



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/
.....

Sessão de...12...setembro...de 19...88...

ACÓRDÃO Nº...10.1...77...955

Recurso nº - 92.716 - IRPJ - EXS: 1983 e 1984

Recorrente - ARACRUZ CELULOSE S/A.

Recorrida: - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM VITÓRIA (ES).

IRPJ - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - Assente que a subvenção para investimento, através da redução do valor do ICM, fora destinada, de acordo com a lei estadual competente, à implantação ou expansão de empreendimento econômico, como previsto no artigo 38, § 2º e alínea "a", do Dec.-lei número 1.598/77, descabe a tributação do valor da subvenção e, por via de consequência, da correção monetária da reserva específica.

INEXATIDÃO CONTÁBIL - A postergação do registro de despesas para o período-base seguinte aumenta o lucro tributável do exercício social de correspondência com o aumento do tributo devido, de sorte que os efeitos da correção monetária do patrimônio líquido inflado não prejudicam o fisco porque o contribuinte terá corrigido um lucro já tributado.

ENCARGOS FINANCEIROS NÃO RECUPERADOS - O art. 265, II, do RIR/80 pressupõe uma efetiva recuperação de custos a ser computada no lucro real, fato não ocorrido no caso concreto. A obrigatoriedade de computar na determinação do lucro real pelo menos o valor da correção monetária nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, de que trata o art. 21 do Dec.-lei 2065/83, não alcança o período-base de 1982.

CORREÇÃO MONETÁRIA DE SALDOS DEVEDORES DE CONTAS-CORRENTE DE CONTROLADAS

B. 47

ACÓRDÃO Nº 101-77.955

E COLIGADAS - 1) Se as pessoas jurídicas mutuantes assumem obrigações financeiras recíprocas, a despesa financeira apropriada contabilmente é dedutível, salvo se o fisco a impugnar por excesso ou desnecessidade. 2) Adiantamento para futuro aumento de capital não caracteriza hipótese de mútuo, e, como tal, não sofrerá o tratamento previsto no art. 21 do Dec.-lei número 2065/83.

INVERSÕES DE CAPITAL APROPRIADAS COMO CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS - 1) As despesas com reparos ou conservação de bens, com ou sem a reposição de peças ou aplicação de matéria-prima, que não impliquem em aumento de vida útil superior a um ano, são dedutíveis do lucro operacional; 2) As aplicações em projetos e estudos que influenciarão o resultado de mais de um exercício e bem assim os investimentos em obras de construção civil deverão ser capitalizados para amortizações ou depreciações futuras; 3) as peças de uma coleção devem ser consideradas pelo critério da utilidade do conjunto, não prevalecendo o valor unitário (RIR/80, art. 193 e PN CST nº 100/78).

LUCRO DA EXPLORAÇÃO - 1) A inclusão de valores indedutíveis ao lucro líquido, por força do disposto na alínea "a", do § 2º, do art. 6º, do Decreto-lei 1598/77, não acarreta a recomposição do lucro da exploração pois, dentre os ajustes para a sua apuração, não figura a exclusão de despesas indedutíveis (Decreto-lei cit., art. 19). 2) Somente compõem o lucro da exploração as receitas regularmente contabilizadas, não se computando para efeito da isenção concedida as receitas que, desviadas da contabilidade, sejam, em procedimento de ofício, adicionadas ao lucro real, base de cálculo do imposto, para efeito de tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ARACRUZ CÉLULOSE S/A.:

h. v.v. h



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10783-002.379/87-65

RECURSO Nº: 92.716

ACÓRDÃO Nº: 101-77.955

RECORRENTE: ARACRUZ CELULOSE S.A.

R E L A T Ó R I O

ARACRUZ CELULOSE S.A., qualificada nos autos, manifesta recurso a este Colegiado (fls. 259/295) contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Vitória (ES), fls. 241/257, que manteve o auto de infração contra ela lavrado às fls. 2/4.

O litígio submetido ao julgamento deste Colegiado versa sobre as seguintes matérias tributárias:

RESULTADO OPERACIONAL - INCENTIVOS À CONTA DO ICM -
SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

A empresa foi autuada por não computar na apuração de resultados valores escriturados como Reserva de Subvenção para Investimentos, à conta de Incentivos Fiscais do ICM, que para a fiscalização seriam Subvenções para Custeio, e bem assim o valor da correção monetária da reserva indevidamente formada, conforme QD nº 1, com infração ao disposto nos arts. 265, I, 347, I, b, e 387, II, do RIR/80, sendo:

Exercício de 1983	7.183.642
Exercício de 1984	14.481.622

Irresignada, a empresa impugnou a exigência, alegando em resumo (fls. 154/163) que o incentivo fiscal de que trata a Lei nº 2.469/69 do Estado do Espírito Santo, objeto da glosa imposta

Acórdão nº 101-77.955

pela fiscalização, seja uma subvenção para Custeio ou operação. Diversamente, é uma Subvenção para Investimentos, de acordo com o disposto no art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, com a nova redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79, art. 1º, item VIII, e que a parcela referente ao incentivo foi contabilizada em Reserva de Capital.

Transcreve dispositivos da Lei nº 2.469/69, do Estado do Espírito Santo, alterada pela Lei nº 3.370, de 07/10/80, ' excertos de ensinamentos da Doutrina e dos Pareceres Normativos CST nº 112/78 e 48/79.

Invoca também em seu favor o Ac. nº 101-73.097 e Ac. CSRF nº 01-0.205.

Sustenta que a aplicação dos incentivos pode ser feita tanto em projetos próprios como em projetos de terceiros e que os investimentos por ela realizados foram através de subscrição em projetos aprovados de sua coligada, CRIDASA - Cristal Destilaria Autônoma de Álcool S/A.

Não tendo havido irregularidade em relação ao tratamento contábil da subvenção em exame, diz, improcede a glosa da correção monetária da Reserva de Capital que, fazendo parte do seu patrimônio líquido, está sujeita à correção.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento sustentando (fls. 242/244) que o exame da legislação estadual referente ao incentivo fiscal via ICM (Leis 2.480/69, 2.469/69 e os Decretos nº 077-N de 03/09/70 e 034-N, de 31/12/69) ' em consonância com os PN CST nº 02/78 e 112/78, que são normas complementares do Direito Tributário, mostram que apenas a modalidade de redução do ICM instituído pela Lei nº 2.480/69, regulamentada pelo Decreto nº 077-N, preenche os requisitos estabelecidos nos citados atos normativos, por estabelecerem que a bonificação em questão é destinada a investimentos; que os retornos das parcelas depositadas só se efetivam após comprovadas as aplicações no empreendimento e que o titular do mesmo é o beneficiário da subvenção.

h. m

Acórdão nº 101-77.955

O incentivo instituído pela Lei nº 2.469/69, regulamentada pelo Decreto nº 034-N, de 31/12/69 não atende os requisitos do art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, PNs 02/78 e 112/78.

Diz que o caso não se identifica com a hipótese tratada no subitem 3.8 do PN CST nº 112/78 porque não há prova de que os recursos entregues pelo Estado do Espírito Santo à Aracruz Celulose para que fossem investidos e por ela repassados à CRIDASA, em troca de ações, tenham sido efetivamente aplicados por esta em implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Diz, que os Ac. 105-2.074, de 02/04/86 e 105-1.339, de 09/05/85 confirmam o seu entendimento.

Na fase recursal (fls. 262/269), a empresa persevera na tese já expendida em primeira instância.

Esclarece que a legislação estadual aplicável à espécie é a Lei nº 2.469/69, alterada pela Lei 3.370/80, regulamentada pelo Dec. 1.600-N, de 16/12/81, que revogou o Dec. 34-N/69.

Tece considerações sobre o incentivo em questão, sua gestão e sua mecânica de funcionamento (fls. 263/265), esclarecendo que suas aplicações através do FUNRES, foram dirigidas a empresas titulares de projetos aprovados na forma da lei (fls. 267), sendo que os montantes de incentivos de ICM nos períodos a que se refere o lançamento deram origem aos Certificados de Investimento no FUNRES de nºs 050.679, no valor de Cr\$ 5.725.203,04, relativo a ICM do ano-base de 1982, e 057.480, no valor de Cr\$ 9.797.550,13, relativo a ICM do ano-base de 1983. Esses certificados, esclarece, foram inclusive convertidos ulteriormente em ações da carteira do próprio FUNRES, sendo de ressaltar que especificamente a CRIDASA, empresa cujas ações compunham a carteira do FUNRES, é titular de projeto aprovado pelo GERES através da Resolução nº 210/81, de 29 de outubro de 1981 (docs. anexos 337/340 e 341/345).

7. dn

Acórdão nº 101-77.955

Cita em seu favor as conclusões dos Acórdãos CSRF nº 01-205, Acórdão nº 101-73.097 e 101-76.848.

Requer que quaisquer esclarecimentos e informações adicionais sejam solicitados ao BANCES e ao GERES, aos quais compete a fiscalização dos recursos incentivados.

AJUSTES DEVEDORES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES - CORREÇÃO MONETÁRIA

Segundo a fiscalização (fls. 3, 10 e 23), a autuada escriturou indevidamente como despesa operacional do exercício 'ajustes devedores de exercícios anteriores representando a permanência indevida do valor correspondente no Patrimônio Líquido, gerando débito indevido de correção monetária nos exercícios de 1983 e de 1984, da ordem de Cr\$ 28.968.234 e de Cr\$ 238.517.607, respectivamente, conforme item I do QD nº 4 e QD nº 8, com infração ao disposto no art. 186, § 1º, da Lei nº 6.404/76, c/c os artigos nºs. 171, II, e 378, I, do RIR/80.

Na impugnação (fls. 165/168), a sociedade alega improcedência do lançamento sustentando que a postergação do reconhecimento das referidas despesas não importou em redução do imposto ou em sua postergação, mas sim em antecipação e aumento do imposto efetivamente pago, ilustrando sua afirmação com o seguinte exemplo:

"Suponhamos que a despesa cujo reconhecimento foi adiado por um exercício tenha sido de 100, e que (a) a alíquota do imposto é de 40%, e (b) a correção monetária é de 200% (OTN de 10 no primeiro balanço, de 30 no segundo).

No exercício de competência, o contribuinte aumentou indevidamente o imposto em 40 (ou seja, 4 OTN) e o patrimônio líquido em 60 (e não em 100, como no Auto de Infração); ou no exercício seguinte, a redução do imposto será de 40, pelo reconhecimento da despesa, mais de 40% de 200% de 60, pela correção do balanço - isto é, $40 + 48 = 88$ mas esses 88 representam apenas 2,93 OTN, e o contribuinte terá pago um imposto a maior de 1,07 OTN - e antecipadamente - pelo diferimento no

17.

41

Acórdão nº 101-77.955

reconhecimento da despesa."

Cita em favor da sua tese os Acórdãos nº 101-77.763/80 e o Acórdão nº 101-73.305/82. Transcreve excertos do PN CST nº 57/79 e ensinamentos da Doutrina sobre a matéria.

A exigência foi mantida (fls. 245/6) sob o argumento de que a contribuinte reduziu indevidamente o resultado dos exercícios de 1983/84 ao contabilizar ajustes de exercícios anteriores como despesas do exercício ao invés de debitá-los diretamente à conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados. Tais ajustes normalmente alteram ativos e passivos e têm como contrapartida a conta de Lucros e Prejuízos Acumulados. Não têm bases legais as fundamentações do arrazoadado de fls. 165/69, uma vez que se torna evidente que a contribuinte, ao proceder a correção monetária da conta Lucros e Prejuízos Acumulados no novo exercício social, deveria fazê-lo com o saldo inicial acrescendo ou deduzindo esses ajustes de exercícios anteriores. Assim não procedendo, o Patrimônio Líquido determinado pelo Balanço Patrimonial dos Períodos-base de 1983/1984 permaneceu com um acréscimo indevido, ocasionando um saldo devedor de correção monetária, o qual foi deduzido indevidamente do resultado do exercício.

E conclui o julgador dizendo que assiste razão aos autuantes quando afirmam às fls. 209 que a impugnante reduziu o seu lucro no valor correspondente à contabilização dos Ajustes de Exercícios Anteriores como despesa operacional do exercício e também deduziu o valor pertinente ao saldo devedor de correção monetária a maior, em face do patrimônio líquido do balanço anterior haver ficado majorado.

Na fase recursal (fls. 269/275), a empresa persevera nos argumentos apresentados na impugnação.

ENCARGOS FINANCEIROS NÃO RECUPERADOS

O auto de infração (fls. 3) assim descreve os fatos e os enquadra na legislação do imposto de renda:

g. dh

Acórdão nº 101-77.955

"ENCARGOS FINANCEIROS NÃO RECUPERADOS - incidentes/incorridos sobre saldos devedores de contas correntes de controladas e coligadas, referentes repasses de recursos gratuitamente, conforme QD nº 5, com infração ao disposto nos arts. 157 § 1º, 175 § único, 265, II, do RIR/80. PN CST nº 43/81.

1.099.306.721"

O exercício financeiro em questão é o de 1983, ano-base de 1982.

Na impugnação (fls. 169/173), a autuada contesta a legitimidade da exigência sustentando que os dois primeiros dispositivos do enquadramento legal são de natureza genérica enquanto que a hipótese prevista no último dos dispositivos, que transcreve, não se ajusta ao caso concreto simplesmente porque ele pressupõe a ocorrência de recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, que a descrição dos fatos aponta não ter ocorrido. Ademais, no período-base de 1982 inexistia qualquer dispositivo legal que impusesse a cobrança de encargos financeiros em transferência de recursos de uma pessoa jurídica a outra e, mais ainda quando se tratar de operação para aumento de capital.

Diz que parte dos recursos era a título de adiantamento para pagamento de serviços, sendo que uma das contas não se refere a empresa controlada, mas a um clube esportivo que atende a região. Uma parte bastante expressiva dos créditos (Cr\$... 1.427.787.733,21) era contra sua controlada, Santa Cruz Urbanizadora S.A., não a título de mútuo mas adiantamento para futura capitalização. Outra parcela de crédito, também significativa houve cobrança de correção monetária pela variação das ORTN's e juros de 1% ao mês sobre o saldo devedor e procedimento simetricamente igual adotou nos meses em que o saldo era credor.

O julgador manteve em parte a exigência (fls. 246/248) sob o argumento de que a empresa tomara recursos junto a instituições financeiras assumindo encargos de variação cambial passiva e correção monetária pós-fixada passiva e outras despesas financeiras, em consonância com os dados consignados na declaração de rendimentos - pessoa jurídica, de fls. 140, pertinente ao

h

Acórdão nº 101-77.955

exercício de 1983, período-base de 1982. Posteriormente, repassou' tais recursos, gratuitamente, para as coligadas. Tal procedimento está explicitamente previsto no item 14 do PN CST nº 43/81 para ' efeito da exigência fiscal.

Diz que as alegações de que os valores remetidos' à coligada Santa Cruz Urbanizadora S/A a título de adiantamento pa ra futuro aumento de capital não devem ser acolhidos em virtude da inexistência de provas de que os repasses que deram origem ao lití gio atenderam as orientações emanadas do item 6.1 do PN 17/84.

Excluiu da base de cálculo as quantias de Cr\$... 101.304.577,15 e Cr\$ 16.006.394,24 por estarem revestidas de lega lidade conforme parecer da fiscalização de fls. 211, com base nos docs. de fls. 222/3.

Na fase recursal (fls. 276/279), a empresa reite- ra argumentos já apresentados e assevera que os empréstimos e fi- nanciamentos tomados a terceiros não foram repassados às suas coli gadas mas aplicados no financiamento de suas instalações industriais.

CORREÇÃO MONETÁRIA DE SALDOS DEVEDORES DE CONTA—
CORRENTE DE CONTROLADAS E COLIGADAS.

Na infração ao art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 foi tributada no exercício de 1984, ano-base de 1983, a quantia de Cr\$ 2.455.008.967, em razão de insuficiência na escrituração da cor- reção monetária sobre saldos devedores em contas-correntes de con- troladas e coligadas (fls. 3, 26 e 27).

Impugnando a exigência (fls. 173/175), a empresa alegou em sua defesa que as transferências feitas para a sua con- trolada Santa Cruz Urbanizadora S/A, como já esclarecido anterior- mente no item 35 de sua impugnação, não foram a título de mútuo mas de adiantamentos para futuro aumento de capital operacional em que não existe a exigência de que trata o art. 21 do Dec.-lei nº 2.065/ 83. Os valores aportados à Santa Cruz Urbanizadora S/A foram capi- talizados em sua Assembléia Geral Extraordinária de 22/12/83 proce- dimento adotado em todos os anos seguintes.

7. 47

Acórdão nº 101-77.955

Diz que, excluídas as expressivas parcelas destinadas ao aumento de capital na Santa Cruz, sobre o saldo remanescente foram em outras contas reconhecidos encargos financeiros.

Afirma que, feita essa exclusão, o saldo das contas (salvo em dois meses) é favorável às coligadas e controladas' e não à impugnante, como se verifica do quadro demonstrativo que apresenta.

O lançamento foi mantido porque, segundo o julgador (fls. 254), os valores que serviram de base de cálculo do imposto constituíram-se de duas parcelas: 1ª) correção monetária calculada sobre saldos devedores líquidos mensais de coligadas e controladas, e 2ª) despesa de correção monetária sobre mútuos computada indevidamente na apuração do resultado, em virtude de a empresa calcular receita e despesa de correção monetária sobre os ' saldos credores e devedores ao invés de saldos líquidos (credores-devedores). Diz que, de acordo com QD nº 10 (fls. 26/27), a correção monetária apurada é receita, logo a despesa financeira no valor de Cr\$ 397.424.021 deve ser glosada.

No recurso (fls. 279/282), a sucumbente reitera' os argumentos apresentados em sua impugnação e junta cópia das atas de suas Assembléias Gerais em que, assevera, sucessivamente' ao longo dos anos e a partir de 22/12/83, os recursos aportados foram efetivamente capitalizados, inclusive, a partir da divulgação do Parecer Normativo 17/84, com observância das condições ali estabelecidas quanto a prazos a serem observados para a formalização dos atos de aumento de capital.

INVERSÃO DE CAPITAL EM ATIVOS PERMANENTES ESCRITURADOS INDEVIDAMENTE COMO CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS

A autuação teve como fundamentação fática o título em epígrafe, e por base o QD nº 06 (fls. 3, 4 e 13) e, como enquadramento legal, os arts. 193, § 2º, 227, par. único, e 209, II, do RIR/80. As bases de cálculo foram as quantias de Cr\$...

5.

dh

Acórdão nº 101-77.955

171.986.644 e Cr\$ 302.774.985, nos exercícios de 1983 e de 1984, respectivamente.

Na impugnação (fls. 175/184), a empresa acolheu ' em parte a exigência fiscal em relação aos bens e serviços que relaciona às fls. 176 (§ 40 da petição).

No mais, contestou o lançamento, alegando em resumo, que se trata de despesas com simples reparos ou consertos com substituição de partes e peças desgastadas pelo uso dessas despesas essas que se caracterizam como de simples conservação e manutenção e, por tanto, são dedutíveis do lucro operacional nos termos do artigo nº 227, do RIR/80.

Diz que cabe ao fisco demonstrar e não apenas supor o aumento de vida útil superior a um ano.

Cita jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuinte em favor de sua tese (Ac. 1.3/0137, de 25/11/74, Ac. 101-77.065, de 25/02/87, Ac. 1.4/0646, de 09/07/75, 1.3/0049) e conclusões do PN CST nº 22/87.

Contesta a natureza ativável de outros valores, como os classificados em Estudos e Projetos": Os serviços aerofoto—gramétricos que são parte necessária do inventário permanente das florestas da impugnante em constante transformação.

Assevera que fez uso da faculdade prevista no artigo 193 do RIR/80 ao apropriar como despesa operacional bens de pequeno valor, respeitados os limites legais. Tais bens são pratos, bandejas, tabuleiros, travessas, forminhas, utilizados, indevida—mente, nos diversos refeitórios industriais da impugnante.

A autoridade julgadora de primeira instância (fls. 256) excluiu da base de cálculo do exercício de 1983, ano-base de 1982, a importância de Cr\$ 11.789.661,00, mantendo integralmente a exigência referente ao exercício de 1984.

B. M

Acórdão nº 101-77.955

Fundamentou sua decisão na análise criteriosa realizada pelos autuantes na documentação trazida como elemento probante ao processo.

Esta análise encontra-se às fls. 211 a 217.

Na fase recursal (fls. 282/292), a empresa reitera argumentos apresentados em sua impugnação e, ataca os fundamentos apresentados na informação fiscal acolhida pelo julgador como razão de decidir.

Afirma que praticamente todos os itens foram mantidos com a justificativa de elevado valor ou, de que, no período-base seguinte, não se verificou a aquisição da mesma peça ou de que os serviços efetuados tiveram duração de mais de um ano, em vez de comprovar o aumento de vida útil superior a um ano. Contesta os critérios utilizados pela fiscalização.

Alega que a decisão recorrida silenciou sobre o argumento por ela apresentado de impugnação de que a manutenção da glosa dos valores e exigência de sua ativação importaria a adoção dos critérios indicados no PN CST nº 22/87.

Insiste em que os valores elencados no item "Consultoria, Estudos e Projetos não atendem o critério legal de classificação no Ativo Diferido visto que tais despesas de forma alguma teriam contribuído para a formação do resultado de exercícios subsequentes, exemplificando como tal as despesas com serviços aerofotogramétricos que não se destinaram a inventário de estoques para fim de levantamento de balanços, mas sim de despesa corrente de manutenção do ativo florestal da recorrente.

E, igualmente, o denominado Projeto de Estudos e Efluentes trata-se de um contrato tendo por objeto a prestação dos serviços pelo Centro de Pesquisas do Mar, de Bioensaios a serem realizados mediante coletas mensais de amostras.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO

3. 41

Em sua impugnação (fls. 185/190), a autuada pleiteia a revisão do lucro da exploração, base de cálculo do incentivo à exportação a que faz jus, em razão do lançamento de ofício.

O lançamento aumenta o lucro líquido do período, ensejando simultaneamente o lucro da exploração e reclamando a recomposição de ofício do valor deste. É o mesmo que acontece diante da existência de prejuízos, em que compete à fiscalização compensá-los de ofício. Cita jurisprudência administrativa que entende favorecer-lhe.

A autoridade recorrida negou a pretensão da contribuinte, de acordo com as orientações emanadas do PN CST 11/81 (fls. 254).

Na fase recursal (fls. 292/295) a empresa renova perante o Colegiado as razões já apresentadas em primeira instância.

É o relatório.

h. dh

ACÓRDÃO Nº 101-77.955

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo co
nhecimento.

O voto segue a mesma ordem de matérias adotada no
relatório.

Assim, tem-se:

RESULTADO OPERACIONAL - INCENTIVOS

À CONTA DO ICM - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

A matéria não é nova neste Colegiado.

Ao ensejo do julgamento do Recurso nº 90.565, como
relator, emiti o seguinte voto, cujas conclusões embasaram o Ac.
101-76.848 e que ora reitero como razão de decidir:

"O litígio posto sob julgamento da Câmara cin
ge-se ao seguinte: Entende o fisco que não se en
quadra na hipótese prevista no § 2º do art. 38, do
Decreto-lei nº 1.598/77 (nova redação dada pela al-
teração VIII, do art. 1º, do Dec.lei 1.730, de 17
de dezembro de 1979), o incentivo concedido pelo Es-
tado do Espírito Santo na Lei 2.469/69, porque des-
tinado à subscrição de ações e debêntures conversí-
veis em ações, de outras empresas, em desacordo com
o entendimento do PN CST 112/78, subitem 7.1, segun-
do o qual, dentre outros requisitos, impõe-se que
o beneficiário da subvenção seja a pessoa jurídi
ca titular do empreendimento econômico.

Os textos legais em questão são os seguintes:

- a) § 2º do art. 38 do Dec.-lei 1.598/77, nova
redação dada pela alteração VIII, do art.
1º, do Decreto:lei 1.730/79:

§ 2º - As subvenções para investimento, in-
clusive mediante isenção ou redução de im
postos concedidos como estímulo à implanta-
ção ou expansão de empreendimentos econômi-

B.

dn

cos, e as doações feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º 4º do art. 19; ou

b) feitas em cumprimento de obrigações para garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizada para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas";

b) Lei 2.469/69, do Estado do Espírito Santo, arts. 2º e 4º:

"Art. 2º - Os recursos decorrentes do incentivo previsto nesta lei serão aplicados na subscrição de ações ou debêntures conversíveis emitidas por empresas industriais, de pesca, de turismo, agropecuárias, de comércio e serviços, novas ou em expansão..."

"Art. 4º - Mediante solicitação do contribuinte a ser manifestada no prazo de 06 (seis) meses, contados da data da emissão do certificado, o valor deste será aplicado na subscrição ou compra de ações ou de debêntures conversíveis em ações de empresas cujos projetos tenham sido aprovados pelo Grupo de Recuperação Econômica do Espírito Santo — GERES.

§ 1º - As ações a que se refere este artigo serão nominativas e intransferíveis pelo prazo de 5 (cinco) anos."

Do exame do § 2º do art. 38 do Dec.-lei número 1.598/77 verifica-se que efetivamente a lei federal não restringe o benefício às subvenções para investimento cujos beneficiários sejam as pessoas jurídicas titulares do empreendimento econômico que, "data venia", realmente é uma interpretação que não encontra respaldo na letra da lei.

O dispositivo em tela é abrangente quando se refere à forma de subvenção para investimento por via de isenção ou redução de impostos, procurando dar um alcance mais elástico ao conceito. Atinge não apenas a subvenção para investimento feita pelo Poder Público através de transferências de capital, por conta de verbas orçamentárias, mas também através de isenções ou reduções de impostos.

7.

E ao fazê-lo fiz a lei que as subvenções para investimento por ela alcançadas são as concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos tão somente, sem restringir o benefício a projetos, dessa natureza, da própria pessoa jurídica favorecida pela isenção ou redução.

Vale dizer que não havendo vedação expressa na lei federal para que as subvenções para investimento possam ser aplicadas em projetos de terceiros, o contribuinte poderá fazê-lo, desde que os projetos refiram-se à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e que a contrapartida se faça nos termos dos itens "a" e "b" do § 2º; do art. 38 do Dec.-lei 1.598/77.

Não seria, na verdade, coerente o dispositivo se fizesse a restrição pretendida pelo fisco em subvenção concedida pelo Poder Público, quando excluído do lucro real as doações feitas pelo Poder Público sem sequer restringi-la a encargos, deixando a este a faculdade de gravá-la ou não.

Ora, se assim é, também não teria sentido pretender que a subvenção para investimento que já está expressamente limitada a ampliação ou expansão de empreendimento econômico, ainda ficasse adstrita a projetos próprios, inviabilizado com isso a canalização de pequenos recursos para projetos dessa natureza.

A lei federal deixa, assim, à legislação que conceber a subvenção para investimento o poder de disciplinar os termos do benefício, desde que atendidos os pressupostos por ela expressamente estabelecidos. Sem acréscimos e sem reduções ao seu texto.

Afinal a não inclusão do valor da subvenção para investimento na apuração do lucro real representa uma forma de isentar do imposto de renda parcela do crédito tributário, e, como tal, a interpretação de seu texto deve ser literal, como recomenda o artigo 111 do C.T.N.

E a lei estadual que concedeu o incentivo, Lei número 2.469/79, destina os recursos à subscrição de ações ou debêntures conversíveis em ações em empreendimentos econômicos que especifica, condicionando ainda que sejam novos ou em expansão, requisitos que afastam a possibilidade de serem aplicados em simples inversões financeiras.

E afastam simultaneamente a idéia de que possam servir a favores de qualquer espécie, em especial do.

3

4

ACÓRDÃO Nº 101-77.955

tar empresas de recursos para especularem no mercado de ações.

Objetivo, como se verifica dos termos do art. 4º, da referida lei, é que tais aplicações se façam em projetos (de ampliação ou expansão, novos) que tenham sido aprovados pelo Grupo de Recuperação Econômica do Espírito Santo — GERES, e que as ações que lhe corresponderem sejam nominativas e, ainda, intransferíveis por 5 (cinco) anos.

Deve-se lembrar que o Governo Federal, com a concessão do favor fiscal contido no art. 38, § 2º do Dec.-lei nº 1.598/77 está indo ao encontro do esforço do Governo Estadual para a recuperação da com balida economia de um estado da Federação, e que a interpretação restritiva importará em reduzir-lhe os efeitos, se se considerar a importância do Imposto de Renda, na área dos incentivos. Quanto mais, quando a restrição não se contém expressamente na lei de regência.

Não havendo por parte do fisco qualquer outra restrição, além da já examinada neste voto, isto é, de que o empreendimento favorecido com o investimento fosse próprio, entendo descaber a inclusão da parcela de Cr\$ 42.602.869 (valor das subvenções) ao lucro real do exercício de 1984, para efeito de tributação.

Conseqüentemente, reconheço como legítima a constituição da reserva de incentivos e, portanto, a correção monetária de seu valor, (Cr\$ 14.700.303), dá-se por imperativo legal (Dec.-lei 1.598/77, art. 39, I, "b"), já que nenhuma outra razão o fisco apresentou para justificar a glosa da correção monetária, que não fosse a do item 2.3 do auto de infração."

Também no caso sob julgamento, o fisco não apresentou qualquer argumento novo além do tratado no voto retrotranscrito.

É verdade que o julgador ao argumentar que o PN CST nº 112/78 não se aplicava à espécie, disse que dos autos não constava a prova de que a CRIDASA tivesse aplicado os recursos em implantação ou expansão do empreendimento econômico, esquecendo-se que os autuantes não pediram à fiscalizada essa prova. E simplesmente por que já tinham convicção formada de que o benefício da Lei 2469/69 do Estado do Espírito Santo não caracterizava subvenção para investimen

7. dn

ACÓRDÃO Nº 101-77.955

toe sim subvenção para custeio, como se verifica dos termos suscint-
tos da peça básica.

No entanto, a recorrente indicou o projeto na CRIDA
SA aprovado pelo GERES (Resolução nº 210/81, de 29.10.81 - fls.268)
e ainda propôs, se necessária, diligências junto ao BANDES e GERES.

De qualquer modo a questão não fez parte do auto
e nem foi investigada pela fiscalização.

Entendo, pois, como improcedente o lançamento das
parcelas contabilizadas como reserva de capital, cuja constituição
reputo legítimas, descabendo também, por via de consequência, a glo-
sa das despesas de correção monetária.

Excluo, portanto, das bases de cálculos dos exercí-
cios de 1983 e de 1984, as quantias de Cr\$ 7.183.642 e de Cr\$
14.481.622, respetivamente.

AJUSTES DEVEDORES DE EXERCÍCIOS
ANTERIORES - CORREÇÃO MONETÁRIA

Tem razão da Recorrente ao afirmar que a posterga-
ção da despesa não acarretou prejuízos ao fisco de molde a justi-
ficar o lançamento de ofício por redução dos exercícios de 1983 e
de 1984, sob o argumento de que os ajustes de exercícios anterio-
res propiciaram correção monetária a maior do patrimônio líquido.

É verdade que a contabilização de ajustes de exer-
cícios anteriores como despesas do exercício ao invés de debitá-los
diretamente à conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados ensejou a cor-
reção monetária do Patrimônio Líquido majorado daqueles valores ,
mas também é verdade que o fisco não sofreu prejuízos afinal, por-
que a empresa majorara a base de cálculo do exercício anterior exa-
tamente daquelas parcelas, ensejando um imposto maior que o devido.

O exemplo numérico desenvolvido pela recorrente na

h.

dh

ACÓRDÃO Nº 101-77.955

impugnação, que não foi infirmado pelos autuantes ou pelo julgador bem retrata a realidade.

Se os autuantes recompusessem todos os cálculos a partir da redistribuição dos valores por exercício como recomenda o parágrafo único do art. 154 do RIR/80 e considerassem os efeitos da correção monetária do imposto pago a maior no período de correspondência, verificariam que no período seguinte a repercussão seria bem diferente da que chegaram.

Tem razão, portanto, Hirome Higuchi quando, na citada obra "Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática" afirma que "A antecipação de receitas ou a postergação de despesas gera um lucro a maior, que por sua vez irá gerar antecipadamente despesas de correção monetária nos exercícios seguintes. Entendemos que o fato não constituirá infração à legislação fiscal porque o contribuinte estará corrigindo um lucro já tributado".

Mesmo que a empresa tivesse prejuízos, no exercício de correspondência da despesa, sob o aspecto da correção monetária a maior do patrimônio líquido, não haveria consequência tributária porque o aumento da despesa seria contrabalançado pela receita de correção monetária do prejuízo.

Dou, pois, provimento ao recurso nesta matéria, excluindo as quantias de Cr\$ 28.968.234 e Cr\$ 238.517.607, das bases de cálculo dos exercícios de 1983 e de 1984.

ENCARGOS FINANCEIROS NÃO RECUPERADOS

Realmente os artigos 157, § 1º, e 175, par. único, são normas de caráter geral que só têm sentido na medida em que a pessoa jurídica tenha deixado de apropriar uma receita a que estivesse obrigada por força de lei.

No caso, o dispositivo apresentado pela fiscalização foi o art. 265, II, do RIR/80, que dispõe:

M. dh

ACÓRDÃO Nº 101-77.955

"Art. 265 - Serão computados no lucro operacional:

I - -----"omissis" -----

II - as recuperações ou devoluções de custos, de
duções ou provisões (Lei nº 4506/64, art. 44,
III);"

Pela simples leitura do texto, vê-se que a hipótese legal pressupõe a efetiva recuperação ou devolução no custo, o que não aconteceu no caso concreto, em que a pessoa jurídica é tributada porque a fiscalização e o julgador entenderam que ela deveria apropriar como receita os encargos financeiros correspondentes aos valores repassados às outras empresas.

Deste modo, o enquadramento legal não corresponde à descrição dos fatos.

A revisão legal para exigência de apropriação de em cargo financeiro não efetivamente recebido somente surgiu no artigo 21 do Dec.-lei nº 2065/83 e, mesmo assim, para a correção monetária, em caso de mútuo dentre as pessoas jurídicas indicadas.

A retroatividade da lei tributária só é cabível nos casos expressamente autorizados no Código Tributário Nacional (art. 106) e dentre eles não se insere a matéria tratada no referido art. 21.

Por outro lado, a questão não foi enquadrada como ' glosa de encargos financeiros de empréstimos tomados pela pessoa jurídica e repassados graciosamente, circunstância que também precisaria ser comprovada.

A pretenção fiscal não tem, portanto, suporte legal e, assim, o lançamento infringe o princípio da reserva legal consagrado no Direito Tributário Brasileiro (CTN. art. 3º e 142, par. único).

Excluo, portanto, da base de cálculo do exercício de 1983, a parcela de Cr\$ 981.995.749,61 ainda objeto de litígio.

h.

47

CORREÇÃO MONETÁRIA DE SALDOS DEVEDORES
DE CONTA-CORRENTE DE CONTROLADAS E COLIGADAS

O art. 21 do Dec.-lei nº 2065, de 26.10.83, dis
põe "in verbis":

"Art. 21 - Nos negócios de mútuo contratados en
tre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, con
troladoras e controladas, a mutuante deverá reconhe
cer, para efeito de determinar o lucro real pelo me
nos o valor correspondente à correção monetária cal
culada segundo a variação do valor da ORTN."

Quando o dispositivo diz "pelo menos" está conside-
rando que a empresa poderá ter apropriado contabilmente receita fi-
nanceira oriunda do mútuo.

Deste modo, se a empresa não apropriou contabilmen-
te receita alguma dessa natureza ou o fez em quantia inferior ao
valor da correção monetária deverá na determinação do lucro real,
ou seja, extracontabilmente, reconhecer o valor da correção monetá-
ria ou a diferença entre ela e a importância apropriada como recei-
ta, conforme o caso.

Quando a empresa contrata mútuo com pessoas jurídi
cas coligadas, interligadas, controladoras e controladas e apro-
pria contabilmente encargos recíprocos por importâncias mutuadas de-
verá cada pessoa jurídica determinar as receitas e as despesas fi
nanceiras (pelo menos a correção monetária) que lhe competem acres-
centando as receitas ao lucro operacional e dele deduzindo as des-
pesas de igual natureza.

Deste modo, a glosa de despesa que foi contabiliza-
da (como o próprio AD nº 10 de fls. 26, está a indicar) precisa ser
devidamente justificada e fundamentada em dispositivo legal ou regu-
lamentar o que não foi feito. O único fundamento apresentado foi
o art. 21 do Dec.-lei 2065/83.

Na apuração da base de cálculo (QD nº 10 - fls. 26),

B.

dn

compensou-se a receita de correção monetária escriturada com parte da despesa de igual natureza, tributando-se a diferença (Cr\$. 397.424.021).

Tal procedimento implicou na glosa de toda a despesa apropriada.

O julgador acompanhou a informação fiscal na explicação de que a glosa da despesa se impugna porque a pessoa jurídica calculara a receita e despesa de correção monetária sobre os saldos credores e devedores ao invés dos saldos líquidos.

A sua afirmação estaria correta se a empresa não tivesse apurado e contabilizado receitas e despesas de correção monetária sobre os saldos credores e devedores e a apuração se fizesse extracontabilmente em cumprimento ao disposto no art. 21 do Decreto-lei nº 2065/83.

A receita que foi contabilizada deve ser respeitada na apuração de eventual diferença para o tratamento determinado pelo citado dispositivo.

Por outro lado, também deveria ser revisto o cálculo das despesas financeiras para glosar-se o excesso, como despesa desnecessária às atividades da pessoa jurídica.

Deste modo, a receita a ser tributada, com base no art. 21 do Dec-lei nº 2065/83, seria a diferença entre Cr\$ 2.057.584.946 e Cr\$ 1.086.430.998,34; ou seja, Cr\$ 971.153.947,66.

Ocorre que aquela parcela (Cr\$ 2.057.584.946) foi questionada pela sociedade sob o argumento de que parte considerável fora a título de adiantamento à sua controlada Santa Cruz Urbanizadora S/A. para futuro aumento de capital, com a elaboração de demonstrativo em que procura demonstrar que, excluída as parcelas adiantadas à Santa Cruz, os saldos lhes seriam desfavoráveis.

Não acolhida sumariamente a alegação, sob o argumen

h.

47

ACÓRDÃO Nº 101-77.955

to de falta de comprovação, a empresa, na fase recursal, junta cô
pia das atas das Assembléias Gerais Extraordinárias realizadas a-
pós o advento do Decreto-lei nº 2065/83, comprobatórias dos aumen-
tos de capital realizados com adiantamentos feitos pela recorrente.

O exame desses documentos revela que em todas as
Assembléias Gerais Extraordinárias (22/12/83, 20/12/84, 30/04/1985,
23/12/85, 30/04/86, 23/12/86, 30/04/87 e 30/12/87) o aumento de ca-
pital era feito com vultosos recursos adiantados (Cr\$
2.767.491.406,81, Cr\$ 8.948.968.309,35, Cr\$ 5.358.199.223,25, Cr\$
16.254.552.168,75, Cz\$ 13.011.492,00, Cz\$ 38.817.278,74, Cz\$.....
20.374.682,46 e Cz\$ 215.291.308,25 (fls. 296/332).

O histórico demonstra que efetivamente a empresa a
diantava altas somas à sua controlada para posterior aumento de ca-
pital. E tais adiantamentos não possuem a natureza jurídica de em
préstimos, uma vez que não têm a conotação de posterior retorno, mas
se destinava posterior aumento de capital (ver PN CST 17/74 e ju
risprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes).

No ano-base de 1983, o aumento de capital com re
cursos adiantados pela suplicante, como consta da AGE de 22.12.83
(fls. 330/332), foi da ordem de Cr\$ 2.767.491.406,81 (Dois bilhões
setecentos e sessenta e sete milhões, quatrocentos e noventa e um
mil, quatrocentos e seis cruzeiros e oitenta e um centavos).

A exclusão dessa parcela do somatório das importân-
cias tidas por emprestadas pela recorrente, a análise do QD número
10, após essa exclusão, e a consideração dos valores insertos no de
monstrativo de fls. 175 (não contestado pelos autuantes na informa-
ção fiscal. Desconsiderado apenas por falta de comprovação), e bem
assim os argumentos acima expendidos, conduzem à convicção de que
o lançamento não pode prosperar.

Impõe-se a exclusão da importância de Cr\$
2.455.008.967 da base de cálculo do exercício de 1984.

B.

dh

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

ACÓRDÃO Nº 101-77.955

INVERSÃO DE CAPITAL EM ATIVOS PERMANENTES ESCRITURADOS
INDEVIDAMENTE COMO CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS

O art. 227 do RIR/80 admite como custo ou despesa operacional do exercício dos dispêndios, com reparos e conservação de bens e instalações destinados a mantê-los em condições eficientes de operação, excepcionando apenas aquelas que implicarem em aumento da vida útil superior a um ano em relação à prevista no ato de aquisição do respectivo bem.

Por outro lado, o art. 193 e seu § 2º do RIR/80, veda a dedução como lucro ou despesa operacional de bens do ativo permanente de valor superior a Cr\$ 9.000,00 (valor atualizável por exercício) e quando o bem ou melhoria tiver vida útil superior a um ano.

Do exame dos dispositivos, vê-se, desde logo, que o vulto do dispêndio só tem significação para que o contribuinte possa deduzir o valor de um bem, em princípio ativável, como despesa operacional. Mas não é critério para que uma despesa de reparo ou conservação de bem se torne ativável.

O conserto ou reparo de um bem não perde sua natureza por que o seu valor é elevado. É preciso que se tenha em conta o preço do bem consertado e isso não foi considerado na avaliação fiscal que se orientou em diversas oportunidades exclusivamente no elevado valor do reparo.

A única razão para que haja a obrigatória ativação do valor do reparo ou melhoria é que de um ou de outra resulte aumento de vida útil do bem por período superior a um ano.

De sorte que, há dúvida à veracidade do montante da despesa, o fisco poderá, comprovando sua suspeição, glosá-la por ser desnecessária às atividades da pessoa jurídica, mas jamais exigir sua ativação.

Isso não seria solução.

Por outro lado, compete ao fisco demonstrar que houve o aumento de vida útil superior a um ano para que haja exigência de capitalização. Esta demonstração deve ser feita com apoio em elementos consistentes e não apenas com base em presunção. O fato de um mesmo reparo ou troca de peça não ser repetido no ano seguinte não implica em aumento de vida útil.

7. 4

ACÓRDÃO Nº 101-77.955

O recondicionamento de componente de um maquinário não lhe aumenta necessariamente a vida útil. Apenas lhe devolve a condição de uso.

A prestação de serviços na implantação de projetos que irão indubitavelmente contribuir para a formação do resultado de mais de um exercício deve realmente ter seu custo ativado nos termos do art. 209, II, do RIR/80.

Assim, com base nessas conclusões, entende o relator que não está comprovada a necessidade de ativação das parcelas remanescentes do QD nº 6-A (fls. 14), à exceção dos serviços de Construção Civil obra II-A que por definição é de natureza capitalizável e a recorrente não apresentou justificativa capaz de infirmar essa convicção. O valor relacionado nesse quadro a ser excluído da base de cálculo da tributação é de Cr\$ 85.480.703 (ex. 83).

Do mesmo modo, no Quadro Demonstrativo GB (fls. 15), dentre as parcelas ainda em litígio somente a parcela de Cr\$1.969.786 - Serviços de Construção Civil Obra II-A está, pelos motivos acima apresentados, sujeita à ativação, excluindo-se, portanto, da base de cálculo a importância de Cr\$ 22.683.306 (ex. 83).

Dentre as parcelas em litígio relacionadas no QD nº 6-c (fls. 16) devem ser excluídas as de Cr\$ 3.475.202 e Cr\$3.475.202, no total de Cr\$ 6.950.404 (ex. 83).

Os valores constantes do QD 6-D (fls. 17) estão realmente sujeitos à ativação em face da natureza de cada um deles. Os serviços aerofotogramétricos, porque não convence o argumento de que se destinavam a despesa corrente de manutenção do ativo florestal como parte de inventário permanente das florestas da fiscalizada, pois esta não infirmou com prova em contrário a informação dos autuantes (fls.215) de que "no ano seguinte estas despesas não foram efetuados, o que comprova que elas se referem a pesquisa ou estudo de interesse da empresa, devendo ser ativados".

Do mesmo modo, a elaboração de plantas da fábrica e de terminal portuário e elaboração de ante-projeto de uma ponte, são despesas ativáveis, por natureza.

No exercício de 1984, do QD 6-A, (fls.18) devem ser capitalizadas apenas as parcelas de Cr\$ 4.958.949 e de Cr\$ 6.855.678, que se referem a mão de obra da Obra Aracruz II, por sua natureza. Excluem-se nesse quadro Cr\$ 30.753.087.

7. 7

ACÓRDÃO Nº 101-77.955

No QD 6-B1 (fls. 19) todas as despesas são por natureza ativáveis e o fato de haver prestação de serviços de terceiros nos estudos ou bioensaios não lhe retira esta conotação.

Todas as parcelas constantes do QD 6-C1 (fls. 20) no montante de Cr\$ 97.498.237, devem ser excluídos por realmente envolverem reparos, consertos e beneficiamento de componentes com ou sem emprego de matéria-prima, sem que houver prova do aumento de vida útil dos bens reparados.

No QD 6-D.1 (fls. 21), dentre as parcelas em litígio, são ativáveis as de Cr\$ 2.879.147, referente a mão-de-obra da Obra Aracruz II, e a de Cr\$ 5.688.149, dada as suas naturezas, e as de Cr\$ 120.276, Cr\$ 2.454.931, Cr\$ 3.682.396 e Cr\$ 519.330, uma vez que, para efeito da exceção prevista no art. 193, "in fine", do RIR/80, prevalece o critério de utilidade que os bens em conjunto devem prestar como os talheres em um faqueiro ou as telhas, tijolos e cimento na construção, ou, no caso, os pratos em um aparelho ou as travessas no seu conjunto. O PN CST nº 100/78 oferece orientação nesse sentido.

Então, do QD nº 6-D.1 (fls. 21) devem. se excluir , dentre as em litígio, as parcelas de Cr\$ 10.251.000, Cr\$ 9.244.800, Cr\$ 21.548.569 e Cr\$ 32.100,000, no montante de Cr\$ 73.144.369.

Em resumo, devem ser excluídas das bases de cálculo dos exercícios de 1983 e de 1984 as quantias de Cr\$ 115.114.113 e de Cr\$ 201.395.693, respectivamente.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO

Não procede a argumentação expendida pela recorrente.

Tanto a Administração Fiscal no PN CST nº 11/81, como a Jurisprudência Administrativa, em diversos pronunciamentos, dentre eles o Ac. 101-77.663 e 101-77.673, são contrárias à pretensão do contribuinte.



Como bem assinalou o PN CST nº 11/81, é essencial para o gozo dos incentivos fiscais que têm por base o lucro da exploração que a empresa mantenha escrita regular de sorte que as receitas não incluídas na escrituração, como "v.g." a receita de variação monetária, escapam ao alcance do benefício.

Ate mesmo por uma questão de lógica não teria sentido fazer-se incidir sobre valores não registrados o cálculo da isenção, uma vez que ela está delimitada pelos resultados obtidos através de escrituração regular.

A recomposição do lucro da exploração é descabida porque o lucro líquido do exercício já estava afetado pelos valores apropriados como custo ou despesa, abstração feita de sua dedutibilidade ou indedutibilidade para os efeitos fiscais, posto que os ajustes que o art. 19, do Decreto-lei 1598/77, manda fazer, para determinar a base de cálculo do incentivo, não compreende a exclusão de despesas indedutíveis.

"Ita lex dicit":

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

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".

Diferentemente, na determinação do lucro real, base de cálculo do imposto, a inclusão das despesas indedutíveis é essencial, como forma de compensar o lucro operacional pela apropriação de custos e despesas aceitas pela lei comercial, mas não re

7.

ch

conhecida pela legislação fiscal como expressamente recomenda o § 2º, alínea "a", do art. 6º, do Decreto-lei 1598/77, assim redigidos:

"§ 2º Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos despesas, encargos, perdas, provisões participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;"

Como se vê, a perplexidade do contribuinte é injustificada, deixando-se iludir pela falta aparência de que a adição ao lucro líquido para apuração do lucro real pressupunha igual tratamento para a determinação do lucro da exploração.

Assim, nesta ordem de juízos, dou provimento parcial ao recurso para excluir das base de cálculo dos exercícios de 1983 e de 1984, as quantias de Cr\$ 1.133.262.038,61 e de Cr\$..... 2.909.403.889, respectivamente.


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR 