

Sessão de 21 de agosto de 1995

Acórdão Nº CSRF/01-1.884

Recurso nº - RD/103-0.594

Recorrente - MACLINEA S/A - MÁQUINAS E ENGENHARIA PARA MADEIRAS

Recorrido - TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE
CONTRIBUINTE

INTERESSADA - FAZENDA NACIONAL

LUCRO DA EXPLORAÇÃO - EXPORTAÇÃO
INCENTIVADA - EXERCÍCIO DE 1989 -
Improcêde a exigência do fisco no sentido
de que o contribuinte adicione ao lucro
líquido o prejuízo do lucro da exploração
da exportação incentivada, calculado de
acordo com as instruções contidas no
MAJUR/89, para determinação do lucro
real sujeito à alíquota comum. Essa forma
de inviabilizar a compensação de
prejuízos de atividade sujeita a alíquota
mais favorecida com resultados tributados
à alíquota normal, no exercício de 1989,
em face de inexistência de normas,
naquela época, capazes de determinar, com
precisão, a existência de lucro da
exploração negativo, acarreta a
tributação sobre lucros irreais, com
afronta ao disposto no art. 43 do Código
Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos
de recurso interposto MACLINEA S/A - MÁQUINAS E ENGENHARIA PARA
MADEIRAS,

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

Sala das Sessões (DF), 21 de agosto de 1995





CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - VICE-PRESIDENTE EM
EXERCÍCIO E RELATOR



LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: *Celso Alves Feitosa, Mariam Seif (Suplente Convocada), Waldevan Alves de Oliveira, Cândido Rodrigues Neuber, Victor Luis de Salles Freire, Leila Maria Scherrer Leitão, Remís Almeida Estol, Verinaldo Henrique da Silva, Afonso Celso Mattos Lourenço, José Carlos Guimarães, Wilfrido Augusto Marques, Jonas Francisco de Oliveira (Suplente Convocado), Manoel Antônio Gadelha Dias e Luiz Alberto Cava Maceira.*

R E L A T Ó R I O

MACLINEA S/A - MÁQUINAS E ENGENHARIA PARA MADEIRAS, qualificada nos autos, recorre a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais da decisão proferida pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciada no Acórdão nº 103-12.949, de 13/10/92, postulando a sua reforma.

O litígio submetido ao deslinde do Colegiado é o seguinte:

Entende o fisco que a empresa beneficiária de incentivo de exportação deve adicionar o prejuízo negativo ao lucro líquido do exercício pertinente às exportações incentivadas, consoante o disposto no art. 1º e § 3º do Decreto-lei nº 2.413/88, combinado com o artigo 8º do Decreto-lei nº 2.429/88 e as instruções específicas contidas no MAJUR/89.

Diferentemente, entende a pessoa jurídica que a Administração interpreta erroneamente o art. 8º do Decreto-lei nº 2.429/88, confundindo "atividades" com "operações". O comando legal emanado do referido artigo tem como destinatário pessoa jurídica que exerça atividades sujeitas à tributação por alíquotas diferenciadas e não de pessoas jurídicas que pratiquem operações incentivadas ou atos eventualmente isentos, desde que dentro de uma única atividade, como é o caso da autuada.

Diz também que: a) o entendimento do fisco secciona a tributação da empresa com uma única atividade, esquecendo-se que o contribuinte é a empresa e não seus setores, que não têm

47

personalidade jurídica; b) inexistem prejuízos de exploração, sendo impreciso o critério então vigente para sua determinação, uma vez que a correção monetária das demonstrações financeiras é considerada para a determinação do lucro líquido e bem assim as receitas financeiras e as variações monetárias passivas, enquanto, na apuração do lucro e variações monetárias passivas, excluem-se apenas as últimas, como se elas não da exploração, tivessem contribuído para a formação do lucro líquido. Cita ensinamentos da doutrina e recompe, segundo ela, o seu lucro da exploração para demonstrar que tivera lucros com exportações e não prejuízos; c) o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Jamais prejuízo poderá ser tomado como renda.

