

MINISTERIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10580-010.760/91-42

LADS

Sessão de 21 de fevereiro de 1994

ACORDÃO NR. 101-86.105

Recurso nr. : 104.389 - IRPJ - EXS: 1987 A 1990

Recorrente : OXITENO NORDESTE S/A IND. E COMERCIO

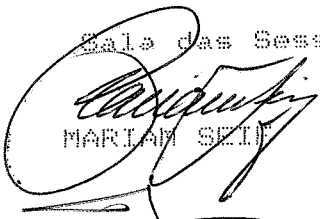
Recorrida : DRF EM SALVADOR - BA.

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURIDICA INCENTIVOS FISCAIS NA AREA DA SUDENE - As receitas de fretes, destacadas em notas fiscais, não estão amparadas pela isenção, ainda que o transporte seja efetuado pelo vendedor.

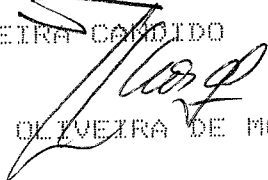
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por OXITENO NORDESTE S/A IND. E COMERCIO:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Francisco de Assis Miranda, Raul Pimentel e Sebastião Rodrigues Cabral, que proviam o recurso.

Sala das Sessões, em 21 de fevereiro de 1994


MARIA SEIF

- PRESIDENTE


JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO

- RELATOR

VISTO EM

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 29 ABR 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES e CELSO ALVES FEITOSA.



Recurso nº 104.389

Acórdão nº 101-86.105

Interessado: Oxiteno Nordeste S/A Ind. e Comércio

Oxiteno Nordeste S/A Ind. e Com, já qualificada nos autos, teve contra si lavrado às fls. 02 a 08, auto de infração que lançou o crédito tributário total, no valor de Cr\$ 1.260.003.936,94, dos quais Cr\$ 273.306.874,79 de Imposto, TRD de Cr\$ 810.491.537,17, juros de mora de Cr\$ 39.552.087,60 e multa de Cr\$ 136.653.437,38, por fiscalização realizada nos exercícios de 1987 a 1990, anos-bases 1986 a 1989. Tendo consignado os seguintes fatos nesses exercícios: Glosa de parcela de Isenção e redução de imposto de renda, por valores dessas rubricas deduzidos a maior nas declarações, demonstrado às fls. 09 a 16, por considerar no cálculo do lucro da exploração como atividade incentivada, as receitas com serviços de transporte e despesas acessórias.

Exercício	- Período base	- Infração	- Valor glosado
1987	07/86 a 12/86	Isenção a maior	Cr\$ 2.944.761
1988	1987	Isenção a maior	19.341.36 OTN
1989	1988	Isenção a maior	70.532.66 OTN
1990	1989	Redução a maior	1.499.794.19 BTNF

- No exercício de 1990, a contribuinte apurou no item 09/10 do anexo 02, um adicional de imposto, a ser computado na redução do imposto, superior ao resultado da multiplicação do percentual informado no item 03/05 do anexo 02, pelo valor constante do item 15/04 do Formulário 01, gerando redução de imposto a maior.

Enquadramento Legal: art. 412, 440, 446 § 1º e 676 III do RIR/80, aprovado pelo Decreto 85450/80.

Anexos que dão suporte à atuação constante às fls. 18 a 108.

A impugnação tempestiva, às fls 10 a 115, aduz:

A empresa entrou em operação em 1979, tendo sido concedido pela SUDENE o benefício da isenção do imposto sobre a renda e adicionais pelo prazo de dez anos (até 31.12.1988), conforme Portaria da SUDENE, DIN 297/79.

Posteriormente, em 23/11/88, através da Declaração DAI/PTE 0489/88, a SUDENE reconheceu que a empresa fazia jus a benefício da redução de 50% do Imposto de Renda e adicionais não restituíveis, nas condições previstas no art. 14 da lei nº 4.239/63 e alterações subsequentes;

A Decisão nº 82/89 - SECIRF, da Delegacia da Receita Federal em Salvador reconheceu o direito daquele benefício da redução sobre os lucros oriundos do empreendimento beneficiado pela redução determinando que os lucros oriundos da produção do óxido de eteno e seus derivados estariam beneficiados.




Acórdão nº 101-86.105.

Portanto, não encontra respaldo nos termos da lei e dos atos administrativos concessórios desses benefícios a interpretação tida pelo atuante.

Argumenta a impugnante que a produção de óxido de eteno e seus derivados é apenas uma etapa (a central) do empreendimento global que a empresa implantou na área incentivada, que compreende etapas de estudos, implantação, produção e final comercialização dos produtos produzidos.

Cita o artigo 6º do Decreto 64.214, de 18.03.69, para evidenciar que nos termos da lei o benefício alcança todos os rendimentos derivados da exploração do empreendimento, não se restringindo aos rendimentos derivados só da etapa produtiva, como assim entendeu o atuante;

Portanto, os rendimentos que a empresa obteve com fretes relativos aos serviços de transporte de seus produtos petroquímicos, devem ser compreendidos como rendimentos derivados de exploração de seu empreendimento, integrando o lucro da exploração sob pena de ofensa ao texto do Decreto 64214/69;

Entende que o transporte de óxido eteno e seus derivados é um serviço especialíssimo e peculiar, dadas as características desses produtos químicos, sujeitos a explosão, só podendo ser entendido como um serviço direto e intrínseco e, conseqüentemente, vinculado a produção desses mesmos produtos, estando os rendimentos derivados da exploração desse serviço, ligado ao seu empreendimento básico;

Como segundo argumento legal apto em sua defesa, faz alusão ao artigo 19 do Decreto-Lei 1.598/77 com as alterações introduzidas pelos arts. 20 do DL 2.065/83, 8º do DL 2.303/86 e 2º da Lei 7.959/89, para definir o conceito de lucro da exploração, e também com o fito de esclarecer que em tal conceito está contido não só a atividade de produção como também sua comercialização, que implica no seu transporte técnico;

Como reforço cita os pareceres Normativos nº 112, 113 e 114/78, integrantes da legislação tributária, com o intuito de demonstrar que as receitas não estão incluídas entre aqueles definidos no conceito de resultados não operacionais, e portanto, tais receitas integram o lucro da exploração.

Invoca o princípio da analogia, requerendo que seja aplicado no caso o entendimento expresso no Ato Declaratório 05/79, que declara que o frete e o seguro quando pagos a empresas transportadoras e seguradoras nacionais, podem ser computadas na receita da exportação para efeito de se calcular o percentual a ser excluído do lucro real;

Desfechando o teor reivindicatório alega que os valores considerados pelo fiscal no cálculo do lucro da exploração são idênticos aqueles concluídos pela impugnante em suas declarações de rendimentos, e dessa forma não há de se admitir que as receitas de fretes ou despesas sejam glosadas.



Acórdão nº 101-86.105

Aponta lapso nos cálculos da demonstração da redução do imposto do exercício de 1990, no tópico do adicional, inclusive diferindo do critério dos exercícios anteriores, citando como base para preenchimento da declaração o MAJUR de 1990, itens 09/10 e 09/11.

A informação fiscal de fls. 126/129 propõe a manutenção integral do lançamento baseado nas seguintes fundamentações:

A atuada distorce o conceito de lucro de exploração total e o lucro da exploração do empreendimento que se pretende incentivar.

Este é calculado através de procedimentos contábeis capazes de determinar com precisão o lucro da exploração de cada atividade, ou através de critério baseado em relação percentual de participação da receita líquida da atividade incentivada na receita líquida total;

Atenta o autuante que o contribuinte equivoca-se ao afirmar que a lei e os atos concessivos não especificam que os favores fiscais incidem somente sobre a produção industrial, citando como base os artigos 440 e 446 parágrafo 1º do RIR/80.

Expressa ainda que o serviço de transporte é uma atividade diversa do empreendimento industrial, não se confundindo com o preço final dos produtos, e, portanto, é apenas sobre a atividades objeto dos benefícios fiscais, produção de óxido de eteno e seus derivados, quantificada na receita com a fabricação dos produtos, que deve ser calculada a isenção e a redução de 50% do IR.

Diz ser inaplicável ao caso o princípio de analogia, segundo o Ato Declaratório 05/79, pois o benefício citado no ato é específico para exportação, onde se pretende incentivar a escolha de transportadoras e seguradoras nacional.

Salienta que o benefício fiscal é calculado sobre a parcela do lucro da exploração correspondente a atividade isenta ou com redução de 50% do imposto, esta sim modificada através de nova relação percentual de participação da receita líquida na receita líquida total.

Com referência ao cálculo da redução do exercício de 1990, a fórmula utilizada pelo contribuinte estaria correta se o lucro real fosse superior ao lucro da exploração total, salientando que no caso a fórmula a ser aplicada é aquela indicada no MAJUR, às fls. 51, na parte que trata do rateio do adicional tomando por base o percentual de participação de cada atividade no lucro da exploração.

A decisão da autoridade singular, às fls. 132 e 142, relata as peças componentes do processo, fundamentando a decisão em que:

A norma legal que rege a interpretação da legislação tributária nos casos de isenção ou redução de impostos tem como base o artigo 111 da Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional, que ao fixar as normas sobre outorga de isenção determinou que só deve seguir a modalidade de interpretação literal.



Dessa forma, quem estiver se utilizando dos benefícios fiscais de isenção ou redução do imposto de renda deve limitar-se a descrição literal das atividades objeto da isenção/redução constantes no documento do órgão concedente.

Pela explanação, não encontra respaldo a reivindicação da **atuada** de que nem a lei nem os atos administrativos especificam o alcance dos favores fiscais aos lucros obtidos somente com a produção industrial.

A documentação anexada, pela atuada, com o fito de provar que o benefício fiscal alcança todos os rendimentos derivados da exploração do empreendimento, compreendendo assim, os serviços de transporte e despesas acessórias, também não **colhe** melhor sorte, pois veja se:

A Portaria DIN nº 297/79, expedida pela SUDENE, anexada às fls. 24 e 25 reconheceu em favor do contribuinte o direito à isenção do imposto de renda incidente sobre os resultados operacionais da **atividade fabricação de glicóis etilênicos** (grifa), com o início do prazo no exercício fiscal de 1980 e término em 1989.

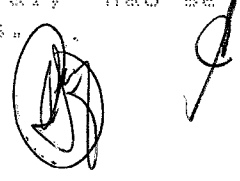
A Declaração DI/PTE nº 0489/88, também da SUDENE, anexada às fls. 20, concede o gozo da redução de 50% do imposto de renda e adicionais não restituíveis devido a **atividade produção de óxido de eteno e seus derivados** (grifa).

Assim também a Receita Federal, por intermédio da Decisão nº 88/89 - SECIRF, SALVADOR, procedeu ao reconhecimento do direito ao incentivo de redução de 50% do IR e adicionais não restituíveis sobre o lucro decorrente da atividade de produção de óxido de eteno e seus derivados.

Portanto, os benefícios aludidos nos citados documentos se aplicam **somente** (grifa) ao lucro da exploração do empreendimento especificado, ou seja, no presente caso, da produção de óxido de eteno e seus derivados, e não também sobre os resultados auferidos nos serviços de transporte, por não alcançarem tais receitas os favores isencioneis da redução previstas na legislação conforme artigos 440 e 446 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

A argumentação da atuada de que os serviços de transportes fazem parte do cálculo do lucro da exploração da atividade beneficiada porque tais serviços não estão incluídos no conceito de receita não operacional é inconsistente, já que o cálculo do lucro da exploração aqui tratado tem correlação com o empreendimento que se pretende incentivar e não com o rol de contas que a legislação tributária classifica como operacional ou não operacional.

A atividade do serviço de transporte como bem salientou o fiscal atuante é diversa do empreendimentos industrial, não se confundindo com o preço final dos produtos industrializados.



Observa-se que o critério utilizado pelo contribuinte para a determinação do lucro de exploração de cada atividade, conforme declarações de rendimentos apresentados ao fisco, fls. anexo 2, assemelha-se ao consubstanciado no Parecer Normativo nº 49/79, da Secretaria da Receita Federal, que trata do cálculo do lucro da exploração por pessoa jurídica que explora diversas atividades com tratamento fiscal diferenciado. Por esse Parecer a determinação do lucro da exploração de cada atividade é baseado na relação percentual de participação da receita líquida da atividade incentivada na receita líquida total.

Quanto ao Ato Declaratório CST nº 05/79 invocado pela requerente afim de que seja aplicado à espécie o entendimento exarado naquele, não há de se reconhecer a sua aplicabilidade, pois o benefício tratado nesse Ato diz respeito a incentivo na exportação, diverso, portanto, do presente caso.

Não é correto o entendimento da impugnante de que por serem os valores do lucro da exploração considerados pela fiscalização os mesmos apresentados nas declarações de rendimentos da autuada não se justifica as pretendidas alterações dos percentuais de isenção e redução.

O fiscal autuante a partir dos demonstrativos das receitas líquidas, individualizadas por sub-contas, apresentados pela requerente segundo às fls. 26/27, 29/81, excluiu as receitas de fretes ou despesas acessórias do cômputo da receita dos produtos fabricados encontrando dessa forma nova relação percentual entre a receita líquida da atividade isenta/redução de 50% do IR e a receita líquida total. Assim procedendo recompôs o lucro da exploração correspondente à atividade isenta que a base para o cálculo do benefício.

Finalizando cabe observar que no caso do contribuinte o lucro real inferior ao lucro da exploração a fórmula a ser aplicada é a indicada no MAJUR, que contém as instruções para preenchimento do formulário I, na parte que trata do rateio do adicional tomando por base o percentual de participação de cada atividade no lucro da exploração, conforme apurado no auto de infração.

Julga procedente a ação fiscal.

O recurso interposto às fls 145 a 151; traz citação doutrinária do Prof. Ives Gandra Martins, quanto a imperfeição do Sistema Tributário Brasileiro.

Alude à decisão recorrida, dizendo-a traduzir, em primeiro lugar, **interpretação** restritiva de atos administrativos, aspectos fáticos e de dispositivos legais, em prejuízo da Recorrente, devendo ser reformada.

Além dessa razão, justifica-se o recurso na medida em que o teor da decisão recorrida divergiu frontalmente de conclusão de Acórdão da 3ª Câmara do E. 1ª C.C., de 1/7/85 (xerox inclusa, na integral), que, julgando matéria idêntica, deu razão ao contribuinte, nas mesmas condições da Recorrente.



1. Não pode prevalecer, preambularmente, a assertiva (fls. 8 da decisão) de que a Decisão nº 82/89 da Receita Federal de Salvador reconheceu o direito ao incentivo de redução de 50% do IR e adicionais não restituíveis sobre o lucro "decorrente da atividade de produção de óxido de eteno e seus derivados";

Nesse documento (doc. 3) consta que o favor da redução restringia-se "unicamente aos lucros oriundos do empreendimento beneficiado pela redução".

A produção do óxido de eteno e seus derivados é apenas a etapa (nuclear) do EMPREENDIMENTO TOTAL que a Recorrente implantou na área incentivada;

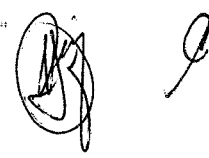
O artigo 6º do Decreto nº 64.214/69, dispôs que os favores tributários incidem "sobre os rendimentos derivados da exploração de EMPREENDIMENTO especificamente reconhecido como beneficiado etc...";

2. Não se trata singelamente - como quer fazer crer o ilustre subscritor da decisão recorrida - interpretar literalmente a legislação tributária nos casos de isenção ou redução de impostos, entendendo ele que essa legislação tributária seria **somente** a enunciada na Portaria DIN nº 297/79 e Declaração DAI/PTE nº 048/88 ambas da SUDENE; esses atos isentivos deveriam ser considerados em conjunto, SOB O CONTEXTO legal do Decreto nº 64.214/69 que **FAVORECE** todos os rendimentos da exploração do empreendimento.

Não é possível dissociar a atividade nuclear da produção em si dos produtos, da atividade complementar final, sua **comercialização**, que abrange o seu **transporte** até as dependências fabris das firmas compradoras, transporte esse, portanto, diretamente vinculado à sua produção, estando os rendimentos derivados da exploração desse serviço ligado ao seu empreendimento básico, abrangidos pelos favores isenciais previstos no art. 6º do Decreto nº 64.214/69.

3. Outro equívoco de interpretação contido na decisão, foi o de considerar o teor dos Pareceres Normativos 112/78, 113 e 114/78, irrelevantes para o deslinde da questão, quando na verdade, eles oferecem, numa exegese harmônica, argumentos favoráveis à tese da Recorrente, na medida em que, se no elenco exaustivo dos resultados considerados como "não operacionais", não foram arrolados expressamente as receitas obtidas com fretes e despesas, é natural concluir-se que essas receitas integram o lucro da exploração, para fins fiscais, e conseqüentemente são alcançadas pelos favores isenciais e de redução.

A decisão afirmou que essa argumentação da autuada era "inconsistente", mas na verdade não refutou suficientemente o fato de que esses pareceres não excluíram expressamente do campo de sua incidência as hipóteses de redução ou isenção específicas no âmbito da SUDENE e portanto, o teor dos conceitos genéricos desses Pareceres pode e deve muito bem ser aplicado à hipótese desta autuação.



Acórdão nº 101-86.105

4. Além desses argumentos, invoca a Recorrente o conteúdo do Acórdão nº 103-06.892, da 3ª Câmara do E. 1º Conselho de Contribuintes, do qual divergiu a decisão recorrida. (Transcreve anexando XEROX)

Não há, portanto, como fugir da seguinte proposição: sem a comercialização dos produtos (e sem transporte com as despesas nele incorridas), seria impossível apurar a receita e, conseqüentemente, os resultados pertinentes à atividade incentivada, e, além disso, como na composição do preço de venda são considerados **TODOS OS CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS de fabricação**, as despesas **ADMINISTRATIVAS, FINANCEIRAS E COMERCIAIS** (comissões, fretes, etc) além da margem de lucro, no momento da venda, dá-se pois, implicitamente, a **RECUPERAÇÃO DOS CUSTOS** e despesas suportadas pela Recorrente para colocar os produtos em condições de venda, recuperação essa que deve incluir as despesas reais ao frete.

Requer, portanto, seja aplicado à espécie, o mesmo entendimento exposto nesse Acórdão para o fim de ser reconhecido que as "receitas de fretes" são receitas acessórias das "receitas de vendas", e, portanto, a "recuperação de custos" deve ser tida como "receita operacional" e não como "receita não operacional".

É o relatório



Processo nº 10580/010.760/91-42

Acórdão nº 101-86.105

Recurso nº 104.389

Recorrente: OXITENO NORDESTE S/A IND. E COM.

V O T O

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

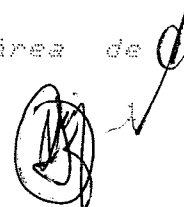
Trata o presente processo de tributação de receitas de fretes, segundo o fisco, incluídas indevidamente no lucro da exploração como atividade incentivada.

Na fase impugnatória, a empresa argumentou que o incentivo fiscal abrange todos os rendimentos derivados da exploração do empreendimento, não se restringindo àqueles obtidos na etapa produtiva.

Na verdade, no caso presente, a recorrente aufera receitas de frete, com destaque em separado na Nota Fiscal e, embora argumente que integram o preço do produto, em realidade, são receitas distintas daquelas obtidas com a produção industrial.

O artigo 440 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, estabelece in verbis:

Art. 440 - As pessoas jurídicas que se instalarem, até 31 de dezembro de 1982, empreendimentos industriais ou agrícolas na área de



Acórdão nº 101-86.105

atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE, ficarão isentas do imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração(art.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. 12, Decreto-lei nº 1.598/77, art. 19, § 12, a, e Decreto-lei nº 1.730/79, art. 12, I).

§ 12 - O prazo de 10(dez) anos poderá ser ampliado para até 15(quinze) anos, desde que o empreendimento atenda a um dos seguintes requisitos(Decreto-lei nº 1564/77, art. 32):

a) omissis

b) omissis

c) absorva, em seu processo produtivo, matérias-primas e insumos produzidos na região, em montante superior a 50%(cinquenta por cento) do custo de produção."

(os grifos não são do original)

A simples leitura do dispositivo enfocado deixa claro que o legislador procurou conceder o favor fiscal para empen-



Acórdão nº 101-86.105

dimentos industriais ou agrícolas. Nada além disso.

Em matéria de isenção não cabe interpretação que amplie o favor fiscal, pois, ao revés, estar-se-ia afrontando ao que foi preconizado no Código Tributário Nacional, mormente em seu artigo 111.

A recorrente possuindo frota própria para o transporte de seus produtos, quando do desenvolvimento de tal atividade (como de resto, em qualquer atividade) deve estabelecer uma margem de lucro para a mesma. O lucro obtido na atividade de transporte não está amparado pela isenção.

Não é por outra razão que a legislação fiscal determina a apuração do lucro da exploração de todas as atividades, estabelecendo o rateio proporcional à receita obtida em cada uma delas, para, desse modo, fixar o valor do incentivo concedido às atividades expressamente alcançadas pelo favor fiscal.

Portanto, o lucro da exploração (consoante apuração fixada no artigo 412 do RIR/60) é apurado globalmente (para todas as atividades desenvolvidas pelas pessoas jurídicas) e, em seguida, rateado, em função da receita obtida, por cada atividade (isenta e não isenta).

Os atos aventados pela recorrente relativos a resultados não operacionais não têm qualquer vinculação com a matéria em discussão: eles são "retirados" do lucro da exploração (art. 412, inciso II, do RIR/60), justamente para que não seja afetado o valor do incentivo por resultados outros que não sejam opera-



Acórdão nº 101-86.105

cionais.

Na verdade, as receitas de frete integram o lucro da exploração (como, aliás, a própria recorrente o afirma), entretanto, não são alcançadas pelo favor fiscal. Daí, a necessidade de proceder-se a rateio do lucro da exploração, para, dessa forma, expurgar-se, do incentivo, a parcela não incentivada, ou seja, a parcela do lucro da exploração correspondente a atividade de transporte.

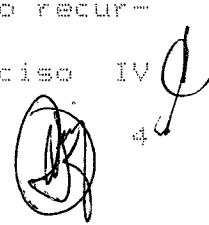
JÁ na fase recursal, a empresa trouxe à colação argumento novo, tomando como paradigma o Acórdão 103-06.892, da 23ª Câmara, deste Primeiro Conselho de Contribuintes.

Naquele acórdão é tratada situação de empresa que "jamais prestou serviços de fretes" e "que contrata com empresa habilitada o serviço de transporte e efetua os pagamentos dos fretes contratualmente ajustados", situação diversa da recorrente.

No acórdão citado, o valor do frete pago integra o custo do produto, sendo "recuperado" quando da venda (por destaque na nota fiscal).

Não é o caso da recorrente que desenvolve a atividade de transporte, não amparada pelo favor fiscal.

Finalmente, considerando que, no caso vertente, está se aplicando de forma expressa o estatuído na lei de regência, descabe a aceitação do pedido formulado na parte final do recurso, qual seja, a aplicação do disposto no artigo 108, inciso IV



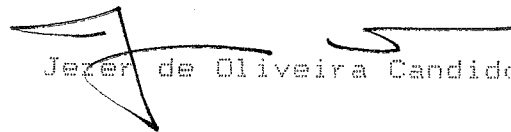
Processo nº 10580/010.760/91-42

Acórdão nº 101-86.105

do CTN e artigo 40 do Decreto nº 70.235/72.

Face a todo o exposto, nego provimento ao recurso.
É o meu voto.

Brasília, 21 de fevereiro de 1994


Jézer de Oliveira Candido, relator

