



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10880.011914/91-20  
Recurso nº : 107.672  
Matéria : IRPJ - Ex. de 1988  
Recorrente : CIA. ELDORADO DE HOTÉIS  
Recorrida : DRF em SÃO PAULO - SP  
Sessão : 08 de julho de 1997.  
Acórdãoº. : 107-04.265

IRPJ - LUCRO DA EXPLORAÇÃO - DETERMINAÇÃO-  
DECLARAÇÃO. As pessoas jurídicas que exploram atividades com  
tratamento fiscal diferenciado devem apurar o valor do lucro da  
exploração de cada atividade incentivada através de registros  
contábeis específicos, se o sistema adotado assim permitir, nada a  
impedindo que, na falta de melhor regulamentação, tais resultados  
sejam declarados em formulários distintos.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso  
interposto por CIA. ELDORADO DE HOTÉIS.

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

  
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ  
PRESIDENTE

  
JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 AGO 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS,  
MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e  
CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.011914/91-20  
Acórdão nº. : 107-04.265

**RELATÓRIO**

O presente processo já foi objeto de apreciação por esta Câmara, quando ficou decidido pela conversão do seu julgamento em diligência, em Sessão de 06.12.94, consoante os termos da Resolução nº 107-0.080. Para melhor compreensão dos fatos passo à leitura do relatório e do voto contidos na referida Resolução:

O presente processo teve início com a impugnação de fls. 01 a 06, apresentada pela pessoa jurídica nomeada à epígrafe, contra o lançamento suplementar consubstanciado através dos documentos de fls. 25 e 26, segundo os quais a notificada utilizou-se, indevidamente, de isenção do imposto, por ter sido apurado, segundo a revisão, lucro da exploração negativo, cujo enquadramento legal deu-se com fulcro nos art. 440 e/ou 441, combinado com o 412, ambos do RIR/80.

Em síntese, alegou a impugnante que:

1. tendo solicitado a retificação do lançamento, através de SRLS, o mesmo foi mantido, ao argumento de que o cálculo ali demonstrado estava correto;

2. segundo os itens 7 e 8 do PN 49/79 (transcreve), o método percentual de apuração do lucro da exploração é alternativo e somente adotável pelas empresas que não possuem registros contábeis capazes de distinguir o referido lucro do empreendimento incentivado em relação ao das demais atividades, sendo que no seu caso o sistema contábil está preparado para proceder a tal separação, cujos registros estão à disposição do fisco;

3. para demonstrar o lucro da exploração do estabelecimento isento e o lucro não alcançado pelo favor fiscal, apresentou dois formulários Anexo 2, sendo que, quanto ao do estabelecimento isento, partiu de seu lucro líquido contábil e efetuou todos os ajustes para o cálculo do lucro da exploração, sobre o que foi aplicada a alíquota do imposto e adicional, obtendo-se a redução no valor indicado, de acordo com as instruções pertinentes;

4. assim, preencheu um segundo Anexo 2, para demonstrar que o restante do lucro, não beneficiado, estaria sendo normalmente tributado, perfazendo, a soma dos resultados (lucros líquidos) o total constante do item 14/01;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº : 10880.011914/91-20

Acórdão nº. : 107-04.265

5. exceto quanto a estes procedimentos, foram observadas todas as instruções para o preenchimento da declaração;

6. não há como prosperar a afirmação de que o lucro da exploração é negativo e de que houve erro no preenchimento do quadro 4 do Anexo 2, segundo o lançamento suplementar;

7. o formulário da declaração e o MAJUR não contemplam a hipótese de ter o contribuinte condições de apurar contabilmente o lucro da exploração do empreendimento incentivado, de acordo com o item 7 do precitado PN, sendo o preenchimento do quadro 4 do Anexo 2 obrigatório para as empresas que pretendem usar os benefícios fiscais calculados sobre o lucro da exploração, e é nesse quadro que se determina o lucro inflacionário por estimativa, não havendo, nas instruções, previsão para que o mesmo seja preenchido através de dados colhidos da contabilidade para se determinar o referido lucro. Quando da recepção da declaração, a mesma não é aceita com os Anexos incompletos;

8. procurou adaptar a imprevisão dos formulários a sua situação, que, segundo o citado Parecer, é mais adequada, por permitir o cálculo do lucro da exploração com base em registros contábeis, não estimados.

De final, a impugnante tece conclusões, para assegurar o acerto de seu procedimento e solicita que o lançamento suplementar seja considerado insubsistente.

