



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 13 de março de 1986

ACORDÃO Nº 101-76.519

Recurso nº 89.976 - IRPJ - EX: DE 1983

Recorrente SAFRA SEGURADORA S/A.

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO - SP

IRPJ - INCENTIVOS FISCAIS - Tendo em vista que, segundo a legislação específica (Decreto-lei nº 1.376/74, art. 11, caput, e seu § 3º), (a) o montante dos incentivos não poderá ultrapassar o percentual de 26% do imposto que for recolhido; (b) as importâncias dos incentivos são repassadas aos respectivos Fundos na mesma oportunidade em que são recolhidas as parcelas do imposto, passando, a partir daí, a ser corrigidas ou beneficiadas com a valorização das quotas dos Fundos: a interpretação das normas que se limitam a disciplinar o seu cálculo não poderá conduzir a resultados que ultrapassem aquele teto, conseqüentemente não se pode admitir a contabilização de montante de incentivos que infrinja aquela norma básica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SAFRA SEGURADORA S/A.

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

Sala das Sessões (DF), em 13 de março de 1986.

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 13 MAR 1986

APR 26 1968

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 10.880-037.624/84-96

RECURSO Nº: 89.976

ACÓRDÃO Nº: 101-76.519

RECORRENTE: SAFRA SEGURADORA S.A.

R E L A T Ó R I O

Nos presentes autos, segundo a peça básica, a fiscalizada foi acusada de deduzir indevidamente do lucro real, no exercício de 1984, ano-base de 1983, importância a maior de correção monetária, resultante da contabilização em conta de reserva de capital, integrante do patrimônio líquido (RIR/80, art. 347, alínea "b", item III) de incentivos fiscais calculados em desacordo com a legislação de regência, como pormenorizado em "TERMO DE VERIFICAÇÃO", dando-se como infringidos o Decreto-lei nº 1.376/74, artigo 11, § 3º; o Decreto-lei nº 1.967/82, art. 15, o RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, arts. 347, "b", II, 387, I e 676, III; a Instrução Normativa nº SRF-37, de 25-04-83, e o Ato Declaratório Normativo - CST - nº 15, de 19-05-83.

No "TERMO DE VERIFICAÇÃO", reportado no Auto de Infração, diz a Fiscalização que sociedade "deduziu do imposto de renda devido em sua declaração de rendimentos do exercício de 1983, ano-base de 1982, a título de incentivos fiscais, valor maior do que o permitido, ou seja, além de 51% do valor em cruzeiros efetivamente pago a título de imposto, contrariando o § 3º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.376 de 12-12-74 e art. 15 do Decreto-lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, combinados com a I.N. SRF nº 37 de 25-04-1983 e Ato Declaratório Normativo nº 15 de 19-05-1983 do C.S.T.



Acórdão nº 101-76.519

Em consequência do procedimento acima referido o contribuinte recolheu em seus vencimentos, as parcelas calculadas embutidas no valor do imposto de renda e as contabilizou durante o período-base encerrado em 1983, a débito da conta do ativo circulante e a crédito da conta "Reserva de Capital" do grupo Patrimônio Líquido. - Nestas condições, corrigiu monetariamente, na forma dos arts. 347 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 85.450/80), e assim, registrou despesas a maior de correção monetária, indevidamente deduzida do resultado de seu exercício social encerrado em 31-12-1983, a saber:

CÁLCULO DOS INCENTIVOS FISCAIS FACE A LEGISLAÇÃO ACIMA CITADA

I.N 37/83 item 6.1

QUADRO 15 da Declaração Rendimentos

$$\% = \frac{(01 + 03 - 05 - 06 - 16 - 17) \times 100}{13 + 14}$$

$$\frac{51.460,53}{3.102,61 + 56.938,41} = \frac{51.460,53}{60.041,02} = 85,708954\%$$

VALOR DOS RECOLHIMENTOS EM CRUZEIROS - Item 3 - I.N. 37/83 -

Letra a - IR retido na fonte atualizado até período base,
3.102,61 ORTNs a Cr\$ 2.910,93..... 9.031,480-

Letra b - Jan. 4.744,86 a 2.910,93.....13.811.955-
Fev. 51.149,67 a 3.085,59.....157.826.910-
Março 1.043,88 a 3.282,32..... 3.436.787-
-184.107.132-
=====

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS INCENTIVOS - Quadro 18/02

85,708954% s/ Cr\$ 184.107.132.....-157.796.297-
FINOR 25% s/ Cr\$ 157.796.297..... 39.449.074-
EMBRAER -1% s/ Cr\$ 157.796.297..... 1.577.963-
Total 26% 41.027.037-
=====

DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO

Valor pleiteado pelo contribuinte..... 52.336.315

Acórdão nº 101-76.519

valor correto..... 41.027.037-
 D i f e r e n ç a 11.309.278-

Correção monetária da diferença

$\frac{11.309.278}{3.911,61} \times 7.012,99 = \dots\dots\dots \underline{\underline{20.276.012-}}$

ORTN maio ORTN Dezembro CM sujeita à tributação..8.966.734,-

Com guarda do prazo legal, a autuada impugnou a exigência fiscal, alegando que ao calcular os incentivos fiscais relativos ao exercício de 1983, agiu na mais estrita observância' do artigo 15 do Decreto-lei nº 1.967/82, apurando o valor de base de cálculo dos incentivos fiscais em ORTNs do mês fixado para a apresentação da declaração de rendimentos.

Continuando, diz que a Instrução Normativa nº 37/83, que fundamentou o Auto de Infração, conflitou com o citado artigo 15 do Decreto-lei nº 1.967/82, incidindo em manifesta antinomia com a norma legal, revelando-se evidentemente injurídica.

Aduz, ainda, que a referida Instrução Normativa , reduzindo a base de cálculo dos incentivos fiscais só poderia ser alterado por nova lei, o que efetivamente ocorreu com o advento do Decreto-lei nº 2.065/83, que veio alterar explicitamente aquele dispositivo legal.

Em contra razões à peça de defesa, informa a Fiscalização "que a instrução Normativa nº 37, de 25-04-83, nada mais fez do que interpretar e disciplinar de forma correta o disposto no artigo 15 do Decreto-lei nº 1.967, de 23-11-82.

O que efetivamente ocorre, é que os incentivos fiscais, na sistemática da legislação do Imposto de Renda, nada mais são do que parcelas do tributo de que o governo, através do Ministério da Fazenda, abre mão em benefício de determinadas regiões' do País ou de certos setores de atividades (Amazônia, Nordeste , etc. Pesca, Turismo, Reflorestamento, etc.) cujo objetivo é promover o desenvolvimento integrado e harmonioso de todo o território



Acórdão nº 101-76.519

nacional, eliminando os desníveis regionais de um lado e estimulando o desenvolvimento de certos setores de atividade que interessassem promover, de outro. Dentro dessa sistemática, conclui-se, que o Ministro da Fazenda, não pode distribuir mais do que recebe, daí o sentido lógico do disposto no item 2 da I.N. nº 37/83.

Por outro lado, e coerentemente com o que dispõe nas letras "a" e "b" do seu item 3, dispõe a referida IN nº 37/83, que o líquido do imposto devido, por representar valores a serem ainda recolhidos, este sim, tenha o seu valor determinado pela aplicação do valor da ORTN do mês fixado para a entrega da declaração.

O que na realidade a reclamante fez, foi contrariando os termos da Instrução Normativa, calcular a base de cálculo dos seus incentivos - ou melhor de sua opção pelos incentivos fiscais do Quadro 18 de sua declaração de rendimentos de fls. 6-v, traduzindo os valores de que tratam as letras "a" e "b" do item 3 da IN, retro transcritos, pelo valor da ORTN no mês fixado para a apresentação da declaração de rendimentos, ou seja, a ORTN de maio de 1983, o que, matematicamente, resulta em atribuir aos incentivos fiscais, parcela superior a 51% do valor em cruzeiros efetivamente recolhidos a título de imposto, o que, evidentemente vem contrariar a sistemática da legislação fiscal acima referida, bem como o que dispõe taxativamente o § 3º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.376, de 12-12-74 (atual artigo 492 do vigente R.I.R., Decreto nº 85.450/80).

A I.N. nº 37, foi baixada pelo Sr. Secretário da Receita Federal, em 25-04-83, portanto, bem antes do prazo fixado para a entrega das declarações de rendimentos, a cujos itens deveriam se ater todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo lucro real, o que é exatamente o caso da reclamante. Outrossim, o "Manual para 1983 - Imposto de Renda Pessoa Jurídica" - editado pelo IOB e de autoria de Adherbal C. Bernardes e Wilson Chamhíe Pereira, à página 39, já continha advertência de distorções que viriam a gerar, a apuração da base de cálculo dos incentivos fiscais - atendendo-se unicamente - os termos do disposto no artigo 15 do Dec.-lei nº 1.967/82, fazendo-o nos seguintes termos.



Acórdão nº 101-76.519

"outro aspecto decorrerá da possibilidade de a empresa recolher todo ou parte do imposto logo nos primeiros meses do ano (voluntariamente ou por força de antecipações e duodécimos), antes do mês fixado para a apresentação da declaração.

