



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Lam-4

Processo nº : 10380.004931/94-11  
Recurso nº : 115.417  
Matéria : IRPJ e OUTROS - Exs.: 1990 a 1993  
Recorrente : MARMORARIA LCR LTDA.  
Recorrida : DRF em FORTALEZA-CE  
Sessão de : 23 de setembro de 1998  
Acórdão nº. : 107-05.289

IRPJ - INCENTIVOS FISCAIS - SUDENE - A isenção refere-se ao imposto e adicionais não restituíveis sobre o lucro da exploração. Não alcança parcelas do tributo calculado em função de despesas indedutíveis ou receitas omitidas, porque tais parcelas adicionadas ao lucro líquido para determinação do lucro real não podem afetar o lucro da exploração, salvo quando se tratar de ajuste expressamente previsto na legislação.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA**

**IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - DECORRÊNCIA -**

A decisão proferida no processo principal, regra geral, estende seus efeitos aos dele decorrentes, na medida em que prevalece o nexo causal.

ILL - ANO DE 1989 - INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 35 DA LEI Nº 7.713/88 - Nos termos da decisão proferida pelo STF junto ao RE nº 172058-1/SC, o artigo 35 da Lei nº 7.713/88, guarda sintonia com a Constituição Federal, na parte em que disciplinada a situação do sócio cotista, quando o contrato social encerrar, por si só, a disponibilidade imediata, quer jurídica ou econômica, do lucro líquido.

FINSOCIAL - DECORRÊNCIA - A solução dada ao litígio principal, que manteve a exigência em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente ou reflexo relativo a Contribuição para o Finsocial.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – DECORRÊNCIA - Em se tratando de contribuição lançada com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao imposto de renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejudgado na decisão do processo relativo à Contribuição Social sobre o Lucro.


Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARMORARIA LCR LTDA.

Processo nº : 10380.004931/94-11  
Acórdão nº : 107-05.289

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

  
FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ  
PRESIDENTE

  
PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 OUT 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10380.004931/94-11  
Acórdão nº : 107-05.289

Recurso nº : 1165.417  
Recorrente : MARMORARIA LCR LTDA.

## RELATÓRIO

MARMORARIA LCR LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 416/424, da decisão prolatada às fls. 398/411, da lavra do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza - CE, que julgou parcialmente procedentes os seguintes autos de infração: IRPJ, fls. 04; IRFonte, fls. 37; FINSOCIAL, fls. 55 e Contribuição Social, fls. 60.

Os lançamentos referem-se aos exercícios de 1990 a 1993, tendo sido originados pela constatação de omissão de receitas, majoração indevida de custos, falta de comprovação de despesas, despesas não necessárias, bem do ativo permanente registrado como despesa, despesa indevida de correção monetária, diferença de cálculo da isenção do Imposto de Renda e arbitramento do lucro.

Inconformada com a autuação, a contribuinte protocolizou tempestiva impugnação (fls. 373/374), limitada nos seguintes argumentos:

a) que nenhuma das imputações feitas no auto de infração diz respeito ao exercício de atividade alheia aos objetivos empresariais da empresa que ensejam a isenção, de sorte que, ainda mesmo fossem procedentes as assertivas contidas no auto de infração, ainda assim não haveria dívida de imposto, em face da referida isenção;

b) no que concerne a contribuições para o Finsocial e PIS, a exigência é ainda mais inconsistente, postos que o STF já disse serem indevidas:



c) é indevida a exigência do IRFonte, seja porque decorre desta cobrança do IRPJ, que deve ser julgada improcedente, seja porque o art. 35 da Lei nº 7.713/88, contraria frontalmente o art. 43 do CTN;

d) a cobrança da Contribuição Social é indevida, primeiro, porque decorre da exigência do IRPJ, que deve ser julgado improcedente. Segundo, porque inclui cobrança da contribuição referente o exercício de 1989, ano-base 1988, declarada inconstitucional pelo STF. Terceiro, porque baseada em supostas irregularidades na contabilidade da impugnante, que, na verdade, não existem.