Ao decidir a lide, o Julgador Monocrático concluiu pela procedência do lançamento, conforme os fundamentos a seguir resumidos:

1. o item 2 do PN CST 49/79 faz menção ao art. 19 do D.L. 1.598/77, que trata do lucro da exploração, materializado no quadro 4 do Anexo 2 (demonstra);

2. que os itens 7 e 8 do citado Parecer tratam da forma de apuração referente a pessoa jurídica que explora diversas atividades com tratamento fiscal diferenciado, o que não é o caso da impugnante, que explora apenas uma atividade incentivada - hoteleira - segundo consta do quadro 09 do Anexo 2 da declaração de rendimentos (Atividade A), sendo o item 3 (do referido Parecer) o que se refere à interessada: (transcreve):



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.011914/91-20  
Acórdão nº. : 107-04.265

3 - No caso de empresa que explore uma única atividade é evidente que o lucro da exploração, em seu todo, constitui o resultado sobre o qual o incentivo fiscal será calculado;

3. de notar que o precitado Parecer trata exclusivamente de **INCENTIVOS FISCAIS PARA O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO REGIONAL E SETORIAL - LUCRO DA EXPLORAÇÃO**; ((grifou e destacou)

4. assim sendo o quadro 4 do Anexo 2 deverá ser preenchido corretamente, como segue (demonstra a apuração do lucro da exploração, o qual se apresenta negativo). Sendo o lucro da exploração negativo, é nulo o valor a ser deduzido do imposto sobre o lucro real.

De seguida, a Autoridade tece seus considerandos e determina o prosseguimento da cobrança do crédito tributário.

Ciente da decisão singular e com ela não se conformando, compareceu a pessoa jurídica, a este Colegiado, através do recurso de fls. 97 a 99, no qual exibiu, em síntese, as seguintes razões:

1. o próprio PN 49/79 deixa claro que o seu item 3 se refere às hipóteses em que todos os estabelecimentos - ou o único - sujeitam-se a um mesmo tratamento fiscal, sendo curial que, se todos eles estiverem sob o mesmo regime de tributação, o lucro da exploração, em seu todo, será o resultado sobre o qual é calculado o incentivo fiscal. Uma pessoa jurídica com dois estabelecimentos isentos não cogitaria de aplicar o Parecer para apurar lucros da exploração separados, apesar de ter duas atividades distintas;

2. que no seu caso se aplica o item 4 do aludido Parecer (que transcreve) em oposição ao item 3, pois que explora atividade hoteleira em alguns dos estabelecimentos com tratamento fiscal normal, enquanto outros possuem isenção, tratando-se, pois, de tratamento fiscal diferenciado;

3. que não descumpriu a regra do art. 19 do DL no. 1.598/77, e, se não há previsão legal quanto ao procedimento no caso de mais de um estabelecimento com regimes fiscais diferentes, aplicou o dispositivo legal a cada um deles, quantificando, prévia e separadamente, os resultados contábeis de cada um, calculando os respectivos lucros líquidos e aplicando o pertinente tratamento fiscal, ou seja, na falta de previsão legal específica, cumpriu fielmente o que consta do art.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.011914/91-20  
Acórdão nº. : 107-04.265

19 do DL 1.598/77, considerando cada estabelecimento como se fosse um ente com personalidade autônoma, aplicando o benefício ao que a lei incentivou, como o Parecer optou por fazer;

4. mesmo que inexistisse o citado Parecer, não há que se pretender que ela tivesse descumprido a lei, se expressamente a adotou em todos os seus termos, não devendo-se esquecer que os Pareceres se referem a situações específicas, tendo, em qualquer caso, função declaratória, que não pode limitar o que diz a lei, o que não ocorreu, pois o Parecer aborda o caso em tela e dá abrigo ao seu procedimento.

Ao proferir o voto, assim me pronunciei naquela ocasião:

A regra básica de apuração do lucro da exploração, que significa, em última análise, o resultado das atividades operacionais contempladas com benefícios fiscais de isenção e ou redução do imposto de renda, é a contábil. Vale dizer, deve o referido lucro ser apurado e demonstrado através de registros contábeis próprios, distinguindo-se, portanto, das atividades não beneficiadas. Admite-se, todavia, como exceção à regra, visando facilitar os procedimentos dos contribuintes, que o lucro da exploração seja apurado extra-contabilmente, por critério de estimativa, relativamente às empresas que possuam diversas atividades incentivadas, cujo sistema de contabilidade não ofereça condições de cumprir a regra geral. O Parecer Normativo CST 49/79, ao orientar os procedimentos pertinentes à apuração da base de cálculo dos benefícios fiscais, esclarece sobre o critério de estimativa.

A recorrente alega possuir contabilidade em condições de apurar o lucro da exploração da atividade isenta do imposto, não obstante explore estabelecimentos comerciais cujos resultados são tributados normalmente. Portanto, até prova em contrário, seu procedimento observa a regra geral. Para demonstrá-lo, cindiu o lucro líquido do exercício, relativo às duas atividades, declarado no quadro 14/01 e apurado no quadro 13, dando origem a dois Anexos 2 (fls. 12 e 13).

Coloca à disposição do Fisco os registros contábeis, para verificação acerca da apuração da referida base de cálculo.

Dispõe o par. 1º do art. 9º do D. L. nº. 1.598/77 que:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.011914/91-20  
Acórdão nº. : 107-04.265

*" A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais."*

E no par. 2º, assim dispôs o precitado artigo:

*" Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no parágrafo 1º."*

Considerando-se a forma de apuração do lucro da exploração adotada pela recorrente, que diz ser conforme seus registros contábeis, bem como as disposições legais transcritas, entendo que a questão merece maior atenção, a fim de se obter a segurança necessária ao julgamento do feito.

Para tanto, necessário se faz a realização de diligência nos registros contábeis da recorrente, a fim de verificar se, de fato, o lucro da exploração constante do Anexo 2 da DIRPJ/88 (o de fl. 12) está de acordo com a forma de apuração segundo a regra geral e se obedeceu o que determina o art. 19 do D.L. 1.598/77.

Face ao exposto, voto no sentido de converter o julgamento do processo em diligência, para que, especificamente, sejam tomadas as providências a seguir elencadas:

1. verificar se a empresa possui contabilidade com registros específicos capazes de permitir a apuração do lucro da exploração destacado de outras atividades e se o mesmo está de acordo com o constante do Anexo 2 de fls. 12, elaborando demonstrativo referenciando o Diário e as folhas correspondentes;

2. relativamente ao outro Anexo 2 (fl. 13), aproveitar o ensejo para verificar se estão corretos os dados nele informados (receita líquida e lucro líquido da atividade não isenta), de acordo com os demonstrativos de apuração registrados na contabilidade, e se esta se distingue dos registros contábeis referentes aos elementos que informaram o lucro da exploração;

3. elaborar parecer conclusivo detalhado, acerca dos exames acima, e, após dar ciência desta Resolução e do parecer à recorrente (para que mais tarde



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.011914/91-20

Acórdão nº. : 107-04.265

não venha alegar cerceamento de seu direito de defesa), sejam os autos restituídos a este Colegiado.

Pois bem.

A diligência foi realizada a contento e as conclusões a que se signatário chegou, muito bem instruídas, em síntese, são as seguintes:

1. a empresa possui comprovação em sua escrituração contábil mediante lançamentos específicos que permitem a distinção de cada atividade exercida;

2. à vista da nomenclatura contábil adotada pela empresa e os elementos solicitados quanto ao preenchimento do formulário Anexo 2 verifica-se plena concordância dos valores transcritos nos formulários;

3. com base na demonstração de resultados transcrita à fl. 554 do Diário nº 56, contendo o resultado consolidado até 31.12.87, relativo à atividade incentivada, e a demonstração de resultados parcial contendo o resultado findo em 29.12.87, data em que encerrou o direito ao incentivo da isenção, verificou-se os seguintes valores: (seguem-se os valores da receita operacional líquida e do lucro da exploração, inclusive do lucro líquido declarado, após o que o diligenciante conclui: " Assim, confrontando-se os elementos fornecidos pelo Contribuinte e os valores por este Declarado no formulário ' ANEXO 2', não configurou-se divergência");

4. utilizou o mesmo procedimento em relação ao Anexo 2 de fl. 13, acrescentando que a soma dos dois Anexos 2 corresponde ao total constante da demonstração de resultados consolidada transcrita à fl. 556 do Diário nº 56, que abrange todas as atividades exercidas pela recorrente;

5. que diante das análises assim procedidas e em atendimento aos quesitos da Resolução verificou que os valores declarados correspondem aos transcritos na escrituração contábil da mesma;

6. a fim de complementar as verificações e comprovar as informações fornecidas pela recorrente anexou ao processo os elementos analisados, em cópias, e que serviram de base ao Termo de Verificação (de conclusão da diligência);

7. por fim, ressalva ter examinado apenas o que foi solicitado por este Colegiado.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.011914/91-20  
Acórdão nº. : 107-04.265

**VOTO**

**CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR**

Tomei conhecimento do recurso quando da conversão do seu julgamento em diligência.

Entendo que os termos da diligência falam por si só em favor da recorrente.

Suas alegações quanto a ter preenchido corretamente o Anexo 2, no que tange à determinação do lucro da exploração, foram confirmadas de modo satisfatório, graças à diligência solicitada por esta Câmara, demonstrando inexistir a infração apontada na Notificação de Lançamento Suplementar, segundo a qual e conforme sustentou a autoridade julgadora (talvez por falta de providências que tais) o lucro da exploração seria negativo, não se justificando, destarte, o gozo do incentivo fiscal tal como declarado.

Diante das conclusões a que chegou a autoridade diligenciante, consideradas as ponderações da recorrente desde a primeira discordância com o lançamento, evidenciou-se a falta de previsão legal e normativa (em termos de declaração de rendimentos) quanto ao procedimento por ela adotado, sobre de que forma declarar resultados diversificados em razão de distintos tratamentos fiscais cuja contabilidade tenha condições de destacá-los, obrigando os contribuintes que possuem tais condições (que é a regra) a adotar procedimentos *sui generis*, tal como o da recorrente, que, a despeito de sua legalidade e nenhum dano causar à arrecadação, induzem o Fisco à prática de imposições fiscais injustas, como esta, notadamente quando têm origem em revisão interna da declaração, sem que ao contribuinte seja dada qualquer oportunidade de esclarecimentos.

Dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 08 de julho de 1997.

JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA