



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CVGC

Sessão de 12 de agosto de 19 87

ACORDÃO Nº 103-08.015

Recurso n.º 91.389 - IRPJ - EXS.: 1983 e 1984

Recorrente J. MOTTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A.

Recorrid DRF em NATAL (RN).

IRPJ - LUCRO REAL - DETERMINAÇÃO - INOB
SERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO -
POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO.

Tem-se como infringida a legislação do imposto de renda quando a inexatidão ocorrida quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento custo ou dedução, ou quando o reconhecimento do lucro provocar a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou quando ocorrer redução indevida do lucro real em qualquer período-base em razão dessa não escrituração de determinada quantia no período-base correspondente.

ISENÇÕES - EMPRESA SEDIADA NA REGIÃO
DA SUDENE - LUCRO DA EXPLORAÇÃO.

As adições ao lucro líquido, inclusive as realizadas em razão de omissão de receitas por empresa sediada na região da SUDENE, não têm influência no cálculo do lucro da exploração.

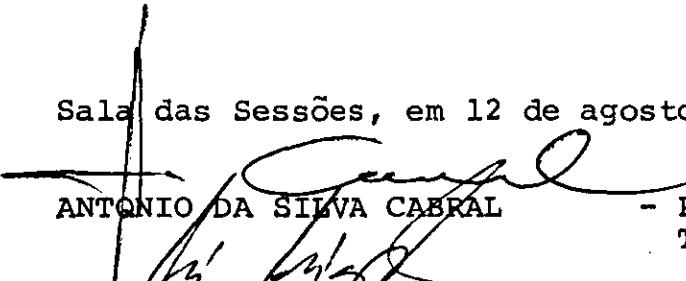
Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por J. MOTTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimen-

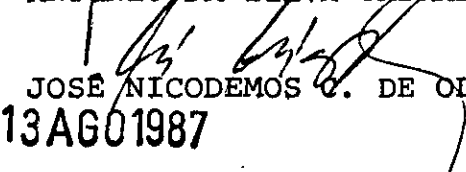
to ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 1987


ANTONIO DA SILVA CABRAL

- PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


JOSÉ NICODEMOS C. DE OLIVEIRA

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

13AGO1987

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

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10440/001.984/86-55
Recurso nº 91.389
Acórdão nº 103-08.015
Recorrente: J. MOTTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A.

R E L A T Ó R I O

J. MOTTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A., inscrita no CGC do Ministério da Fazenda sob o nº 08.409.674/0001-56, com sede em Natal, Estado do Rio Grande do Norte, não se conformando com a decisão de fls. 86, recorre a este Conselho, para os efeitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Contra a empresa foi lavrado o auto de infração de fls. 21, sendo apontadas as seguintes infrações:

1º - no exercício de 1983, ano-base de 1982, houve pos-
tergação de imposto, caracterizada por variação monetária ativa de
1982, lançada em 1983, decorrente de fechamento de câmbio posterior à
data do embarque dos produtos para o exterior. Embora todos os câmbi-
os tenham sido fechados em 1982, o lançamento contábil só ocorreu em
1983, no montante de Cr\$ 6.839.867,96. Elaborou a fiscalização o se-
guinte demonstrativo:

Imposto calculado pela empresa:

$6.839.867,96 + 7.545,98 \times 0,35 = 317,25$ ORTN

Imposto calculado corretamente:

$6.839.867,96 + 2.910,93 \times 0,30 = 704,92$ ORTN

Diferença a pagar:

$704,92 - 317,25 = 387,67$ ORTN

2º - Ainda no mesmo exercício, falta de correção mone-
tária conforme determina a legislação, na conta Depósitos Compulsó-
rios - ELETROBRÁS, obedecidos os seguintes cálculos:

Saldo da conta em 31.12.81: Cr\$ 2.885.008,4

$2.885.008,43 + 1.453,96 = 1.984,24 \times 2.733,27 = 5.423.463,66$

$5.423.463,66 - 2.885.008,43 =$ Cr\$ 2.538.455,2

OTN's - JAN/82 = 1.453,96 ; DEZ/82 = 2.733,27

JAN/83 = 2.910,93 ; JAN/84 = 7.545,98

3º - No exercício de 1984, ano-base de 1983, verificou-se falta de correção monetária dos depósitos de 1982 e saldos anteriores, conforme determinação legal, da conta Depósito Compulsório - ELETROBRÁS, de acordo com os seguintes cálculos:

Depósito de 1982

Cr\$ 2.021.591,40 + 2.910,93 = 694,48

694,48 x 7.012,99 = 4.870.381,30 - 2.848.789,90

Variação monetária ativa do saldo até 1981:

1984,24 ORTNs x 7.012,99 = 13.915.455,28

13.915.455,28 - 5.423.467,66 = 8.491.991,62

4º - Ainda no mesmo exercício de 1984, infração cometida na conta 3.103.31 - Manutenção e Conservação de Instalações, em razão de valor contabilizado indevidamente nesta conta, tendo em vista que o referido gasto é imobilizado, no valor de Cr\$ 420.000,00.

Na impugnação (fls. 31) a empresa alegou, inicialmente, que os fatos apontados nada mais representam do que retificação das declarações de rendimentos apresentadas nos exercícios de 1983 e 1984. Deste modo, as infrações não podem ser encaradas como fatos isolados, conforme constou da autuação. Por outro lado, cumpre notar que a empresa está localizada na área da SUDENE e, portanto, goza do benefício da isenção parcial de imposto, o que não foi levado em consideração pela fiscalização. Assim sendo, os cálculos corretos deveriam ter sido elaborados do seguinte modo:

" FORMULÁRIO I - QUADRO 14

Lucro Real (declarado) Item 14/62 115.183.813

Acrêscimos:

- Variações cambiais contabilizadas em 1983, quando deveria ter sido em 1982 6.839.868

- Correção Monetária da Conta: Depósitos Compulsórios - Eletrobrás 2.538.455

LUCRO REAL CORRIGIDO Cr\$ 124.562.136
Lucro Real em ORTN 42.741,18

Tendo em vista que os valores acrescidos ao Lucro Real, decorrem da atividade incentivada com a redução de 50% do imposto de renda, deverão, por igual, passa-

rem a compor o Lucro da Exploração. Do mesmo modo, deverão compor o Lucro da Exploração, as parcelas não dedutíveis do Quadro 12, e que foram lançadas no Item 14/06, no montante de Cr\$ 24.817.238, conforme será justificado mais adiante.

Assim, o Lucro da Exploração do Anexo 2, Quadro 04, deverá ficar assim constituído:

ANEXO 2 - QUADRO 04

Lucro Líquido do Exercício (declarado) 90.387.903

mais:

Variações Cambiais	+ 6.839.868
Correção Monetária da Conta: Depósitos Compulsórios - Eletrobrás	+ 2.538.455
Adições do Quadro 14	+24.817.238

Menos:

Resultados Positivos em Participações Societárias	- 21.328
LUCRO DA EXPLORAÇÃO	Cr\$ 124.562.136
Parcela correspondente à atividade com redução de 50% : 96,64%	Cr\$ 120.376.848
Valor em número de ORTN's	41.353,39

Como decorrência da retificação do Quadro 14, do Formulário I e do Quadro 04, do Anexo 2, mister se faz a retificação do Quadro 15, do Formulário I, que deverá ficar assim composto:

FORMULÁRIO I - QUADRO 15

- Imposto: 42.741,18 x 30% = 12.822,35

menos:

- Redução: 41.353,39 x 30% x 50% =	- 6.203,00
- Reinvestimento (mantido o valor) =	- 2.211,27
- Programa de Integração Social =	- 641,11
- Duodécimos =	- 1.502,44
IMPOSTO LÍQUIDO A PAGAR	2.264,53
IMPOSTO PAGO	3.362,14
IMPOSTO PAGO A MAIOR	<u>1.097,61</u>

EXERCÍCIO DE 1984 - ANO BASE DE 1983

Uma situação idêntica ocorre com relação ao Exercício financeiro de 1984. Ao valor do Lucro Real declarado, pelo que concluiu o Auto de Infração impugnado, deverão ser adicionadas as parcelas de Cr\$ 2.848.789,90, oriunda da falta de Correção Monetária dos depósitos e fetuados em 1982 a débito da Conta "Depósito Compulsório - Eletrobrás" e de Cr\$ 8.491.991,62 proveniente da

Variação Monetária Ativa do Saldo de 1981, dos mesmos depósitos. Do total apurado, deverá ser excluída a parcela de Cr\$ 6.839.868, proveniente das Variações Cambiais Ativas, cuja tributação foi deslocada para o exercício de 1983.

Com estes ajustes, o Lucro Real, do Quadro 14, ficará assim composto:

<u>FORMULÁRIO I - QUADRO 14</u>	
Lucro Real (declarado) Item 14/62	482.762.776

Acréscimos:

- Correção Monetária dos depósitos efetuados em 1982, na conta "Dep. Compulsórios - Eletrobrás".	2.848.790
--	-----------

- Variação Monetária Ativa do Saldo de 1981, da mesma conta	8.491.992
Soma	<u>494.103.558</u>

menos:

Variações Cambiais Ativas	6.839.868
LUCRO REAL CORRIGIDO	<u>487.263.690</u>
LUCRO REAL EM ORTN	<u>64.572,61</u>

A exemplo do que ocorreu no exercício anterior, de verão ser procedidos os necessários ajustes ao Lucro da Exploração que deverá ficar assim constituído:

ANEXO 2 QUADRO 04

Lucro Líquido do Exercício (declarado)	410.046.034
--	-------------

mais:

Despesas não operacionais	2.493.379
Adições do Quadro 14	72.765.912
Falta de C.M. dos Depósitos Eletrobrás de 1982	2.848.790
V. M. Ativa do Saldo de 1981 dos Dep. Eletrobrás	8.491.99

menos:

Resultados Positivos em Participações Societárias	49.17
Variações Cambiais Ativas, cuja tributação foi deslocada deste para o exercício de 1983	<u>6.839.86</u>

LUCRO DA EXPLORAÇÃO CORRIGIDO	<u>489.757.0:</u>
-------------------------------	-------------------

Parcela correspondente à atividade com redução de 50%	477.513.1
---	-----------

Valor em número de ORTN's 63.280,46

Nestas condições o Quadro 15, do Formulário I deverá ficar assim composto.

FORMULÁRIO I - QUADRO 15

Imposto: 64.572,61 x 35% =	22.600,41
Adicional	2.457,26
	<u>25.057,67</u>

menos:

Redução: 63.280,46 x 35% =	22.148,16
Adicional	2.408,08
	<u>24.556,24</u>
	x 50% = 12.278,12
Reinvestimento (mantido o valor)	3.152,49
Programa de Integração Social	1.130,02
Duodécimos	<u>2.358,64</u>
IMPOSTO LÍQUIDO A PAGAR	6.138,40
IMPOSTO PAGO	10.960,37
IMPOSTO PAGO A MAIOR	4.821,97"

A respeito destes quadros teceu as seguintes considerações:

a) se houve postergação, a fiscalização deveria ter deslocado a tributação do valor das variações cambiais ativas do exercício de 1984 para o de 1983. Se o tivesse feito, veria que a empresa pagara imposto a maior;

b) quanto à retificação dos Quadros 14 dos Formulários I das declarações de rendimentos fiscalizadas para a adição das diferenças apontadas, o fato por si mesmo se explica e dispensa maiores comentários. Entretanto, quanto à retificação do Quadro 04, do Anexo 2, a pretensão da impugnante comporta justificação;

c) pela declaração SUDENE-RE nº 166/73 e pelo Ato Declaratório nº 59/73 foi reconhecido a favor da impugnante o direito à redução de 50% do seu imposto de renda. Estes reconhecimentos nada mais fizeram do que prorrogar um direito que a impugnante já gozava desde o exercício de 1962. Quando de seu reconhecimento, o benefício amparava as receitas operacionais e não operacionais, e nestas condições deverá permanecer até o final de sua vigência. Por este motivo ,

julga-se no direito de excluir do lucro da exploração as receitas eventuais, nelas se incluindo as receitas financeiras que excederem das despesas financeiras e as variações monetárias ativas que excedem as variações monetárias passivas;

d) as adições que foram feitas ao lucro da exploração relativas às parcelas constantes das adições do Quadro 14 do Formulário I têm o mérito de restabelecer o valor básico de incidência do imposto, como se elas não tivessem existido. Se não tivessem ocorrido as despesas que foram adicionadas, no Quadro 14, o lucro líquido do exercício, base de cálculo da redução do imposto, teria sido acrescido em idêntico valor e daria direito à redução sobre o total;

e) além de não haver nenhum disciplinamento legal em contrário, esta tese não é inovadora, pois já existe em relação a outras despesas que reduzem o lucro da exploração, como é o caso das despesas não operacionais, que reduzem o lucro da exploração, bem como com a correção monetária da provisão para imposto de renda, que, como despesa indedutível, é adicionada ao lucro líquido na apuração do lucro real, e há previsão para sua adição na determinação do lucro da exploração. Pergunta-se: por que, então, não adicionar ao lucro líquido, na determinação do lucro da exploração, as demais despesas indedutíveis? Neste sentido, o Acórdão nº 101-76.789, anexo.

Na decisão, esclareceu a autoridade julgadora, inicialmente, que a impugnante não contestara a matéria de fato contida no auto de infração, dirigindo sua defesa apenas a questões de direito. Passando à análise das razões apresentadas, não aceita a afirmação da empresa no sentido de que o auto de infração nada mais seria do que retificação das declarações de rendimentos relativas aos exercícios de 1983 e 1984, uma vez que a retificação da declaração de rendimentos prevista no art. 597 e seu parágrafo 1º do RIR/80, cujos prazos foram ampliados pelo art. 21 do Decreto-lei nº 1.967/82, somente é cabível até o início do processo de lançamento de ofício. Além do mais, o art. 597 cuida da retificação espontânea, quando, no caso presente, houve apuração de infrações pelo fisco.

A respeito da recomposição do lucro da exploração pa-

ra aproveitamento dos benefícios fiscais, a empresa não se acha amparada por disposição legal. De resto, o Parecer Normativo CST nº11/81 vedou expressamente a utilização de benefícios nos casos de impostos devidos por lançamento de ofício ou suplementar, esclarecendo que o gozo da isenção ou redução do imposto depende da manutenção de escrita mercantil regular, sendo que o montante do benefício está restrito aos valores nela registrados e depende de prévia indicação na declaração de rendimentos.

Apreciando os cálculos elaborados pela impugnante, entendeu ser descabível a pretensão de desconsiderar as receitas financeiras excedentes das despesas financeiras e as variações monetárias ativas excedentes das passivas, de vez que a legislação de regência é bastante clara em relação ao assunto, não permitindo a exclusão destes valores para o seu cálculo nos exercícios de referência (Decre - tos-leis nºs 1.598/77, art. 19 e 2.065/83, art. 20, I). As apelações cíveis anexadas aos autos fazem referência a situações anteriores ao Decreto-lei nº 1.598/77, o que, aliás, é o entendimento do Acórdão nº 78.474 - CE (fls. 59), que analisa caso anterior ao Decreto - lei nº 1.598/77.

Considerou descabível, também, a pretensão da contri- buinte no sentido de adicionar ao lucro da exploração a adição efetu- ada na demonstração do lucro real das parcelas não dedutíveis das despesas operacionais, pois inexistente autorização legal para tal pro- cedimento. Além do mais, seria uma contradição a lei fiscal permitir que uma despesa integre a base de cálculo de um incentivo quando es- ta não tem sequer sua própria dedutibilidade legitimada para fins de tributação, como bem esclarece o Parecer Normativo CST nº 13/80, em seu item 4:

"O lucro da exploração foi instituído para servir de base de cálculo às isenções, reduções e exclu- sões a que fazem jus as pessoas jurídicas pelo e xercício de certas atividades."

Assim, os ajustes necessários à sua quantificação (enfoque insencional) não se confundem com os ajustes para determinação do lucro real (enfoque tributário). Ademais, o Acórdão nº 101-76.789 /

/86, invocado pela impugnante, não serve de base para tal entendimento, pois a única parcela que aí se permitiu fosse adicionada ao lucro líquido do exercício para o cálculo do lucro da exploração foi a referente a despesas não operacionais.

No recurso voluntário a empresa simplesmente se reportou às razões da impugnação.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso é tempestivo, uma vez que a ciência da decisão se deu em 08.04.87 (AR de fls. 92), enquanto a protocolização do presente ocorreu em 30.04.87 (doc. de fls. 93).

A primeira alegação da recorrente, no sentido de que o auto de infração que inaugurou o presente feito nada mais representou do que retificação das declarações de rendimentos da empresa não tem qualquer sentido. Trata-se, realmente, de revisão das declarações e, mais que isso, de ação fiscal realizada na própria empresa, com apuração de infrações. Conforme salientado pela autoridade julgadora, a retificação da declaração de rendimentos é ato de iniciativa do próprio contribuinte e, além do mais, de acordo com o art. 21 do Decreto-lei nº 1.967/82, a autoridade administrativa poderá autorizar a retificação, quando comprovado erro nela contido, mas desde que não haja interrupção do pagamento do saldo do imposto, se for o caso, e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício. Fosse assim, todos ou quase todos os autos de infração seriam frustrados, uma vez que a ação dos fiscais redundaria em simples assistência técnica ao contribuinte.

O auto de infração não tem por finalidade retificar declarações, mas formalizar exigência fiscal. Diz o art. 9º do Decreto nº 70.235/72:

"A exigência do crédito tributário será formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento, distinto para cada tributo."

Por isso mesmo é que o art. 10 completa a matéria, de terminando como deverá ser formalizada a exigência mediante auto de infração, no qual será descrito o fato e se mencionará a disposição legal infringida e a penalidade aplicável. O item V desse dispositivo diz que o auto de infração conterá, obrigatoriamente:

"a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugna-la no prazo de trinta dias."

O argumento de maior profundidade da defesa, no entanto, está em que se trata de auto de infração lavrado contra empresa isenta e, por conseguinte, mesmo tendo infringido dispositivo legal, a autuada teria direito a ser tributada apenas no equivalente a 50% do imposto devido, apurado na autuação. Neste caso, não poderia o Fisco, a pretexto de erro da contribuinte, cassar-lhe a isenção que lhe é dada por lei, como se a perda da isenção fosse também, uma penalidade.

O argumento parece convencer, num primeiro momento, já que a isenção é um benefício fiscal que impede o nascimento do próprio crédito tributário (art. 175 do CTN). Acontece, no entanto, que a isenção condicionada supõe que o contribuinte cumpra todas as condições para que possa dela fazer uso, conforme estabelece o art. 176 do CTN. Ora, uma das condições para que a empresa localizada na região da SUDENE possa usufruir do benefício da redução do imposto de renda é que apure corretamente o lucro da exploração, eis que a isenção é calculada com base nesse lucro, segundo estabelece o § 1º do art. 446 do RIR/80, nestes termos:

"A redução de que trata este artigo somente se aplica ao imposto e adicionais não restituíveis calculados com base no lucro da exploração (art. 412) do empreendimento."

Se a empresa omitiu receitas que deveriam ter inte -

grado este lucro sobre elas não se operará a redução dos 50% de imposto, não por se tratar de uma penalidade, mas pelo fato de a empresa não ter cumprido a condição de apurar corretamente o lucro da exploração.

Entendo caber razão ao Parecer Normativo CST nº 11/81, tão citado no curso deste processo, quando nega a possibilidade de se incluir no lucro da exploração o montante das omissões de receitas e os valores indedutíveis não oferecidos à tributação. Diz o referido parecer:

"11. O dever de manter escrituração com base nas leis comerciais e fiscais implica obrigatoriedade 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.

12. Por outro lado, importa notar que o resultado da escrituração comercial da pessoa jurídica está afetado por todas as despesas registradas no período-base de apuração, de sorte que é irrelevante para a determinação do lucro líquido do exercício (ponto de partida para a formação do lucro da exploração) distinguir-se se a despesa é dedutível ou indedutível para efeitos fiscais.

13. Essa observação aliada ao fato de que os ajustes do lucro líquido do exercício (RIR/80, arts. 387, e 388), na determinação do lucro real, não têm reflexos no lucro da exploração, nos permite concluir que a superveniência de lançamento "ex-officio" ou de lançamento suplementar, decorrente de valores indedutíveis não oferecidos à tributação jamais poderia justificar a recomposição da base de cálculo do lucro beneficiado com a isenção total ou parcial."

O Acórdão nº 101-76.789/86, invocado pela recorrente inserido às fls. 64/80, não destoa desse parecer normativo. Leia-se sua ementa:

"ISENÇÃO - EMPREENDIMENTOS NA ÁREA DA SUDENE - Em se tratando de favor fiscal calculado com base no lucro

da exploração (art. 19, § 1º, "a", do Decreto-lei nº 1.598/77), e excluível do lucro real, base de cálculo do imposto, a adição das despesas indedutíveis ao lucro real não afeta o cálculo do benefício."

O Acórdão, como se vê, está na mesma linha do parecer, no sentido de que a adição das despesas indedutíveis ao lucro real nada tem a ver com o lucro da exploração. Conforme disse o Relator da matéria, o Cons. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, tinha razão o contribuinte, naquele caso, ao postular a exclusão correspondente às isenções a que fazia jus, tendo-se em consideração as exclusões determinadas em primeira e segunda instâncias. É que naquele caso a autuação levava em consideração os cálculos do contribuinte no tocante ao lucro da exploração. Leia-se, por outro lado, o que disse o Relator no tocante ao parecer em questão:

"O PN CST nº 11/81 (fls. 200) não afirma que ocorre a perda do direito da isenção (ou redução), no caso de se apurar a indedutibilidade de despesas que tenham afetado o lucro líquido e não tenham sido os respectivos valores adicionados ao lucro real pelo contribuinte.

O citado parecer, em seu item 13, assevera, isto sim, que a superveniência de lançamento "ex officio" ou de lançamento suplementar, decorrente de valores indedutíveis não oferecidos à tributação, já jamais poderia justificar a recomposição da base de cálculo do lucro beneficiado com a isenção total ou parcial, uma vez que os ajustes do lucro líquido do exercício, na determinação do lucro real, de acordo com os arts. 387 e 388 do RIR/80, não têm reflexos no lucro da exploração." (grifei)

Ao contrário do que pensa a recorrente, o referido acórdão ataca frontalmente sua tese no sentido de que, mesmo cometendo infração, a empresa é isenta. Disse o Relator, ao se referir à mudança de sistemática introduzida pelo Decreto-lei nº 1.598/77:

"Esses resultados operacionais são determinados com base no lucro da exploração, consoante prescreve o art. 19, § 1º, alínea "a", do Decreto-lei nº 1.598/77, mandamento legal em vigor (D.O. 27.12.77), quando concedido o benefício à requerente (Port. DIN nºs 113 e 114 fls. 267 e 269).

Mas, se com essa redação nenhuma dúvida restou sobre o alcance da isenção, na anterior questionava-se o sentido de que nenhum efeito tributário poderia ha

ver das infrações às disposições do Regulamento sobre o Imposto de Renda porque o dispositivo dispunha tão-somente que os empreendimentos industriais e agrícolas que se instalassem na área da SUDENE ficariam isentos do Imposto de Renda.

Essa conclusão, a par de ferir o bom senso, posto que transcenderia à noção de estímulo para constituir-se num privilégio odioso perante os demais contribuintes, esbarrava também na sistemática do imposto de renda, segundo o qual seriam operacionais apenas os resultados das atividades normais da empresa, formados pela diferença entre a receita bruta operacional e os custos, as despesas operativas, os encargos, as provisões e as perdas autorizadas (Lei nº 4.506/64, arts. 41 e 43). Entendia-se assim como alcançado pelo benefício apenas o resultado das atividades principais ou acessórias que constituíssem o objeto da pessoa jurídica; as demais, não."

A seguir, o Relator desenvolve sua interpretação sobre a nova sistemática de cálculo do incentivo e chega a dizer que:

"...as adições ao lucro líquido para se apurar a base de cálculo do imposto não interferem no lucro da exploração da empresa..."(grifei).

Referiu-se ao art. 295 do RIR/75, segundo o qual os incentivos da SUDENE não poderiam ser aplicados aos impostos devidos por lançamento de ofício ou suplementar. Já o RIR/80, editado sob a égide do Decreto-lei nº 1.598/77 inseriu tal mandamento apenas no art. 486, justamente porque o incentivo da redução é calculado com base no lucro da exploração e as adições ao lucro líquido não atingem o lucro da exploração. O mandamento foi conservado somente quanto aos incentivos que são calculados diretamente sobre o imposto de renda. Disse ele:

"Se a nova consolidação limitou a restrição daquela espécie somente em relação às deduções das pessoas jurídicas destinadas a investimentos regionais e setoriais (art. 486) é porque esses incentivos não são calculados com base no lucro da exploração mas exatamente, sobre o imposto devido, como se verifica da leitura dos arts. 503 a 509 do RIR/80, e a ausência dessa disposição ensejaria a pretensão de se fazer incidir o percentual do incentivo sobre a diferença de imposto objeto de lançamento "ex officio" ou suplementar."

"Como se vê, uma diferença de situação e uma diferença de tratamento.

Não afetando a recomposição do lucro real, o valor da exclusão do imposto ditado pelo benefício fiscal, não se pode sequer falar em perda de isenção que só tem lugar em relação à parcela isenta que a pessoa jurídica distribuir aos sócios ao invés de levá-lo a Reserva de Capital para ser utilizada na absorção de prejuízos ou aumento de capital social da empresa (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 19, §§ 2º e 3º, Dec.-lei nº 1.730/79, art. 1º, I, consolidados no art. 413 do RIR/80).

No caso, a parcela isenta continua a ser a mesma. O que mudou foi a base de cálculo do imposto e, consequentemente, o valor deste."

No caso em julgamento cumpre observar que a fiscalização apontou duas infrações, que a empresa, agora, pretende venham a compor o lucro da exploração. Desde logo cabe descartar qualquer possibilidade de se recompor o lucro da exploração com a correção monetária que deixou de ser levada a efeito na conta que registra os depósitos compulsórios em favor da ELETROBRÁS, uma vez que a inexistência dessa atualização monetária veio a se constituir em omissão de receitas, conforme reiterada jurisprudência desta Câmara, como, por exemplo, o Acórdão nº 103-06.608/84. Ora, em se tratando de omissão de receitas, conforme acentuado, não há possibilidade de esse tipo de adição ao lucro líquido vir a compor o lucro da exploração para cálculo dos incentivos fiscais.

Estou com o Parecer Normativo CST nº 13/80, invocado pela fiscalização e pelo julgador singular, que afirma:

"As adições ao lucro do exercício para a determinação do lucro real não afetam a composição do lucro da exploração, senão quando este ajuste seja expressamente previsto na legislação tributária."

Cumprе salientar, ainda, que a sistemática preconiza da pela recorrente fere a própria lei. O art. 412 do RIR/80, calcado no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77, sem a nova redação dada pelo Decreto-lei nº 2.303/86 em seus arts. 8º e 36, redação esta que só passou a vigorar a partir do exercício de 1986, a determinação legal é a seguinte:

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

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

II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e

III - os resultados não operacionais."

Esta redação original sofrera modificação pelo Decreto-lei nº 2.065/83, que determinou se acrescentasse um inciso IV ao art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77, nos seguintes termos:

"IV - a parte das variações monetárias ativas (art. 18) que exceder as variações monetária passivas (art. 18 - parágrafo único)."

Esta modificação foi importante para o caso presente, pois os exercícios em questão foram atingidos pelo Decreto-lei nº 2.065/83. Este acréscimo teve sentido, já que as variações monetárias, de acordo com a nomenclatura do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 18), não coincidiam com as noções de receitas e despesas financeiras, que eram tratadas em outro lugar deste diploma (art.17).

A atitude do legislador teria sido motivada justamente por empresas sediadas nas áreas da SUDAM e da SUDENE, conforme refere HENRY TILBERY ("Comentário ao DL nº 2.065/ - Artigos 1º a 21, Co-edição IBDT e Res. Trib., 1983, pág. 87), nestes termos:

"Os fatos que teriam motivado esta alteração : teria sido a prática de algumas empresas sediadas nas áreas da SUDENE e da SUDAM, amparadas pela isenção do imposto de renda, que aplicavam sobre de caixa, fora de suas atividades fomentadas, gerando variações monetárias ativas - inclusive mediante fornecimentos de recursos às suas matrizes no Sul do País. Tais variações monetárias ativas, recebidas pelas firmas sediadas nas regiões incentivadas, ficavam dentro da legislação anterior, dentro do lucro LUCRO DE EXPLORAÇÃO - situação essa que agora será "corrigida" pelo dispositivo legal comentado."

É evidente que esta alteração foi profunda, já que as correções monetárias passaram, agora mais do que nunca, a fazer

parte do balanço e a terem influência, por consequente, no lucro da exploração. Mais recentemente, o Decreto-lei nº 2.303/86, deu nova redação ao inciso IV, que passou a ser inciso I, nos seguintes termos:

"I - a diferença positiva entre a soma das receitas financeiras (art. 253 do RIR/80) com as variações monetárias ativas (art. 254, I, do RIR/80) e a soma das despesas financeiras (art. 253, § 1º, do RIR/80) com as variações monetárias passivas (art. 254, II, do RIR/80)."

Tudo isto significa que o ponto de partida para o cálculo dos incentivos fiscais, como no caso da SUDENE, é o lucro líquido do exercício, que, para se transformar em lucro da exploração, exige se façam certos ajustes, mas somente serão feitas as exclusões previstas em lei e não as que as empresas entenderem. Por consequente, não tem sentido, como pretende a recorrente, se promover o reajuste do lucro líquido para o fim de aí entrarem as ADIÇÕES determinadas pelo auto de infração.

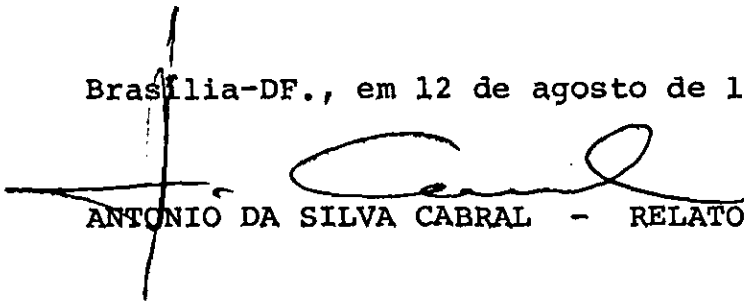
No caso presente, por força da legislação citada, as variações ativas apuradas pela fiscalização jamais poderiam compor o lucro da exploração, conforme pretende a recorrente, porque só poderiam entrar no cálculo do lucro da exploração pelo seu valor líquido, isto é, pelo que excedesse, de positivo, e representasse excesso de variação ativa sobre variação passiva. Por outro lado, nem neste caso haveria influência sobre o lucro da exploração, uma vez que a lei manda se exclua do lucro líquido o montante líquido das variações monetárias. Em outros termos, se o referido valor líquido das variações monetárias entra na composição do lucro da exploração, por força da determinação legal deverá ser excluído do lucro líquido para se apurar o valor do lucro da exploração. Isto significa, pois, que tal espécie de adição não tem qualquer influxo no lucro da exploração.

Há uma questão, também, que não merece apreciação diversa da apresentada pela fiscalização. Refiro-me à postergação do imposto de renda. O autuante denominou de "postergação" o que, na

realidade, foi oferecido à tributação em exercício fiscal diverso. É óbvio que uma variação monetária deixada de ser oferecida à tributação no exercício de competência diminuiu o lucro daquele exercício, vindo, por sua vez, a atingir os resultados tributáveis. O cálculo do autuante seguiu a sistemática do § 1º do art. 171 do RIR/80, no sentido de que o lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação da sistemática relativa ao fenômeno da postergação.

Tendo em vista o exposto, voto no sentido de se negar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 12 de agosto de 1987.


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR

X