A empresa sustenta que o entendimento do fisco representa violação do disposto no art. 150, III, "b", da Constituição Federal, pois, em face da legislação fiscal, a partir do art. 1º do Decreto-Lei nº 2.413/88, aumentando sucessivamente as alíquotas do imposto referente às exportações incentivadas, jamais poderia compensar os prejuízos do exercício de 1988.

Finalmente, com base no art. 106, II, "a", do Código Tributário Nacional, pleiteia a aplicação do art. 2º da Lei nº 7.959/89 e a Medida Provisória 161/90, ao caso concreto.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o auto de infração com base em seus fundamentos. Assevera o julgador que, apesar de o texto legal falar em atividades, não resta a menor dúvida que o dispositivo alcança as empresas tributadas com alíquotas diferenciadas. Assim, enquanto a pessoa jurídica estiver sujeita a mais de uma alíquota do imposto de renda deverá controlar os prejuízos em

folha distinta no Livro de Apuração do Lucro Real, o que possibilitará a compensação com lucros da mesma atividade. Conclui no sentido de que o cálculo do lucro da exploração tem de ser efetuado conforme dispõe a legislação vigente à época do fato gerador, em consonância com o disposto no art. 144 do CTN.

Resume o julgador o seu entendimento da seguinte forma: caso a empresa não fosse tributada com alíquotas diferenciadas, nada teria a recolher de IRPJ, no exercício de 1989, além do montante constante de sua declaração de rendimentos. No entanto, face as alterações ocorridas com o advento do Decreto-lei nº 2.413/88, Decreto-lei nº 2.429/88 e instruções para preenchimento da declaração constantes do MAJUR/89, tributa-se a 30%, o prejuízo da exploração, apurado no item 04/13 do Anexo 2, cujo valor será compensado com os lucros provenientes da exportação incentivada.

Irresignada, a empresa recorreu ao Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 48/53, reiterando as razões apresentadas em sua impugnação.

A Egrégia Terceira Câmara negou provimento ao recurso interposto pela pessoa jurídica, à unanimidade de votos, em Sessão realizada em 13 de outubro de 1992, através do Acórdão nº 103-12.949, assim ementado:

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Ex. 1989 - Período-base 1988 - Os prejuízos decorrentes do exercício de atividade tributada por alíquota reduzida somente poderão ser compensados com lucros da mesma atividade, pelo que se deve adicioná-lo ao lucro líquido para determinação do lucro real.

47

Contra esse julgamento, a empresa interpos recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, sustentando existir divergência entre a tese sustentada no acórdão recorrido e a contida nos Acórdãos nº 101-83.767 e 101-83.758, assim ementados, respectivamente:

"LUCRO DA EXPLORAÇÃO - ATIVIDADE INCENTIVADA - No caso de exportação incentivada em alíquota reduzida, na determinação do lucro da exploração, e quando esse lucro resultar negativo, descabe a adição dessa parcela negativa do lucro-líquido do período-base, para os fins de determinação do lucro real tributável pela alíquota normal."

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURIDICA - LUCRO DA EXPLORAÇÃO NEGATIVO - Por ausência de provisão legal, não cabe a adição do lucro da exploração negativa ao resultado sujeito à tributação à alíquota normal."

A empresa transcreve excertos do voto do insigne Conselheiro Jezer de Oliveira Cândido no sentido de que: 1) o MAJUR não tem força para criar obrigação tributária principal, o que somente a lei pode fazer, nos termos do art. 97 do CTN; 2) embora o art. 89 do Decreto-lei nº 2.429/88, quando veda à pessoa jurídica a compensação de prejuízos da atividade beneficiada com alíquota reduzida com os lucros das atividades tributadas à alíquota normal, é forçoso admitir que tal vedação só se aplica a exercícios financeiros posteriores àquele em que o prejuízo se verificou; 3) pretende-se ter por obrigatória uma faculdade concedida por lei ao contribuinte. A lei não impõe ao contribuinte a utilização de qualquer benefício nela previsto, como valer-se ou não de tributação menos onerosa, se entender que dela não se quer beneficiar. Sequer o obriga a apurar o lucro da exploração, se o contribuinte não pretende beneficiar-se da alíquota mais favorável incidente sobre a atividade incentivada. Daí, não há na lei determinação expressa

97

para que o contribuinte adicione ao lucro líquido eventual resultado negativo da atividade incentivada. Ao contrário o incentivo fiscal deixaria de ser um favor fiscal para transmudar-se numa imposição fiscal. Os prejuízos da atividade incentivada apurados num determinado exercício somente poderão ser compensados em exercícios subsequentes com lucros derivados da mesma atividade, o que desde logo exclui qualquer possibilidade de futura compensação do valor não adicionado anteriormente ao lucro líquido do exercício.

Após essas considerações, com vistas a caracterizar o dissídio jurisprudencial, reproduz os argumentos já apresentados em sua impugnação e recurso para demonstrar, preliminarmente, a inconstitucionalidade do auto de infração, diante do art. 150, III, "b", da Constituição Federal, pois toda a imposição tributária decorre de decretos-lei emitidos em 1988, portanto, após o início do período-base, e bem assim demonstrar, como já o fizera anteriormente, que exerce uma única atividade, sendo que nela pode realizar operações incentivadas por benefício fiscal, como é o caso das exportações, e que nelas não apurou prejuízos. Somente o critério estabelecido para apuração do lucro da exploração, por ser impreciso, conduz a essa conclusão errônea de existência de prejuízos nas referidas operações incentivadas.

A recorrente diz que esse critério foi corrigido na Lei nº 7.959/89, cuja aplicação deve ter o tratamento previsto no art. 106, II, "a", do CTN.

Por derradeiro, assevera a postulante que, com o advento do ADN CST nº 16/90, toda a polêmica levantada pelos procedimentos fiscais não produzirá efeito algum, mesmo que prevalecendo sua ótica, pois no decorrer do tempo a empresa poderia aproveitar o suposto prejuízo.



A Fazenda Nacional apresentou contra-razões (fls. 112/116), argumentando, preliminarmente que o contribuinte é representado no presente processo por advogado inscrito, com instrumento do mandato às fls. 31. Todavia, não figura do processo ato societário da pessoa jurídica que prove ter os signatários do referido mandato poderes para outorgar a procuração, motivo porque reputa inepta a representação do contribuinte e requer que a Câmara não tome conhecimento do recurso especial.

No mérito, sustenta que o incentivo à exportação sofreu alterações, não somente de alíquotas como na forma de determinar sua base de cálculo, de acordo com o artigo 1º do Decreto-lei nº 2.413/88.

O artigo 8º do Decreto-lei nº 2.429/88, por seu turno, estabeleceu que mesmo na hipótese de prejuízos os resultados da atividade incentivada não se misturaria com a tributada à alíquota normal.

A Fazenda Nacional contesta que a exportação não seria uma atividade distinta, contrapondo-lhe que toda a legislação de incentivos fiscais sempre utilizou a expressão atividade incentivada para significar a própria operação que goza de incentivo fiscal, sendo absolutamente desprovida de fundamento a distinção que faz a recorrente entre operações e atividades incentivadas.

Por outro lado, refuta o argumento de que não experimentara prejuízos na exportação, pelo fato de que a definição de lucro da exploração não representava o "verdadeiro" resultado da atividade, porque os benefícios fiscais são benefícios instituídos em lei e, desta forma, a sua determinação deve obedecer estritamente ao disposto no comando legal que regula a sua concessão. A obrigação tributária é

47

sempre legal e, principalmente a concessão de benefícios fiscais.

É o relatório.

dh

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator.

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, entendo que a ausência de cópia dos estatutos da empresa e da ata da assembléia geral que elegeu a diretoria em exercício, quando da outorga do mandato de fls. 31, não é razão bastante para não se conhecer do recurso.

Quando muito, a Câmara poderia converter o julgamento em diligência para apurar o fato e, se fosse o caso, a empresa sanar a omissão, homologando os atos praticados.

Todavia, verifica-se dos autos que a procuração foi assinada pelo Gerente Administrativo e Financeiro da empresa (fls 12) e por um de seus dirigentes (fls. 4-v), o que faz presumir que o autuante tenha-lhes conferido essas condições e competência para outorgar mandato. E mais. Para garantia da validade da autuação, tenha verificado a extensão dos poderes desse gerente, uma vez que ela seria nula se lavrada perante pessoa incompetente, e esse vício não teria sido suprido pela impugnação assinada por quem não tinha poderes para representar a empresa. Todo os atos praticados a partir daí estariam prejudicados.

Presumo, por essas razões, que o autuante tenha verificado os poderes dos outorgantes do referido mandato. Não apenas ele, mas, também, os bacharéis cujos nomes figuram como mandatários, na procuração.

7

Nesta ordem de juízos, deixo de propor a realização de diligência, e voto no sentido de se rejeitar a preliminar apresentada pela Fazenda Nacional.

E rejeitada pela Câmara a mencionada preliminar, passo ao exame do mérito.

Em que pesem as judiciosas considerações apresentadas em prol da manutenção da exigência fiscal, entendo, "permissa venia", que o Venerável acórdão recorrido deva ser reformado.

A adição do lucro da exploração negativo ao lucro líquido do período foi uma forma encontrada pela Administração Fiscal de impedir que a empresa compensasse prejuízos inerentes à atividade favorecida por alíquota especial com lucros sujeitos à taxaçoão normal. Não é um procedimento estabelecido no Decreto-lei nº 2.429/88.

Todavia, em que pese o esforço do fisco, o procedimento escolhido não foi o mais feliz para implementar a lei no exercício de 1989, à ausência de normas, naquela época, para determinar com precisão o lucro da exploração do período, o que somente veio a acontecer com o advento da Medida Provisória nº 114, de 28/11/89 (D.O. de 29/11/89), cujo art. 2º deu nova redação ao inciso I do art. 1º do Dec.lei nº 1.598/77. Esta Medida Provisória foi convertida na Lei nº 7.959, de 21/12/89 (D.O. 22/12/89).

Esse dispositivo determina que, dentre outros ajustes ao lucro líquido para obter-se o lucro da exploração, exclua-se a " parte das receitas financeiras que exceder das despesas financeiras, sendo que, no caso de operações prefixadas, considera-se receita ou despesa financeira a parcela que exceder, no mesmo período, à correção monetária dos valores aplicados".

dh

O Ato Declaratório Normativo nº 29/89, de 27/12/89, expedido com base nessa lei, recomendou que se considerasse, para efeito de determinação do lucro da exploração, somente a parcela do rendimento ou da despesa decorrente de operações financeiras, que exceder à correção monetária do valor contratado, no mesmo período.

Portanto, antes da referida lei, a exclusão era feita por um valor indevidamente inflado que acarretava redução irreal do lucro da exploração notadamente quando a empresa operasse com capitais próprios, fabricando-se com isso prejuízos na verdade inexistentes.

E esses prejuízos inexistentes, ao serem adicionados ao lucro líquido do período-base de 1988, eram tributados à alíquota comum, com afronta ao disposto no artigo 43 do Código Tributário Nacional, já que nenhuma disponibilidade financeira ou jurídica adviera para a empresa.

O MAJUR/90, considerando esses fatos, alterou a orientação anterior, como se infere das instruções para preenchimento dos itens 04/13, 08/01, 08/04 e itens 14/10 e 14/14, do Formulário I.

Desta forma, o lançamento efetuado não pode prosperar por inocorrência do fato gerador do imposto.

Em face do disposto no parágrafo 3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 6/03/72, nova redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 9/12/93, considero prejudicada a apreciação da preliminar arguída pela recorrente.

Na esteira dessas considerações, dou provimento ao

47

recurso especial.

Brasília (DF.), em 21 de agosto de 1995



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR