



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10469.724403/2014-16
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.170 – 1ª Turma
Sessão de 07 de novembro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GUARARAPES CONFECÇÕES S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

SUDENE. ISENÇÃO. LEI 4.239/1963, art. 13.. CTN, ART. 111.

O artigo 13, da Lei n° 4.239/1963 define que ficarão isentos os “empreendimentos industriais ou agrícolas que se instalarem, modernizarem, ampliarem ou diversificarem, nas áreas de atuação da SUDAM ou da SUDENE”.

A obtenção de isenção para atividade de “Confecções em Geral” não autoriza a ampliação da isenção para outras atividades.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ, quanto aos anos-calendário de 2010 e 2011, sendo aplicada multa de 75%, além de multa isolada quanto às estimativas mensais de todos os meses destes anos. Consta como infração a *“Inclusão indevida no Lucro da Exploração de receitas decorrentes de atividades não incentivadas (Aluguéis e Subvenção para Investimentos), gerando, em consequência, a superestimação do benefício fiscal”* (fls. 5)

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto pela manutenção parcial dos lançamentos, cancelando-se o lançamento da exclusão do cálculo do lucro da exploração das subvenções concedidas pelo Estado do Ceará e do Rio Grande do Norte e parte da multa isolada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

REDUÇÃO E ISENÇÃO DO IRPJ. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECEITAS ABRANGIDAS.

A dedução do imposto de renda devido dos incentivos fiscais de redução e isenção, calculados com base no lucro da exploração, abrange apenas as receitas: (i) da atividade incentivada, constantes dos ADE e Laudos expedidos pelo Ministério da Integração Nacional - Agência de Desenvolvimento do Nordeste - ADENE, considerada prioritária para o desenvolvimento regional; e (ii) dos estabelecimentos, situados nas áreas de atuação da extinta SUDENE (em Fortaleza/CE e Natal/RN), e com projetos de modernização, aprovados pela atual ADENE.

A atividade de locação de imóveis, além de não integrar a atividade objeto de redução de imposto, expressamente consignada nos atos concessórios (confecções de peças de vestuário em geral), decorre de atividade empresarial da matriz, sediada em Natal/RN, estabelecimento que não dispõe de qualquer ato concessivo de benefício em seu favor.

As receitas de aluguel, ainda que se enquadrem como operacionais, não integram o cálculo do lucro da exploração da atividade incentivada (confecções).

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. SUBVENÇÕES.

A subvenção recebida do Poder Público em função de benefício fiscal de ICMS, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário ou não houver obrigatoriedade de aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico - não sendo suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção, e inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos, não caracteriza subvenção para investimento, mas para custeio ou operação.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. ESTIMATIVAS. É devida a multa isolada sobre a falta de pagamento das antecipações mensais de IRPJ mensal, apuradas por estimativa.

As hipóteses de incidência e as bases de cálculo das multas de ofício incidentes sobre o IRPJ devido no ajuste anual e sobre a estimativa mensal são distintas, pelo que não se pode falar em duplicidade de incidências.

A completa autonomia entre as infrações não permite a aplicação do princípio da continência lógica ou da consunção.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ manteve o lançamento da exclusão do cálculo do lucro da exploração das receitas de aluguéis e cancelou o lançamento da exclusão do cálculo do lucro da exploração das subvenções concedidas pelos Estados do Ceará e Rio Grande do Norte.

O processo foi remetido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tanto pela existência de recurso de ofício, quanto pela apresentação de recurso voluntário. A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara deu provimento ao recurso voluntário – por maioria de votos - e negou provimento ao recurso de ofício – por unanimidade -, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECEITAS DE ALUGUEL. RECEITAS DE SUBVENÇÕES.

O conceito de lucro da exploração foi introduzido no nosso ordenamento jurídico pelo art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77, do qual fica claro que o legislador ordinário não teve a intenção de dar a tal conceito uma dimensão maior do que o extraído literalmente do art. 19, ou seja, lucro da exploração é o resultado de uma simples operação aritmética, na qual se faz o ajuste do lucro líquido do exercício pela exclusão dos valores indicados nos referidos incisos. Não se exige contabilidade descentralizada por estabelecimento para fins de IRPJ, sendo que o lucro líquido de que trata o art. 19 do DL 1.598/77 é o da pessoa jurídica, no qual se consolidam todas as suas receitas,

inclusive outras receitas operacionais, nas quais, em se tratando de empresa industrial, incluem-se receita de aluguel ou insubsistência do passivo decorrente de recuperação de despesa com tributos (subvenções). No que tange à subvenção para investimento, ela só deve ser excluída do lucro da exploração a partir de 01/01/2015, quando entrou em vigor o art. 2º da Lei 12.973/14.

Em 17/06/2016, os autos foram remetidos à Procuradoria (fls. 1.233), que interpôs recurso especial em 13/07/2016, no qual alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito do **artigo 549**, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999), para reconhecimento de que **receitas de aluguéis** não integram o cálculo do lucro da exploração da atividade incentivada. Indicou, para tanto, o acórdão paradigma nº **1301-00.080** (processo administrativo nº 13855.001866/2004-61), no qual se decidiu que *"Verificada a pluralidade de estabelecimentos, o direito à isenção do IRPJ, atinge somente o lucro operacional apurado pelo estabelecimento em relação à produção agrícola ou industrial realizada no estabelecimento situado na área beneficiada (Lei 4.239/63 arts. 13 e 16 e alterações posteriores)"*.

O recurso especial da Procuradoria foi admitido por decisão da Presidente da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento (Conselheira Adriana Gomes Rêgo):

Vê-se claramente que o paradigma individualiza os estabelecimentos para fins de gozo de incentivo fiscal da SUDENE, dando uma interpretação divergente do art.549 do RIR/99.

Neste sentido, considero que a Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência em relação à interpretação e aplicação do art. 549 do RIR/99 (Decreto n. 3.000/99), caput e §§ 1º e 2º, bem como do art. 16, § 1º, da Lei n. 4.239/63. (...)

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.343/2015, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto Procuradoria da Fazenda Nacional.

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 1.289/1.307), nas quais sustenta:

- (i) Falta de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma, na medida em que o acórdão paradigma trata de receita auferida por estabelecimento fora da SUDENE, enquanto no caso dos autos as receitas foram auferidas pela matriz, localizada em Natal/RN;
- (ii) Ausência de interpretações distintas nos acórdãos recorrido e paradigma, tratando os julgamentos de normas distintas – o acórdão paradigma teria interpretado os artigos 13, 15 e 16, do Decreto-Lei nº 1.598/77, enquanto o acórdão recorrido teria interpretado o artigo 19, do Decreto-Lei nº 1.598/77;
- (iii) No mérito, alega a legalidade da inclusão das receitas de aluguéis no lucro da exploração, considerando que o artigo 549, §2º, não define o lucro da exploração, razão pela qual pede seja mantido o acórdão recorrido, cujo voto vencedor fundamenta-se no artigo 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77;

(iv) Por fim, sustenta que o incentivo fiscal para a área da SUDENE não se restringe às receitas provenientes de atividades industriais ou agrícolas, mas também as receitas operacionais acessórias, destacando súmula nº 164, do TFR.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conhecimento

O contribuinte pleiteia o não conhecimento do recurso especial, tanto por (i) Falta de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma, na medida em que o acórdão paradigma trata de receita auferida por estabelecimento fora da SUDENE, enquanto no caso dos autos as receitas foram auferidas pela matriz, localizada em Natal/RN; quanto pela (ii) ausência de interpretações distintas nos acórdãos recorrido e paradigma, tratando os julgamentos de normas distintas – o acórdão paradigma teria interpretado os artigos 13, 15 e 16, do Decreto-Lei nº 1.598/77, enquanto o acórdão recorrido teria interpretado o artigo 19, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Primeiramente trato da existência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma (**1301-00.080**). No acórdão paradigma é descrita a situação fática por julgada pela Turma:

Em ação fiscal procedida na empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foi apurado isenção ou redução indevida do imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) aplicada ao lucro da exploração na área da Sudene, no ano-calendário de 2001, infringindo o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) – Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – arts. 544 e 549 e §§1º e 3º. (...)

Segundo relatório de fiscalização de fls. 9/19, a maior parte da industrialização dos calçados se inicia em Franca e posteriormente são transferidos na condição de semi-acabados para acabamentos na Paraíba e por lá faturados. Consta, ainda, do referido relatório o detalhamento de toda a operação, conforme abaixo resumido:(...)