A autoridade julgadora de primeira instância, ao apreciar o litígio, decidiu pela manutenção parcial da exigência, cujo ementário tem a seguinte redação:

***"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA***

***ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO - ISENÇÃO***

*As adições ao lucro líquido para determinação do lucro real não afetam a composição do lucro da exploração, senão quando tal ajuste seja expressamente previsto na legislação.*

***MÉRITO - FALTA DE CONTESTAÇÃO***

*O mérito do litígio considerar-se-á não impugnado se não houver sido expressamente contestado pelo contribuinte. Impossibilidade de reabertura de prazo para impugnação do mérito, se denegada a prejudicial argüida, por falta de previsão legal.*

***TRIBUTAÇÃO REFLEXA***

***IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNDO DE INVESTIMENTO SOCIAL, CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL.***

*Aplicam-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de*

*ofício, decorrentes de novos critérios de interpretações ou de legislação superveniente.*

#### **JUROS DE MORA COM BASE NA T.R.D.**

*Com fundamento na determinação contida no art. 1º da IN-SRF nº 032/97, é de se cancelar a parcela do crédito tributário correspondente à exigência da Taxa Referencial Diária - TRD, no período de 04.02.91 a 29.07.91.*

#### **MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

*Aplicação retroativa de multa menos gravosa. A multa de lançamento de ofício de que trata o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, equivalente a 75% do imposto, sendo menos gravosa que a vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, aplica-se retroativamente, tendo em vista o disposto no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional.*

#### **LANÇAMENTOS PROCEDENTES EM PARTE."**

Tendo tomado ciência da decisão em 22/07/97 (A.R. fls. 415), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 11/08/97, no qual acrescenta que é nula a decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa.

Quanto ao mérito, argumenta que, por se tratar de empresa isenta do imposto de renda, incabível a tributação por omissão de receitas. Se há isenção, não há renda tributável. Somente na hipótese de ser constatado lucro de atividades não abrangidas pela isenção, aí sim, é admissível a incidência do tributo. Não há na lei, nenhum dispositivo que comine a perda de isenção, para a hipótese de constatação de simples irregularidades em sua escrituração contábil. As diferenças apontadas pela fiscalização não são formais adições ao lucro líquido, implicam na alteração substancial deste.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

A questão ora sob exame resulta de ação fiscal a que foi submetida a recorrente, através da qual apurou-se crédito tributário proveniente de omissão de receitas e de glosa de despesas consideradas indedutíveis.

Analisadas as peças processuais, constata-se que:

- a) a SUDENE, através da Portaria DIN nº 277/83, concedeu à recorrente, o direito de isenção do Imposto de Renda incidente sobre o lucro da exploração da atividade de beneficiamento de mármore, a partir do exercício fiscal de 1983, até o exercício fiscal de 1992;
- b) sobre as irregularidades apuradas pela fiscalização, a reclamante não contesta, porém, questiona que os procedimentos ou omissões da empresa isenta do imposto de renda, como é o caso da recorrente, que possam implicar aumento de seu lucro contábil, repercute indubitavelmente na determinação do lucro, ou da renda tributável. Se há isenção, não há renda tributável.

O *caput* artigo 440 do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, estabelece que:

*"Art. 440 – As pessoas jurídicas que instalarem, até 31 de dezembro de 1982, empreendimentos industriais ou agrícolas 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, pelo prazo de 10 (dez) anos a contar do exercício financeiro seguinte ao ano em que o empreendimento entrar em fase de operação (Lei nº 4.239/63, art. 13, Decreto-lei nº 1.564/77, art. 1º, Decreto-lei nº 1.598/77, art. 19, § 1º, “a”, e Decreto-lei nº 1.730/79, art. 1º, I).*

Como visto, a isenção incidirá sobre o lucro da exploração, o qual nada mais é do que o lucro líquido ajustado pela exclusão dos valores definidos nos incisos ao artigo 412 do RIR/80, com alterações posteriores.

Para efeitos de se determinar o lucro real, as adições ao lucro líquido do exercício, nos termos do inciso II do artigo 387 do RIR/80, não afetam o lucro da exploração. É assim que norteia o PN nº 13/80, assim ementado:

*“As adições ao lucro líquido do exercício para determinação do lucro real não afetam a composição do lucro da exploração, senão quando tal ajuste seja expressamente previsto na legislação tributária.”*

No desenvolvimento do mesmo Parecer, verificamos, em seus itens 4, 5 e 6, o seguinte:

*“4. Com efeito, o lucro da exploração foi instituído para servir de base de cálculo às isenções, reduções e exclusões a que fazem jus as pessoas jurídicas pelo exercício de certas atividades. Ele é, portanto, o resultado que a lei imputa como decorrente da exploração dessas atividades. Daí ser necessário que sua composição seja definida em lei.*

*5. O artigo 19 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, prescreve sua composição, estabelecendo:*

*‘Art. 19 – Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores:*

*I – a parte das receitas financeiras ( art.17) que exceder das despesas financeiras (art. 17, parágrafo único);*

*II – os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e*

*III – os resultados não operacionais.*

*5.1. Essa definição, tendo por ponto de partida o lucro líquido do exercício, tal como conceituado na legislação fiscal (§ 1º do art. 6º do D.L. 1.598/77), evidencia que o legislador se preocupa em vincular o lucro da exploração ao resultado contábil, obtido em conformidade com os preceitos da lei comercial.*

*5.2. Os ajustes do lucro líquido do exercício prescritos para a composição do lucro da exploração não resultam das diferenças de perspectivas existentes, quanto às dedutibilidades, entre as leis comercial e fiscal. Sob esse aspecto, os critérios que informam as dedutibilidades são os mesmos tanto para a determinação do lucro líquido do exercício, quanto para a obtenção do lucro da exploração. Aqueles ajustes decorrem, exclusivamente, da necessidade de se isolar, da totalidade dos valores que determinaram o lucro líquido do exercício, o resultado da atividade, cuja exploração seja objeto de incentivo, mediante exclusão dos resultados que, mesmo operacionais, não geram os favores fiscais.*

*5.3. A caracterização da despesa como indedutível perante os preceitos da lei fiscal é fato estranho à composição do lucro da exploração. Assim não fosse, o legislador teria, na determinação dos ajustes necessários à sua quantificação, partido não do lucro líquido do exercício, mas do lucro real, com o que evidenciaria ser o enfoque tributário um componente do lucro da exploração. Destarte, uma despesa ou custo contabilizado constitui sempre um valor redutor, seja na determinação do lucro líquido do exercício, seja na do lucro da exploração.*

*6. Ademais, seria uma contradição se a lei fiscal admitisse integrar a base de cálculo do incentivo um montante de uma despesa que não tem sequer sua própria dedutibilidade legitimada para fins de tributação”.*

Fica devidamente evidenciado que, quando o procedimento fiscal impor glosa de despesas não dedutíveis, haverá a exigência do tributo.

O PN 23/83, orienta que o ajuste do lucro líquido deve ser efetuado no livro de apuração do lucro real.

Relativamente a ocorrência de omissão de receitas, o Parecer Normativo CST nº 11/81, em seus itens 7 a 11, com muita propriedade expõe o seguinte:

*“7. Os contribuintes que gozam de isenção total ou parcial do imposto de renda estão sujeitos às demais obrigações estipuladas no RIR/80 para as pessoas jurídicas em geral; desse modo, devem manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (art. 157), elaborar demonstrações financeiras (art. 172), preparar demonstrativo do lucro real (art. 173) e apresentar declaração de rendimentos no prazo fixado (art. 592).*”

*8. Com o advento do DL 1.598, de 26.12.1977, e a conseqüente limitação do favor fiscal ao lucro da exploração (art. 412 do RIR/80), persistiu a orientação no sentido de excluírem-se os ganhos de capital do lucro isento ou sujeito à alíquota reduzida; demais disso, as pessoas jurídicas beneficiárias tomaram-se contribuintes do imposto em relação a alguns resultados operacionais.*

*9. Por outro lado, ao definir o lucro líquido do exercício como elemento básico para a formação do lucro da exploração, o DL 1.598/77, conferiu decisiva importância à manutenção de escrita mercantil regular, vinculando praticamente o gozo do benefício à existência daquele pressuposto.*

*10. Muito embora satisfeitas as obrigações principais e acessórias, pode ocorrer a superveniência de lançamento de ofício, nas situações enunciadas no art. 676 do RIR/80, ou a exigência de suplemento de imposto já lançado. Em ambos os casos, os lançamentos podem ter origem em:*

- I) omissão de receitas;*
- II) valores indedutíveis não oferecidos à tributação.*

*11. O dever de manter escrituração com base nas leis comerciais e fiscais implica obrigatoriamente de observância dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, inclusive, pois, do regime de competência. Dessarte, as receitas omitidas em determinado*

*período-base da escrituração comercial e, posteriormente ocasionadoras de lançamento de ofício ou suplementar não podem ser aceitas para efeito de recomposição da base de cálculo do lucro isento (total ou parcialmente), porque não foram computadas oportunamente no lucro líquido do exercício.”*

Portanto, não se justifica a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamento de ofício com origem em omissões de receitas ou valores indedutíveis não oferecidos à tributação.

Vale acrescentar que no caso vertente, a isenção concedida à empresa pela SUDENE, conforme documentos de fls. 378/384, refere-se exclusivamente ao lucro da exploração da atividade de beneficiamento de mármore e granitos, como bem distingue o artigo 440 do RIR/80.

O lucro da exploração se encontra cristalinamente definido no artigo 412 do RIR/80, ou seja:

*“Art. 412 - Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores:  
I - a parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras;  
II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e  
III - os resultados não operacionais.”*

Outrossim, o PN 13/80, dispõe que as adições ao lucro líquido do exercício (conforme definido no artigo 155 do RIR/80) para determinação do lucro real, não afetam a composição do lucro da exploração, a não ser quando tal ajuste seja expressamente previsto na legislação tributária, o que não é o caso em foco.

Como visto, o assunto está perfeitamente delineado com respeito ao gozo da isenção do imposto, como incentivo ao desenvolvimento regional, com base no lucro da exploração, o qual está restrito aos valores

registrados na escritura mercantil regular, não se justificando a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamento de ofício ou suplementar, com origem em omissão de receitas ou valores indedutíveis não oferecidos à tributação.

## TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA

### IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

A autuação do Imposto de Renda na Fonte, relativa ao ano de 1988, teve como fundamentação legal o artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, enquanto que a exigência correspondente ao ano-calendário de 1992, foi constituída com base no art. 41, § 2º da Lei nº 8.383/91.

Assim, confirmadas, no processo matriz, as irregularidades que implicaram na exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, por omissão de receitas, torna-se também exigível o Imposto de Renda na Fonte.

Relativamente ao Imposto na Fonte sobre o Lucro Líquido, incidente sobre as infrações ocorridas nos anos-base de 1989, 1990 e 1991, exigido com base no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 172058-1 - Santa Catarina, referente à aplicação do mencionado artigo, declarou a inconstitucionalidade da alusão a "o acionista", a constitucionalidade das expressões "o titular de empresa individual" e "sócio cotista", ressaltando, quanto a esta última, quando, de acordo com o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido outra finalidade que não a de distribuição.

Da referida decisão interessa ao caso vertente, apenas, a aplicação do artigo 35 da Lei 7.713 às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, por ser esta a natureza jurídica da recorrente.



Sob este aspecto, assim concluiu o Ministro Relator da precitada decisão:

*“c) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88, guarda sintonia com a Lei Básica Federal, na parte em que disciplinada situação do sócio cotista, quando o contrato social encerrar, por si só, a disponibilidade imediata, que econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado. Caso a caso, cabe perquirir o alcance respectivo.”*

Extrai-se desta conclusão que, em relação às empresas cujos contratos sociais estabeleciam a distribuição obrigatória dos lucros, a exigência do imposto foi considerada legítima. De outra nota, foi considerada inconstitucional a exigência do gravame das empresas cujos contratos não previam a mencionada distribuição.

Além disso, não constam dos autos, os documentos constitutivos da sociedade que estabeleçam a disponibilidade imediata aos sócios, dos lucros apurados pela empresa.

Logo, como a decisão suprema menciona a distribuição imediata estabelecida em contrato social e considerando-se que no caso vertente não se vislumbra tal requisito, conclui-se que, também aqui o lançamento é insubsistente, porquanto a hipótese foi declarada inconstitucional pela Suprema Corte do País, à qual deve este Conselho se curvar, sobretudo em razão do Parecer PGFN/CRF nº 439/96, que concluiu no sentido de que os Conselhos de Contribuintes têm competência para aplicar, em seus julgamentos, o entendimento manifestado, de forma definitiva, pelo STF, através do qual declara a inconstitucionalidade das leis, conforme, aliás, vinha procedendo este Colegiado.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL



A exigência referente à contribuição social sobre o lucro deve ser mantida, pois o lançamento para sua cobrança baseia-se nos mesmos fatos apurados no processo referente ao imposto de renda, e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejudgado na decisão do processo relativo à contribuição.

### FINSOCIAL

Em se tratando de exigência fiscal decorrente, cuja contribuição lançada com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejudgado na decisão do litígio relativo a Contribuição para o Finsocial.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência a parcela relativa ao Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, referente aos anos de 1989 a 1991.

Sala das Sessões - DF, em 23 de setembro de 1998.

  
PAULO ROBERTO CORTEZ