado na declaração de rendimentos, pois este ainda foi menor do que aquele, conforme fls. 04, verso, do processo. De acordo com a nova DCI/DAI 045/86, fls. 126 e 127, todos os resultados operacionais da empresa, relacionados com a industrialização de refrigerantes, estão amparados pelo benefício fiscal da isenção e, como já foi dito acima, o procedimento fiscal não diminuiu o lucro da exploração aproveitado pelo contribuinte, os cálculos tiveram apenas o efeito de tornar claro o trabalho fiscal, o que está sendo exigido é apenas relacionado com a omissão de receita e o saldo credor de correção monetária apurada a menor e não retificado espontaneamente pela empresa, em tempo hábil."

No seu recurso a empresa volta aos mesmos argumentos, rejeitando expressamente que o PN CST 11/81 e o Acórdão nº 101-73.447/82 pudessem conter orientação contra seus interesses; depois de discutir ainda sobre a isenção a que teria direito relativamente ao produto fanta uva.

3.

A

Insiste em que no seu caso não há qualquer modificação no lucro da exploração, procurando-se, tão-somente, explorar a totalidade da sua força, à vista de mudança no lucro real, por efeito da ação fiscal

Este, em síntese, o relatório.

V O T O

Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO, Relator:

Recurso . . tempestivo, devendo, portanto, ser conhecido.

Conforme aplicado pela autoridade recorrida, a questão relativa à isenção do produto fanta uva não teve nenhuma repercussão em termos de crédito tributário, não podendo assim ser objeto de apreciação por este recurso, pela razão elementar que, no respeitante, não se instaurou litígio. Independentemente, houvesse o que decidir o respeito, pelo visto, segundo a prova trazida, a razão estaria com a recorrente.

Quanto à questão central de mérito, penso que o recurso deve proceder.

Realmente.

Tenho que os parâmetros máximos para o limite dos incentivos fiscais foram muito bem sintetizados pelo AC 101-73.447, de 07.07.82, unânime, sendo relator o eminente Conselheiro Agostinho Serrano Filho, cuja ementa é a seguinte, verbis:

"INCENTIVOS FISCAIS - Devem ser calculados em base no lucro da exploração da (s) atividade (s) incentivada (s) e tem como limite máximo o menor das seguintes parcelas: a correspondente ao percentual

7.

A

do imposto, previsto em Lei, calculado sobre o lucro da exploração da (s) atividade (s) incentivada (s) ou a correspondente ao montante do tributo calculado sobre o lucro real, quando o contribuinte tiver prejuízo nas atividades não incentivadas que venha a absorver o lucro da exploração da (s) atividade (s) incentivada (s) em percentual superior ao estabelecido para gozo do incentivo."

A recorrente teve 10 de lucro da exploração da atividade incentivada e 5 de lucro real, fazendo assim jus a 1,75 de incentivo (35% sobre 5, limite máximo, pelo menor valor de seu desempenho - lucro real). Se fosse o contrário, aconteceria a mesma coisa.

Acontece que, por assim dizer, havia uma sobra de força se tomado como referência o exclusivamente o lucro da exploração, assim, intocado. Vem a ação fiscal e reajusta o seu lucro real, por efeito de constatação de omissão de receita de venda e cálculo a menor do saldo credor da correção monetária, alterando assim, para mais, o outro referencial mínimo - lucro real. Isto ocorrendo, é natural que o parâmetro mínimo passa a ser diferente, maior, o que, confortado com a margem de sobre do lucro da exploração, eleva o montante do incentivo fiscal.

É situação parecida com os ajustes do lucro real, por efeito de lançamento, quando há excesso de pro-labore. Nesses casos, igualmente, o Conselho tem entendimento que o excesso de pro-labore pode ser reduzido ou mesmo anulado.

Ou seja, se, por efeito da ação fiscal, houver aumento do lucro real, sendo esse menor que o lucro da exploração, até o limite desse último, aumentada fica a margem de usufruto dos incentivos fiscais a que a contribuinte tem direito.

Pode parecer estranho que o benefício fiscal seja aumentado em razão, em última análise, da ação fiscal. Mas, é o que se impõe, ante a lei e sistemática dos incentivos, nesses casos.

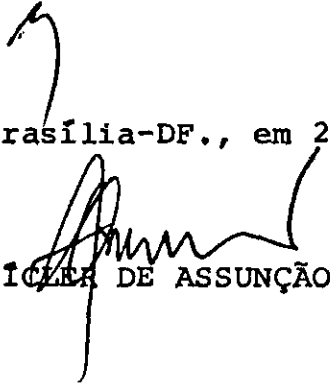
M.

A

Fica pendente de apreciação, naturalmente, a constituição da reserva correspondente, à luz do que dispõe o art. 413 dos RIR/80, condição de aperfeiçoamento desse complemento de incentivo fiscal, o que não é feito porque não levantadq.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 23 de fevereiro de 1987


DICLEIR DE ASSUNÇÃO - RELATOR