Nessa hipótese, seu incentivo em cruzeiros, expresso na declaração, poderá resultar em montante maior do que 25% ou 26% do imposto recolhido. Haveria, então, uma impropriedade de ordem legal, que possivelmente as autoridades fazendárias disciplinarão em tempo."

O procedimento da reclamante, exposto no item 7, desta informação fiscal, por si só, poderia até não resultar em irregularidade fiscal, pois na época ou data da alocação ou destinação dos recursos, as autoridades poderiam reduzi-los aos limites legais, mais o fato é que e para o qual a reclamante não teria atentado, foi de que ao proceder a contabilização dos incentivos fiscais assim indevidamente calculados, ela provocou a distorção da correção monetária do balanço no exercício subsequente, gerando despesas de correção monetária maior do que a que seria apurada se se ativesse aos limites legais, com a redução do lucro real, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda.

O excedente das despesas de correção monetária assim resultantes, "foram glosadas pela fiscalização e constituem o objeto do Auto de Infração de fls. 41, relativo ao exercício de 1984, ano-base de 1983".

Submetidos os autos à apreciação da autoridade julgadora a quo, esta manteve a exigência, após consignar que:

- o procedimento fiscal contra a autuada desenvolveu-se dentro dos estritos liames da legislação de regência, restando plenamente comprovada as irregularidades apontadas;

- Não há nenhum suporte fático ou legal que pudesse ensejar o procedimento da impugnante ao calcular a base de cálculo de sua opção pelos incentivos fiscais do quadro 18 pelo valor



Acórdão nº 101-76.519

da ORTN no mês fixado para a entrega da declaração, ou seja, a ORTN de maio de 1983, o que, matematicamente resulta em atribuir aos incentivos fiscais parcela superior a 51% do valor em cruzeros efetivamente recolhidos a título de imposto, contrariando o disposto no § 3º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.376, de 12 de dezembro de 1984;

- A Instrução Normativa nº 37/83 - inquinada de ilegal pela impugnante - inclue-se no rol das normas tributárias complementares, consoante dispõe o artigo 100 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25-10-66);

Cientificada dessa decisão e com ela não se conformando, o sujeito passivo, tempestivamente, apresentou o apelo de fls. dirigido a este Conselho, que, para fiel conhecimento dos demais integrantes deste Colegiado passo a ler na íntegra (lido em sessão)

É o relatório.

Acórdão nº 101-76.519

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

Tendo a impugnação e o recurso sido apresentado dentro do prazo legal, passo a conhecer do apelo.

Segundo dispõe a legislação dos incentivos fiscais (Decreto-lei nº 1.376, de 12/12/74):

a) A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação, com base no que dispõe o art. 1º, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.376, de 12 de dezembro de 1974, de diversas parcelas do imposto de renda devido (art. 11, caput, do Decreto-lei nº 1.376/74);

b) Ressalvada a aplicação na EMBRAER, essas aplicações deverão conter-se no limite de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido pela pessoa jurídica art. 11, § 3º, do Decreto-lei nº 1.376/74. Desses 50% a metade passou a destinar-se ao PIN e ao PROTERRA, ficando a subscrição das ações com os restantes 25% (vinte e cinco por cento);

c) A partir de 1975, a parcela correspondente aos incentivos não mais passou a ser transferida para os respectivos Fundos, após a entrega da declaração. Ao contrário, todos os recolhimentos efetuados (fonte, antecipações e duodécimos) passaram a ser recolhidos de forma integral, em documento único de arrecadação, e o Banco do Brasil promove "o crédito à conta do Tesouro Nacional, como Receita da União, de 46% (....) do montante arrecadado, na forma do artigo anterior, e o crédito, em conta especial, para incentivos fiscais e para o PIN e o PROTERRA, dos 54% (....) remanescentes, transferindo quinzenalmente esses recursos, mediante aplicação dos percentuais fixados pelo Ministro da Fazenda, aos Fundos de Investimentos, junto aos bancos operadores, e à



Acórdão nº 101-76.519

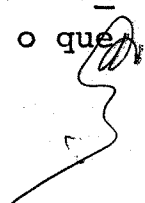
EMBRAER, ao GERES, ao MOBRAL, ao PIN e ao PROTERRA." (arts. 13 e 14 do Decreto-lei nº 1.376/74);

d) Antes do início do exercício financeiro, o Ministro da Fazenda fixa, em caráter provisório, os percentuais referentes à aplicação dos incentivos, "que serão ajustados à medida em que forem disponíveis os dados referentes às opções para incentivos fiscais e ao efetivo recolhimento das parcelas correspondentes." (art. 14, § 1º do Decreto-lei nº 1.376/74);

e) Em virtude da nova sistemática de correção monetária introduzida pelo Decreto-lei nº 1.967/82, o imposto era transformado em ORTNs do mês seguinte ao do encerramento do balanço, cuja conversão em cruzeiros se faz na data de cada recolhimento e pelo valor da ORTN da data da conversão.

Portanto, as parcelas de incentivos recolhidas até a entrega da declaração não são passíveis de correção, dado que tendo sido transferidos aos respectivos FUNDOS contemporânea e simultaneamente com os recolhimentos das parcelas do imposto de renda, de que são parte integrante, se fossem corrigidos, a atualização seria dupla: no Fundo que já as recebeu atualizadas até a data do recolhimento e nova e erroneamente corrigidas após a entrega da declaração, como se recolhidas ainda não houvessem sido.

Em verdade, embora o equívoco da recorrente possa advir da defeituosa redação dada ao art. 15 do Decreto-lei nº 1.967, de 23/11/82, não se poderá concluir que este estabelecimento que os incentivos fossem calculados com base no imposto de renda devido, em ORTNs, convertido em cruzeiros, com base na ORTN vigente na data da apresentação da declaração de rendimentos e, sim, que os incentivos, no mês fixado para a apresentação em tela, sejam convertidos de cruzeiros para ORTNs, ou seja, calculados SEGUNDO O VALOR DA ORTN no mês fixado para a apresentação da declaração de rendimentos e ASSIM REPASSADAS AOS BENEFICIÁRIOS PELO VALOR ASSIM DETERMINADO, o que



Acórdão nº 101-76.519

é coisa completamente diferente, sob pena de derrogar toda a sistemática de incentivos e, mais do que isso, tornar incompatíveis as diversas normas que os disciplinam. A verdadeira exegese (que coincide com a do FISCO) dão-no-la os autores da proposição legislativa, quando no item 24 da Exposição de Motivos que justifica o texto e a edição do referido diploma e que foi aprovada pelos Ministros da Fazenda e Planejamento escreveram:

"O art. 15 dispõe que os valores relativos às deduções do imposto devido, decorrentes de incentivos fiscais, serão repassados aos beneficiários segundo o valor das ORTN do mês fixado para a apresentação da declaração de rendimentos." (grifos da transcrição)

Ora, em razão de as parcelas devidas por antecipação já terem sido recolhidas aos Fundos Fiscais antes da apresentação da declaração, não teria sentido cogitar-se de sua correção. Caso contrário, ocorreriam as distorções apontadas pela Fiscalização, ou seja, redução contábil indevida, pelas empresas, do imposto a recolher como receita da União, em vista da majoração indevida (acima dos limites estabelecidos na legislação própria - Decreto-lei nº 1.376/74) dos incentivos fiscais, ocasionando uma distorção entre os investimentos contabilizados pelas empresas e os recursos efetivamente repassados aos Fundos pelo Banco do Brasil. Além dessa distorção, com a sistemática contábil levada a efeito, as empresas beneficiam-se dupla e indevidamente, pois por uma orientação errônea da Administração tributária: no primeiro ano, só corrigem o passivo (quando deveriam corrigir o ativo também) e quando aumentam aquele sem autorização legal, a Fazenda Nacional é mais prejudicada. Ressalte-se que o fato existe porque a Administração Fiscal, data venia, erroneamente, não tem orientado no sentido de que se corrija o ativo e passivo.

Oportuno, porém, se faz salientar que, embora



Acórdão nº 101-76.519

a redação do art. 15 do Decreto-lei nº 1.967/82, desse margem a dúvidas de interpretação, o procedimento da autuada não se justifica, visto que:

1º) Não nega ela que, adotada qualquer outra interpretação diferente da preconizada pelo Fisco, não seria respeitado o limite máximo do percentual de incentivos, previsto no art. 11 do Decreto-lei nº 1.376/74;

2º) Era pacífico que a matéria à época carecia de regulamentação, alguns comentadores do Decreto-lei nº 1.967/82, não só apontavam as distorções de uma interpretação literal e isolada do art. 15 do Decreto-lei nº 1.967/82, como consignavam que, em face da impropriedade de ordem legal, possivelmente as autoridades fazendárias disciplinariam a matéria em tempo (ADHERBAL C. BERNARDES e WILSON CHAMHIE PEREIRA, in Manual IOB, 1983, pág. 39);

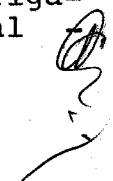
3º) A Receita Federal, efetivamente, através da Instrução Normativa nº 37, de 25 de abril de 1983, disciplinou normativamente a matéria, consignando em seu item 3:

"3 - Respeitados os limites máximos de aplicação para cada incentivo fiscal, o total das deduções do imposto devido não poderá ser superior a cinquenta por cento, antes da destinação para o PIN e o PROTERRA, da soma dos seguintes valores, observado o disposto no item 6:

a) imposto de renda retido pela fonte pagadora, compensável na declaração de rendimentos, atualizado monetariamente até o término do período-base de incidência;

b) valor em cruzeiros das parcelas recolhidas pela pessoa jurídica a título de antecipações, duodécimos ou qualquer forma de pagamento antecipado do tributo;

c) saldo do imposto devido, em cruzeiros, determinado pela multiplicação de seu valor, expresso em número de Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional



Acórdão nº 101-76.519

ORTN (item 5), segundo a declaração de rendimentos, pelo valor da ORTN no mês fixado para a apresentação da declaração."

4º) O Ato Declaratório Normativo - CST - nº 15, de 19 de maio de 1983, ainda autorizou a retificação das declarações de rendimentos já entregues, cujos incentivos houvessem sido calculados incorretamente, dando o prazo de 30 (trinta) dias, para sua correção lendo-se na referida norma complementar, ipsis litteris:

- "I - a base de cálculo das opções para aplicação nos incentivos fiscais referidos no item 1 da Instrução Normativa SRF nº 37, de 25 de abril de 1983, deverá ser determinada, a partir do exercício financeiro de 1983, de conformidade com o disposto no mencionado ato normativo;
- II - as pessoas jurídicas que já tiverem apresentado a declaração de rendimentos correspondente ao exercício financeiro de 1983 e cuja base de cálculo das opções para aplicação em incentivos fiscais tenha resultado diferente da apurada segundo o que dispõe a referida Instrução Normativa, deverão solicitar a retificação da declaração a fim de indicar, no item 02 do quadro 18 do formulário I, o valor correto, em cruzeiros, da mencionada base de cálculo;
- III - a retificação deverá ser solicitada no prazo de trinta dias contados da data da publicação deste Ato Declaratório Normativo."

Portanto, além de não se ter como desconhecer as distorções apontadas com o procedimento adotado pelo contribuinte, principalmente no que se refere ao fato de os Fundos de Investimento receberem um montante (repassado pelo Banco do Brasil) e a contabilidade dele ter outro diferente (maior e que prejudica a Fazenda, através da correção monetária), bem como não negar o contribuinte a existência de nor-

Acórdão nº 101-76.519

mas complementares regulamentadoras — que em nada ultrapassaram o seu campo de competência, dado ter apenas estabelecido regras práticas de procedimento para a correta interpretação e harmonização do disposto no art. 15 do Decreto-lei nº ... 1.967/82 com a legislação de incentivos e a nova sistemática do imposto em ORTNs e, embora os decretos e as normas complementares não tenham o poder de alterar a lei, não se lhes pode negar o condão de regulamentá-la, compatibilizando as suas normas com as demais do sistema em que se inserem, em fim, tornando-a exequível, sem afronta à lei maior — , também não nega o contribuinte que ultrapassou o limite máximo de 26% (vinte e seis por cento) de dedução para incentivos previsto na legislação.

A suplicante, ao adotar como base de cálculo do incentivo o imposto em ORTNs apurado na data do balanço e transformá-lo em cruzeiros na data da entrega da declaração, sem levar em conta as parcelas já antecipadas (e que, portanto, passaram a ser atualizadas pelos Fundos, a partir do recebimento diretamente do Banco do Brasil S/A) calculou um montante de incentivos superior ao previsto em lei (26%).

Como o registro contábil dos incentivos foi a débito de conta do Ativo Circulante (não corrigível) e a crédito de Reserva de capital (corrigível), a correção do patrimônio líquido ensejou acréscimo indevido de débito na conta de correção monetária.

Finalmente, para ratificar o afirmado, em 26/10/83, o Poder Executivo editou o Decreto-lei nº 2.065/83, aclarando, com nova redação, a inteligência do art. 15 do Decreto-lei nº 1.967/82, sem alterar os percentuais dos incentivos fiscais e consagrando a fórmula prática de cálculo, constante da aludida Instrução Normativa nº 37/83. Portanto, o referido Decreto-lei nº 2.065/83, nesta parte, se reveste de caráter meramente interpretativo, eis que não trouxe qualquer inovação: quer quanto ao montante, quer quanto à data



do recolhimento dos incentivos.

Em face do exposto, NEGO provimento ao re
curso.



AMADOR OUTEIROLO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E
RELATOR