4. De acordo com a legislação vigente, o contribuinte deveria promover a segregação dos resultados por estabelecimento e os valores dos calçados semi-acabados transferidos de Franca à Paraíba não poderiam ser computados nos faturamentos dos estabelecimentos incentivados para fins de determinação do lucro de exploração da atividade isenta. Os

custos das compras de insumos deveriam compor os resultados das atividades não incentivadas. (...)

Segundo o autuante, o RIR/1999, art. 549, prevê o direito à isenção do IRPJ em relação aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da Sudene, quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, estabelendo seu §1º a necessidade de demonstração na contabilidade, com clareza e exatidão, dos elementos que compõe as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da Sudene (...)

00.080): Diante deste panorama fático, decidiu a Turma no acórdão paradigma (1301-

Alega a recorrente inicialmente que industrialização é feita em vários estabelecimentos da empresa e que isso não está vedado por lei.

De fato assisti-lhe razão nesse ponto, porém como veremos abaixo, a isenção somente atinge os resultados operacionais do estabelecimento situado na área da SUDENE.

Transcrevemos a legislação.

LEI 4.239/63

Ar. 13. Os empreendimentos industriais ou agrícolas que se instalarem, modernizarem, ampliarem ou diversificarem, nas áreas de atuação da SUDAM ou da SUDENE, até o exercício de 1982, inclusive, ficarão isentos do imposto de renda e adicionais não restituíveis incidentes sobre seus resultados operacionais, pelo prazo de 10 anos, a contar do exercício financeiro seguinte ao ano em que o empreendimento entrar em fase de operação ou, quando for o caso, ao ano em que o projeto de modernização, ampliação ou diversificação entrar em operação, segundo laudo constitutivo expedido pela SUDAM ou SUDENE (...)

§4º - Os empreendimentos que tenham parte de seus resultados beneficiada pelo disposto neste artigo considerarão como lucros isentos o mesmo percentual dos lucros totais que corresponda à reação entre as receitas operacionais da produção beneficiada e a receita total do empreendimento (...)

Art 16 A SUDENE, mediante as cautelas que instituir, fornecerá, as emprêsas interessadas, declaração de que satisfazem as condições exigidas para o benefício da isenção a que se refere o artigo 13, ou da redução prevista no artigo 14, documento que instruirá o processo de reconhecimento pelo Diretor da Divisão do Impôsto de Renda, do direito das emprêsas ao favor tributário.

§ 1º Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à isenção ou à redução do impôsto e adicionais, conforme o caso, em relação aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE.

§ 2º *Para os efeitos do disposto no parágrafo anterior as empresas interessadas deverão demonstrar, na sua contabilidade, com clareza e exatidão os elementos de que se compõem as operações e os resultados do exercício de cada um dos estabelecimentos que operam na área de atuação da SUDENE.*

Interpretando a legislação supra podemos dizer que ao contrário do que alega o recorrente o benefício fiscal não visa isentar a empresa de uma forma geral, e nem isentar também de imposto de renda as vendas em relação a essa ou aquela unidade da empresa, visa antes de tudo beneficiar a riqueza produzida na área geográfica eleita pelo legislador.

A isenção não se faz em relação à venda mas sim em relação aos resultados operacionais obtidos por estabelecimentos industriais e agrícolas não tendo o legislador dado qualquer benefício para a atividade comercial. Disso deflui que somente a riqueza agregada pelo estabelecimento, industrial ou agrícola situado na área geográfica com projeto aprovado é que está isento do IRPJ.

O estabelecimento situado na área beneficiada poderá também faturar, ou vender, produtos produzidos por outros estabelecimentos da mesma empresa, porém a parcela alcançada pelo benefício fiscal, repetimos é o resultado operacional da operação industrial ocorrida no estabelecimento que esteja na área beneficiada e com projeto aprovado.

Assim não procede o entendimento da recorrente de que o benefício fiscal estaria ligado à venda realizada independentemente do grau de participação na industrialização do produto ocorrido na área da SUDENE.

Já o **acórdão recorrido** parte da seguinte situação fática, como se verifica do Termo de Verificação e de Encerramento da ação fiscal (fls. 16):

13. O contribuinte, além do estabelecimento matriz, possui filiais (unidades industriais) nos Estados do Ceará (/0014-77) e Rio Grande do Norte (/0018-09). É detentor de incentivo fiscal de redução do imposto de renda (75%) sobre o Lucro da Exploração na área de atuação da ADENE – Agência de Desenvolvimento do Nordeste, bem como é beneficiário, também, de incentivos concedidos pelos governos estaduais do Rio Grande do Norte (PROADI) e do Ceará (PROVIN). (...)

*20. Por sua vez, Lucro da Exploração corresponde ao lucro que serve de base para os benefícios fiscais do imposto de renda, reconhecidos em Ato Declaratório pela Delegacia da Receita Federal jurisdicionante do contribuinte. Como veremos adiante, a norma ao estabelecer o cálculo desse lucro busca privilegiar unicamente o **lucro decorrente da atividade** a qual se pretende beneficiar. Veja que o incentivo tem **caráter objetivo**. Sendo assim, uma mesma empresa, com atividade diversificada, com diversos estabelecimentos filiais, pode ser beneficiária de incentivo em um e o outro não. Basta que o estabelecimento*

*esteja fora da área de interesse do governo. Portanto, **a empresa** em si não é a beneficiária do incentivo, mas **a atividade** por ela desenvolvida. Daí o resultado proveniente unicamente da **atividade beneficiada**, isto é, da venda ou prestação de serviços, ser o objeto do incentivo. Qualquer outra receita, independentemente da classificação contábil que lhe seja atribuída, não pode ser amparada pelo benefício. Sendo assim, o incentivo é calculado com base no Lucro da Exploração **do empreendimento** e não no Lucro da Exploração **da empresa**, mormente quando as demais receitas e custos a ela correspondentes são facilmente identificados. (...)*

23. Analisando a apuração do imposto de renda no período ora fiscalizado, bem assim o cálculo do Lucro da Exploração e os benefícios fiscais aplicados, constatamos o seguinte:

24. Existem três estabelecimentos da empresa Guararapes Confeções S/A: unidade fabril em Fortaleza-CE (filial /0014-77); unidade fabril em Natal-RN (filial /0018-09) e a matriz, onde abriga o corpo administrativo (contabilidade, auditoria, diretoria, etc.).

25. A receita obtida com os aluguéis, apesar de não fazer jus ao incentivo fiscal, por não ser proveniente da produção incentivada, foi incluída no lucro da exploração, base de cálculo do benefício de redução do imposto de renda, conforme veremos a seguir.

*26. Os benefícios foram concedidos (ver item 110 abaixo), individualmente, para os estabelecimentos filiais (unidades industriais), e são específicos para a **fabricação de confeções em geral**, que é uma atividade industrial objeto de interesse governamental dentro do contexto de política econômica e social que visa ao desenvolvimento regional ou setorial; verdadeiro alcance das isenções e reduções decorrentes de incentivos fiscais. Têm por base **exclusivamente os lucros da atividade incentivada**; visam atingir apenas os resultados da empresa que são consequência de suas operações nesse ramo de atividade.*

27. Os artigos 549 e 552 do RIR/99 tratam da demonstração do lucro do empreendimento em relação à isenção e redução, respectivamente. Para melhor compreensão, reproduzimos abaixo, in verbis(...)

*31. Nesse sentido, é de bom alvitre salientar, **o lucro da exploração ao qual a norma se refere não é da empresa, é do empreendimento**. Tanto é assim que as normas citadas acima mencionam “Se a pessoa jurídica mantiver atividades não consideradas como industriais ou agrícolas...”. A regra é clara: a atividade incentivada deve ser segregada.*

32. A receita dos aluguéis, como já mencionado, tem origem nos contratos de locação efetuados entre a Guararapes Confeções S/A e sua controlada Lojas Riachuelo S/A (100%), tendo por base um percentual sobre o faturamento das lojas. Dessa forma, se admitirmos que os rendimentos provenientes dos aluguéis compõem o Lucro da Exploração, e portanto estão sujeitos ao benefício fiscal, estaríamos assegurando, por via transversa, que

o resultado das Lojas Riachuelo S/A, também, venha a obter o incentivo, o que a legislação não previu. (...)

37. A despeito do cálculo do lucro da exploração ser efetuado por estabelecimento, haja vista o benefício ser concedido como tal, não podemos confundir com o resultado consolidado para efeito de apurar o lucro real, conforme determina a legislação do imposto de renda. O fato da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) apresentar apenas uma ficha para o cálculo do lucro da exploração não dá direito ao contribuinte de proceder à apuração partindo do lucro líquido consolidado, aí incluindo rendimentos cuja origem é diversa daqueles produzidos pelo projeto que se pretende beneficiar.

38. Por se tratar de um lucro extracontábil (fiscal), deve-se efetuar sua apuração em demonstrativos à parte, de forma individualizada, por estabelecimento beneficiário, como determina a legislação, e, só aí, transportar o valor consolidado para a ficha correspondente ao lucro da exploração. Devemos atentar, sobremaneira, para a finalidade e o espírito da legislação que trata dos benefícios fiscais, a qual não comporta interpretação extensiva, sob pena de ser lesiva e ferir as leis de mercado, produzindo desequilíbrios de natureza concorrencial, desvirtuando, assim, a finalidade das políticas econômica e social atreladas aos incentivos voltados ao desenvolvimento regional ou setorial. (grifos originais)

Sob tal panorama fático, decidiu o acórdão recorrido da forma seguinte, como se extrai do voto condutor:

Ora, o fato de os atos concessórios outorgados pela ADENE explicitar que o benefício fiscal era para a atividade industrial de fabricação de confecções em geral em nada atinge a fórmula legal estipulada para o cálculo do benefício, mormente, naquilo que a Lei definiu como lucro da exploração. Como fundamento legal, para seu entendimento o autuante cita principalmente o art. 549 do RIR/99, o qual assim versa: (...)

Art. 549. Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à isenção de que trata esta Subseção em relação aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE (art. 16, § 1º, da Lei nº 4.239/63). (grifo nosso)

§ 1º Para os efeitos do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas interessadas deverão demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da SUDENE (art. 16, § 2º, da Lei nº 4.239/63). (grifo nosso)

§ 2º Se a pessoa jurídica mantiver atividades não consideradas como industriais ou agrícolas, deverá efetuar,

em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados. (destaque nosso)

Especificamente com relação ao § 2º acima transcrito e até mesmo pelo fato de o RIR/99 não informar qual a sua base legal, temos que dar a ele uma interpretação conforme. Inicialmente, note-se que o § 2º não trata do cálculo do lucro da exploração, aliás sequer o menciona, mas apenas impõe uma obrigação acessória ao beneficiado, ou seja, de manter registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os custos, receitas e resultados da atividade incentivada. Qual a razão disso? Certamente, para o controle do real desenvolvimento da atividade pela ADENE (ou SUDENE), mas de forma nenhuma podemos entender que, por ele, a fórmula estipulada no art. 19 do DL 1.598/77, para o cálculo do lucro da exploração, tenha sido alterada, mesmo porque um Decreto não poderia alterar uma Lei.

O autuante ainda cita o Decreto nº 64.214/69, o qual não merece qualquer consideração, seja porque, conforme já dito, a concessão do benefício com base no lucro da operação só surgiu em 1977 com o DL 1598/77, seja porque basicamente a redação do seu parágrafo único do art. 6º é quase idêntica ao do § 2º do art. 549 do RIR/99 acima analisada.

Quanto à alegação da DRJ que a atividade de locação de imóveis decorre de atividade empresarial da matriz, sediada em Natal/RN, estabelecimento que não dispõe de qualquer ato concessivo de benefício em seu favor, com a devida vênia, também é descabida, pois, em sede de IRPJ, não há contabilidade descentralizada por estabelecimento, sendo que o lucro líquido de que trata o art. 19 do DL 1.598/77 é o da pessoa jurídica, no qual se consolidam todas as suas receitas, inclusive aquelas de seus estabelecimentos.

Entendo pelo conhecimento do recurso especial, tanto por vislumbrar similitude fática entre os casos analisados pelo acórdão recorrido e paradigma e porque ambos tratam da interpretação do §1º, do artigo 16, da Lei nº 4.239/1963, reproduzido no artigo 549, do RIR/1999.

É bem verdade que o **acórdão recorrido** (voto vencedor) dá interpretação conforme ao artigo 549, §2º do RIR/1999, para amoldá-lo ao conceito de lucro na exploração do artigo 19, do Decreto-Lei nº 1.598. De toda sorte, não deixa de interpretar o artigo 16, §1º da Lei nº 4.239/1963, reproduzido no artigo 549. O voto vencido (ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa), que compõe o acórdão para todos os fins - em conformidade com o artigo 941, §3º, do CPC/2015 - deixa ainda mais evidente a similitude fática e interpretação de normas coincidentes, ao mencionar categoricamente o artigo 13, da Lei nº 4.239/1963 e aplicar o artigo 549, §2º, do RIR/99.

Em contrapartida, o **acórdão paradigma** trata expressamente do artigo 13 (matriz legal do *caput* do artigo 549).

Finalmente, sequer há convergência de entendimento quando o acórdão recorrido fala "*ad argumentandum...*". Afinal, este não é o cerne do julgamento. O cerne é a interpretação dos artigos 13, 16 e 549, do RIR.

Assim, voto por **conhecer o recurso especial**.

O mérito do recurso especial repousa, essencialmente, na interpretação do artigo 549, do RIR, que prevê em seu caput e parágrafos:

Art. 549. Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à isenção de que trata esta Subseção em relação aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 1º).

§ 1º Para os efeitos do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas interessadas deverão demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 2º).

§ 2º Se a pessoa jurídica mantiver atividades não consideradas como industriais ou agrícolas, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.

§ 3º Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, observado o disposto no art. 544.

O artigo 549, *caput*, tem fundamento no artigo 16, da Lei nº 4.239:

Art 16 A SUDENE, mediante as cautelas que instituir, fornecerá, as empresas interessadas, declaração de que satisfazem as condições exigidas para o benefício da isenção a que se refere o artigo 13, ou da redução prevista no artigo 14, documento que instruirá o processo de reconhecimento pelo Diretor da Divisão do Imposto de Renda, do direito das empresas ao favor tributário. (Regulamento)

§ 1º Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à isenção ou à redução do imposto e adicionais, conforme o caso, em relação aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE.

§ 2º Para os efeitos do disposto no parágrafo anterior as empresas interessadas deverão demonstrar, na sua contabilidade, com clareza e exatidão os elementos de que se compõem as operações e os resultados do exercício de cada um dos estabelecimentos que operam na área de atuação da SUDENE.

Também é relevante colacionar a previsão do artigo 552, do RIR/99, que regulamenta o art. 16, §1º:

Art. 552. Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à redução de que trata esta Subseção, em relação aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 1º).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, a pessoa jurídica deverá observar o disposto no art. 549.

Como mencionam votos vencedor e vencido do acórdão recorrido, o §2º, do artigo 549 não é mera reprodução de texto legal. Destaca-se trecho do voto do ex-Conselheiro Relator:

Especificamente com relação ao § 2º acima transcrito e até mesmo pelo fato de o RIR/99 não informar qual a sua base legal, temos que dar a ele uma interpretação conforme. Inicialmente, note-se que o § 2º não trata do cálculo do lucro da exploração, aliás sequer o menciona, mas apenas impõe uma obrigação acessória ao beneficiado, ou seja, de manter registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os custos, receitas e resultados da atividade incentivada. Qual a razão disso? Certamente, para o controle do real desenvolvimento da atividade pela ADENE (ou SUDENE), mas de forma nenhuma podemos entender que, por ele, a fórmula estipulada no art. 19 do DL 1.598/77, para o cálculo do lucro da exploração, tenha sido alterada, mesmo porque um Decreto não poderia alterar uma Lei.

Embora também vislumbrando a falta de lei expressamente tratando do quanto disposto no §2º, do artigo 549, a ex-Conselheira Edeli conclui pela inaplicabilidade da isenção (SUDENE) ao caso dos aluguéis tratados nos autos):

*Esclareça-se, que, ao contrário do entendimento firmado pelo I. Relator, a disposição do §2º do art. 549 do RIR/99 não se presta ao controle do real desenvolvimento da atividade pela ADENE. A orientação foi inserida, **ainda que sem base legal**, no âmbito do poder regulamentar do Ministro da Fazenda, e pode ser perfeitamente interpretada como destinada à aferição da redução no âmbito da apuração do IRPJ, mantendo coerência com as disposições dos §§1º e 2º do art. 16 da Lei nº 4.239/63, que impõem à pessoa jurídica beneficiária de incentivo dirigido aos seus estabelecimentos, e não à empresa, a demonstração em separado do resultado de cada um deles.*

Parece-me coerente a interpretação adotada pela ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa, ao interpretar o artigo 13 e 16, da Lei nº 4239/1963 e o artigo 111, do CTN.

Destaco o teor do artigo 13 da Lei nº 4.239/63, que tratam da isenção dos empreendimentos industriais e agrícolas que se instalassem nas áreas de atuação da SUDAM e SUDENE:

Art 13. Os empreendimentos industriais ou agrícolas que se instalarem, modernizarem, ampliarem ou diversificarem, nas áreas de atuação da SUDAM ou da SUDENE, até o exercício

de 1982, inclusive, ficarão isentos do imposto de renda e adicionais não restituíveis incidentes sobre seus resultados operacionais, pelo prazo de 10 anos, a contar do exercício financeiro seguinte ao ano em que o empreendimento entrar em fase de operação ou, quando for o caso, ao ano em que o projeto de modernização, ampliação ou diversificação entrar em operação, segundo laudo constitutivo expedido pela SUDAM ou SUDENE. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.564, de 1977) (Vide Decreto-lei nº 1.898, de 1981) (Vide Lei nº 7.450, de 1985) (Vide Decreto nº 94.075, de 1987) (Vide Decreto-lei nº 2.454, de 1988) (Vide Lei nº 8.874, de 1994) (Vide Lei nº 9.532, de 1997)

§ 1º - Os projetos de modernização, ampliação ou diversificação somente poderão ser contemplados com a isenção prevista neste artigo quando acarretarem, pelo menos, 50% (cinquenta por cento) de aumento da capacidade instalada do respectivo empreendimento. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.564, de 1977)

§ 2º - Nas hipóteses previstas no parágrafo anterior, as Secretarias Executivas da SUDAM ou da SUDENE expedirão laudo técnico atestando a equivalência percentual do acréscimo da capacidade instalada. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.564, de 1977)

§ 3º - A isenção concedida para projetos de modernização, ampliação ou diversificação não atribui ou amplia benefícios a resultados correspondentes à produção anterior. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.564, de 1977)

§ 4º - Os empreendimentos que tenham parte de seus resultados beneficiada pelo disposto neste artigo considerarão como lucros isentos o mesmo percentual dos lucros totais que corresponda à relação entre as receitas operacionais da produção beneficiada e a receita total do empreendimento. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.564, de 1977)

Lembro que a Recorrida obteve Ato Declaratórios Executivos para gozo desta isenção, explicitando o "Laudo Constitutivo nº 0055/2008" que tal isenção estaria relacionada com "Confecções em Geral".

O que se discute no recurso especial ora julgado é se são isentas receitas de aluguéis, com a aplicação das normas acima referidas. O voto vencedor do acórdão recorrido interpreta o conceito de lucro na exploração (art. 19, do Decreto-Lei nº 1.598), para concluir pela interpretação do artigo 549, §2º, do RIR/99 nos termos do conceito (amplo) de lucro na exploração.

Entendo, tal como o voto vencido, pela impossibilidade do alargamento da hipótese de isenção tratada pelo artigo 13 e 16, da Lei nº 4.239/1963. Afinal, lucro da exploração para fins de aplicação destas normas é aquele obtido pelo empreendimento industrial ou agrícola, situado na área da SUDAM ou SUDENE, no desenvolvimento de atividade reconhecida por ato declaratório executivo naquele local. Os aluguéis, portanto, não se subsumem à hipótese isentiva.

Apenas divirjo do entendimento da ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa sobre o alcance do §2º, do artigo 549. Aparentemente a ex-Conselheira entendeu que tal parágrafo (sem previsão expressa em lei) poderia justificar a manutenção do auto de infração.

Ocorre que Decreto não poderia impor obrigação tributária, ou alterar qualquer isenção. A exigência de registros contábeis específicos não pode alterar a norma isentiva, apenas se prestando a definir dever instrumental a cargo do contribuinte.

Por tais razões, voto por **conhecer e dar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, reformando parcialmente o acórdão recorrido quanto aos aluguéis.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto

Não tendo sido apresentada no prazo regimental (Portaria MF 343/2015, artigo 63, §6º e §7º), considera-se não formulada a declaração de voto.