



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 27 de agosto de 1985...

ACORDÃO Nº 101-76.054

Recurso nº - 89.252 - IRPJ - EX: DE 1983

Recorrente - PACO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A.

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CAXIAS DO SUL - (RS).

RESULTADO NA VENDA DE IMÓVEIS e/ ou NA CESSÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS PERMANENTES - O lucro obtido na alienação de bens imóveis e/ ou na cessão de participações societárias permanentes nas condições referidas no art. 1º do Decreto-lei nº 1892, de 16.12.81, está isento do Imposto de Renda, devendo a pessoa jurídica, na determinação do lucro real, excluí-lo do lucro líquido. A reserva específica de que trata o § 3º do art. 1º do citado mandamento legal é constituída quando da apuração do lucro, na época da alienação, independentemente a sua formação da apuração dos resultados do exercício.

CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES - Na hipótese de existência de lucro operacional negativo, o montante desembolsado deverá ser adicionado ao lucro líquido do exercício, dado que a despesa dedutível está limitada a 5% do lucro operacional da empresa. Todavia, se o lucro real for negativo e superior ao montante das glosas, não cabe qualquer exigência de tributo, mas sim reduzir o prejuízo a compensar nos exercícios futuros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PACO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para declarar que a inexistência de lucro líquido posi

tivo não impede que o contribuinte goze do benefício de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 1.892/81, sem prejuízo de, em nova ação fiscal, examinar o atendimento aos demais pressupostos para o gozo da isenção, especialmente o disposto no art. 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.892/81, bem como determinar a redução do prejuízo a compensar no exercício de 1983, no montante de Cr\$ 6.900, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 27 de agosto de 1985

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 30 AGO 1985

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e RAUL PIMENTEL.
RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RD/101-0.432



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11.020-000.151/85-36

RECURSO Nº: 89.252

ACÓRDÃO Nº: 101-76.054

RECORRENTE Nº: PACO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A.

R E L A T Ó R I O

Com guarda do prazo legal, PACO ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A., inscrita no C.G.C. sob o nº 89.562.748/0001-91 e jurisdicionada à D.R.F. em Caxias do Sul (RS), recorre a este Conselho da decisão prolatada pela autoridade julgadora monocrática, que assim ementou, sumariou os fatos e decidiu o litígio:

- "O total das contribuições ou doações admitidas como despesas operacionais não poderá exceder, em cada exercício, a 5% (cinco por cento) do lucro operacional da empresa, antes de computada essa dedução" (RIR - Decreto nº 85.450/80, art. 243). "Devem ser oferecidas à tributação as contribuições e doações, quando no exercício de suas realizações não se verificar ocorrência de lucro operacional" (Ac. 1º C.C. 103-05.041/82).
- "O gozo do incentivo fiscal de que trata o artigo 1º do Decreto-lei número 1.892, de 16 de dezembro de 1981, com a redação que lhe foi dada pelos artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.978, de 21 de dezembro de 1982, está condicionado à formação de reserva específica, que somente poderá ser constituída na existência de lucro líquido suficiente" (Ato Declaratório Normativo CST nº 08, de 14/03/83, item I).
- Lançamento procedente.

Acórdão nº 101-76.054

1. Contra o contribuinte em epígrafe, foi emitida Notificação de Lançamento Suplementar por falta de adição ao lucro líquido da parcela das contribuições e doações excedente a 5% do lucro operacional (item 34 do quadro 13), antes de computadas as contribuições e doações (arts. 242, 243 e 387, I, do RIR - Decreto nº 85.450/80), e por ter excluído do lucro líquido, na determinação do lucro real, o resultado obtido na venda de imóveis, registrados no imobilizado, em valor superior ao lucro líquido do exercício (item 54 do quadro 13), com infração ao art. 154 combinado com o art. 388, II, do RIR/80, e arts. 1º, 4º e 5º do Decreto-lei nº 1.892/81, tudo conforme Demonstrativo do Lançamento Suplementar (cópia à fls. 06).

2. Utilizado pelo contribuinte o procedimento sumário consubstanciado em Solicitação de Retificação do Lançamento Suplementar - SRLS (cópia à fls. 05), foi a mesma considerada improcedente, e mantido o lançamento, com base em apreciação resumida (fls. 05, verso) segundo a qual: 1º) ao contrário do que argumenta (cópia às fls. 18/22) o contribuinte, justamente por ter havido prejuízo operacional não é dedutível qualquer despesa a título de contribuições e doações; 2º) relativamente à glosa da exclusão do lucro na venda de imóveis do imobilizado, a exigência deve ser mantida, em vista do disposto nos Atos Declaratórios (Normativos) CST nº 08/83 e nº 28/83.

3. Cientificado em 02/01/85 (fls. 04) do resultado da SRLS, o contribuinte apresentou tempestivamente, em 01/02/85, a impugnação de fls. 01 a 03, na qual, repetindo argumentos anteriormente expendidos, alega, em resumo: o artigo 243 do RIR/80 não diz que não havendo lucro não pode haver dedução de contribuições e doações, mas apenas limita a dedução a 5% do lucro operacional; não pode a autoridade fiscal pretender transformar prejuízo em lucro, fazendo incidir tributação sobre um resultado que não existiu; por outro lado, a exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real, do resultado auferido na venda de imóveis encontra perfeita guarida nas disposições do próprio RIR, eis que a subscrição e integralização do capital social ocorreram entre 15/07/82 e 31/12/83, o imóvel objeto



Acórdão nº 101-76.054

da transação estava titulado em nome das pessoas físicas que operaram sua transferência e a pessoa jurídica obedeceu a todas as outras determinações legais ensejadoras do benefício fiscal; o Parecer Normativo CST nº 13/82, mencionado e em parte transcrito na SRLS (fls. 20), também ampara a tese da empresa, quanto a esta parte do lançamento impugnado.

4. Às fls. 07/16 está anexada cópia da declaração de rendimentos e à fl. 17 cópia da Notificação de Lançamento Suplementar.

É o relatório.

5.1 Do que dispõe o artigo 243 do RIR/80 e da decisão proferida pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no recurso nº 85.746 (Acórdão nº 103-05.041, de 09 de dezembro de 1982), conclui-se efetivamente que, no caso de que trata o presente processo, é justamente por ter havido prejuízo operacional que não é dedutível qualquer despesa a título de contribuições e doações.

5.2 Com efeito, diz a ementa do referido Acórdão: "IRPJ Contribuições e Doações. Devem ser oferecidas à tributação as despesas enquadradas nesse título quando no exercício de suas realizações não se verificar ocorrência de lucro operacional".

5.3 Já no Voto do Relator do mesmo Acórdão lê-se, após transcrição do artigo 243 do RIR/80:

"Como se verifica pelo acima transcrito, o limite de dedução estabelecido para essa espécie de despesa tem como base de cálculo o lucro operacional da empresa e, efetivamente, neste exercício, a recorrente teve um resultado operacional negativo, conforme se verifica em sua Declaração de Rendimentos, a fls. 36".

Dessa forma, em sendo a base de cálculo nula, pela inoccorrência do lucro operacional, qualquer percentual sobre ela aplicado, no caso 5%, será igual a zero, ou seja, nenhum valor de dedução em relação a essa base será admitido".

5.4 Quanto ao outro aspecto do lançamento suplementar em tela, determina o item I do



Acórdão nº 101-76.054

Ato Declaratório (Normativo) CST nº 08, de 14/03/83, que o gozo do incentivo fiscal de que trata o artigo 1º do Decreto-lei número 1.892, de 16/12/81, com a redação que lhe foi dada pelos artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.978, de 21/12/82, está condicionado à formação de reserva específica, que somente poderá ser constituída na existência de lucro líquido suficiente, enquanto o Ato Declaratório (Normativo) CST nº 28, de 30/12/83, estabelece que, quando apenas parte do lucro obtido na venda de bem imóvel é aproveitado para a constituição da reserva específica de que se cogita, a exclusão do lucro real fica limitada a esse valor, observada a orientação do AD (N) nº 08/83.

5.5 Cabe mencionar ainda que, pronunciando-se a respeito do Decreto-lei nº 1.892/81 (precisamente sobre se poderia o incentivo ser usufruído mesmo na hipótese de prejuízo contábil, ou de ser o lucro líquido inferior ao valor da reserva a ser constituída), o Parecer CST/SIPR nº 103, de 18/01/83, já expendia entendimento idêntico ao que viria a ser expresso nos citados Atos Declaratórios Normativos da CST, conforme se lê no item 08 do mesmo: no tocante às indagações colocadas na consulta inicial, convém informar à peticionária já ter o assunto sido alvo de apreciação por esta Coordenação, via Parecer Normativo nº 45/81 (DOU de 05/01/82), que ao analisar o diferimento do ganho de capital nos casos de desapropriação de bens registrados no ativo permanente, explicitou em seu item 4.1 que "a constituição da reserva especial de lucros subordina-se à existência de lucro líquido positivo no exercício de apuração do ganho pois é impossível criar reserva de lucros a partir de prejuízo contábil, coerente com o disposto na Lei nº 6.404/76". Logo, igualmente inviável será a constituição de reserva de lucros em montante superior ao valor do lucro líquido do exercício.

6. ISTO POSTO, e

6.1 CONSIDERANDO o que dispõe o artigo 243 do RIR (Decreto nº 85.450/80) e o entendimento expresso no Acórdão nº 103-05.041/82, da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes,



Acórdão nº 101-76.054

6.2 CONSIDERANDO que, conforme se depreen-
de dos Atos Declaratórios (Normativos) CST nº
08/83 e 28/83, o gozo do incentivo fiscal de
que trata o artigo 1º do Decreto-lei número
1.892/81, com a redação dos artigos 1º e 2º
do Decreto-lei nº 1.978/82, não pode ser usu-
fruído em valor superior ao lucro líquido do
exercício;

6.3 CONSIDERANDO o entendimento exposto no
Parecer Normativo CST nº 45/81 e no Parecer
CST/SIPR nº 103/83;

6.4 CONSIDERANDO tudo o que do presente pro-
cesso consta,

7. JULGO PROCEDENTE o lançamento e DETER-
MINO se prossiga na cobrança do crédito tri-
butário constituído de imposto de renda (pes-
soa jurídica) relativo ao exercício de 1983
no valor equivalente a 877,29 ORTNs e PIS no
valor equivalente a 46,18 ORTNs, acrescidos
de multa de 50% e juros de mora, na forma da
legislação pertinente em vigor".

Em seu apelo a este Tribunal Administrativo, decla-
ra textualmente a recorrente: (as razões expostas em seu Recurso
Voluntário nº 89.252, fls. 33/37, são lidas na íntegra em sessão
para melhor conhecimento dos demais integrantes deste Colegiado).

É o relatório.



V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

Tendo sido atendidos os pressupostos processuais, a representação estar na forma da lei e o recurso ter sido apresentado no prazo da lei: conheço do recurso.

O Decreto-lei nº 1.892, de 16.12.81, após consignar na sua ementa que:

"Estimula a capitalização das empresas mediante isenção de Imposto sobre a Renda sobre lucros decorrentes da alienação de imóveis e de participações societárias, e dá outras providências."

estabelece:

"Art. 1º Para efeito de Imposto sobre a Renda, as pessoas jurídicas poderão excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real, o resulta do obtido na venda de bens imóveis ou na cessão de participações societárias permanentes, desde que:

I - O imóvel conste registrado como ativo imobilizado da pessoa jurídica vendedora e a participação societária como investimento, pelo menos desde 31 de dezembro de 1978;

II - no caso de imóveis, a venda se efetive mediante instrumento público registrado no cartório competente até 31 de dezembro de 1982;

III - no caso de participações societárias permanentes, a cessão seja legalmente formalizada até a mesma data indicada no item anterior;

IV - o pagamento do preço seja feito integralmente em dinheiro, no prazo máximo de 3 (três) anos contados da data da celebração do contrato.

§ 1º Nas vendas ou cessões efetuadas a prazo, no mínimo 20% (vinte por cento) do preço deverão ser recebidos pela pessoa jurídica no ato da celebração do contrato, 30% (trinta por cento) nos 18 (dezoito) meses subsequentes e os 50% (cinquenta por cento) restantes até o final do terceiro ano.



§ 2º Nas vendas ou cessões efetuadas para recebimento do preço após o término do exercício social, a exclusão de que trata este artigo fica condicionada à observância do disposto no artigo 6º deste Decreto-Lei.

§ 3º O lucro de que trata este artigo constituirá reserva específica, que somente poderá ser utilizada para incorporação ao capital ou absorção de prejuízos.

§ 4º O aumento do capital social com utilização da reserva constituída na forma do parágrafo anterior não será considerado reinvestimento para os efeitos da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, alterada pela Lei nº 4.390 (2), de 29 de agosto de 1964.

§ 5º A reserva de que trata o § 3º não será computada para os efeitos do disposto no artigo 65 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 6º Aos aumentos de capital efetuados com utilização da reserva de que trata o § 3º aplicam-se as normas do artigo 63 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Por sua vez, na Exposição de Motivos Interministerial nº 388, de 07.12.81, os Ministros da Fazenda e da Secretaria de Planejamento da Presidência da República, justificando o benefício fiscal, consignam:

"Temos a honra de submeter à elevada apreciação de Vossa Excelência o anexo projeto de decreto-lei que concede isenção do imposto de renda sobre os resultados obtidos pelas pessoas jurídicas na venda de bens imóveis, registrados em seu ativo imobilizado, e de participações em outras sociedades, registradas no ativo permanente como investimentos, pelo menos desde 31 de dezembro de 1978.

2. A medida proposta envolve dois objetivos principais: o primeiro, de caráter econômico e financeiro, tem em vista propiciar condições favoráveis para que a pessoa jurídica aumente seu capital de giro próprio, reduzindo seus custos e despesas operacionais e aliviando a pressão sobre a expansão do crédito, fatos que poderão apresentar reflexos positivos sobre os níveis de preços e sobre a política de combate à inflação; o segundo objetivo, de conotações sociais visa à desconcentração



tração industrial com a conseqüente redução do congestionamento urbano.

3. O caput do artigo 1º concede a isenção mencionada e os seus parágrafos contêm disposições que procuram evitar a ocorrência de distorções prejudiciais aos objetivos que se pretende alcançar. Com efeito, somente estão isentos os resultados obtidos na venda de bens e de direitos registrados no ativo permanente da pessoa jurídica há mais de três anos, desde que o pagamento do preço seja feito exclusivamente em dinheiro, no prazo máximo de três anos a partir da celebração do contrato, no caso de imóveis, ou da data em que a transferência das participações societárias for legalmente formalizada.

4. O caput do art. 2º da minuta estabelece que a isenção não se aplica quando o ganho de capital for decorrente de operações realizadas entre controladora e controlada, entre empresas sob controle comum, ou, ainda, entre a pessoa jurídica e o seu sócio ou acionista controlador, pessoa física ou grupo de pessoas físicas, visando, com isso, impedir a realização de negócios que desvirtuem os objetivos da medida proposta."

O Decreto-lei nº 1.892/81, veio ainda a ter seu alcance alterado pelos Decretos-leis:

a) nº 1.978, de 21.12.82, o qual em seu art. 2º dispos:

"Art. 2º É acrescentado ao artigo 1º do Decreto-lei nº 1.892, de 16 de dezembro de 1981, o § 7º com a seguinte redação:

"Art. 1º

§ 7º A exclusão do ganho de capital prevista neste artigo será de:

a) 100% (cem por cento), se a venda do imóvel ou a cessão da participação societária permanente for efetivada até 30 de junho de 1983; (grifos da transcrição)

b) 50% (cinqüenta por cento), se a venda do imóvel ou a cessão da participação societária permanente for efetivada a partir de 1º de julho e até 30 de setembro de 1983;

c) 25% (vinte e cinco por cento), se a venda do imóvel ou a cessão da participação societária permanente for efetivada a partir de 1º de outubro e até 31 de dezembro de 1983."

Na Exposição de Motivos nº 257, de 21.12.82, os Ministros da Fazenda e Chefe da Secretaria de Planejamento da Presidência da República, voltavam a declarar que:

"O artigo 1º da minuta prorroga o prazo para utilização do benefício fiscal instituído pelo Decreto-lei nº 1.892, de 16 de dezembro de 1981.

O Decreto-lei nº 1.892/81 isentou do imposto de renda, até 31 de dezembro de 1982, os resultados obtidos pelas pessoas jurídicas na venda de imóveis e na cessão de participações societárias, que integrassem o ativo permanente delas. Esse Decreto-lei teve como objetivo incentivar as empresas a aumentar o capital de giro próprio, permitindo-lhes reduzir custos e despesas operacionais, de modo a aliviar a pressão sobre a expansão do crédito."

b) nº 2.041, de 30.06.83, o qual estabeleceu no artigo 1º, in verbis:

"Art. 1º A exclusão do ganho de capital de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.892, de 16 de dezembro de 1981, modificado pelo Decreto-Lei nº 1.978 (2), de 21 de dezembro de 1982, será de 100% (cem por cento) se a venda do imóvel ou a cessão da participação societária permanentemente for efetivada até 31 de dezembro de 1983."

Da leitura desses dispositivos e de suas respectivas justificativas, bem como do preâmbulo do questionado diploma legal, não resta qualquer dúvida que o objetivo do legislador foi isentar os ganhos de capital obtidos na alienação de imóveis e cessão de participações societárias, atendidas as condições e ressalvas que foram expressamente estabelecidas.

Ora, se o objetivo foi isentar os ganhos de capital obtidos na alienação de bens tacitamente arrolados, além de ser irrelevante a forma procedimental, também não há porque cogitar-se do eventual resultado do exercício, eis que a sua existência não foi elevada à categoria de pressuposto para o gozo do benefício. Portanto, à vista da interpretação literal, o benefício não está condicionado a que o alienante venha a ter lucro no exercício social para que possa excluir do resultado o referido ga



Acórdão nº 101-76.054

nho de capital.

Do mesmo modo, segundo a interpretação teológica, outra não é a conclusão, dado que não só os fins visados e declarados pelo legislador, nas exposições de motivos, mas também o consignado no preâmbulo do diploma legal em comento, quando reza que

"Estimula a capitalização das empresas mediante isenção do Imposto sobre a Renda sobre os lucros decorrentes da alienação de imóveis e de participações societárias, ..." (grifos da transcrição)

não deixa qualquer dúvida sobre os objetivos da lei.

Alega-se que se o dispositivo legal estabelece que o ganho de capital deve ser excluído do lucro líquido do exercício, seria indispensável que a empresa tivesse lucro igual ou superior ao ganho de capital para que pudesse beneficiar-se do incentivo, bem como, devendo com esse ganho de capital constituir-se uma reserva de lucros, não teria sentido falar-se em reserva se a empresa, no conjunto de suas operações, teve prejuízo e, finalmente, que tal interpretação nenhum prejuízo acarretaria à pessoa jurídica, pois, de qualquer forma, ela não pagaria tributo no exercício.

Esses argumentos, todavia, como a seguir se demonstrará, são totalmente improcedentes e não resistem a uma análise isenta do diploma interpretando.

Com efeito, na legislação do Imposto de Renda inexistente a expressão "prejuízo líquido", como a antítese do termo "lucro líquido". A expressão lucro líquido, perante a legislação do tributo, é, segundo definição textual do art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, reproduzida no art. 155, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto número 85.450, de 04.12.80:

"a soma algébrica do lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da cor-



reção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância do preceito da lei comercial."

Ora, se o lucro líquido e a soma algébrica, ou seja, a reunião de elementos positivos e negativos: fácil é concluir que ele tanto poderá ser positivo como negativo, bastando que os componentes negativos tenham predominância.

Assim, além de ser fácil concluir, preliminarmente, não ser verdadeiro que a expressão lucro líquido, signifique que a empresa venha a ter resultado positivo no exercício, também se deve observar que, no sistema da legislação do Imposto sobre a Renda, quando a lei estabelece que determinada parcela não deverá compor o lucro real — antes da vigência do Decreto-lei número 1.598/76 denominado de lucro tributável — em razão de ser não tributável ou isento (como ocorre, no caso, com o ganho de capital decorrente da venda de bens imóveis ou na cessão de participações societárias permanentes) se ela integrou a soma algébrica do lucro líquido, dele deverá ser excluído, como dispõe o art. 388, inciso II RIR/80, in verbis:

"Art. 388 - Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício: (grifamos)

.....

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido do exercício que, de acordo com este Regulamento, não sejam computados no lucro real;" (grifamos)

Pois bem, se os ganhos de capital obtidos na venda de imóveis ou na cessão de participações são objeto de contabilização e, na condição de resultados não operacionais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 31, e RIR/80, art. 317) integram a soma algébrica do lucro líquido, dele deverão ser excluídos.

De igual modo acontece com o lucro na venda de a

Acórdão nº 101-76.054

ções em tesouraria, nas doações e nas subvenções para investimento, decorrentes de isenções ou reduções de tributos concedidos pelos Estados.

Aliás, cabe salientar que, a exemplo do que ocorre com os ganhos de capital obtidos na alienação de imóveis ou na cessão de participações societárias permanentes, tanto as doações, como as subvenções para investimento, além de não serem computadas na determinação do lucro real, a lei as inclui entre os "resultados não operacionais" (art. 344 do RIR/80), e, também, coincidentemente, somente poderão ser utilizados para absorver prejuízos ou serem incorporados ao capital social.

Do mesmo modo, também são excluídos do lucro líquido, os juros sobre investimentos de obras em andamento das empresas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações (RIR/80, art. 388, parágrafo único, alínea "a") e os rendimentos de partes beneficiárias tributadas na pessoa jurídica distribuidora dos rendimentos (conforme Parecer Normativo nº 59/76).

Ora, em nenhum desses casos se indaga se a sociedade tem lucro ou prejuízo, em razão de a lei não estabelecer tal condição. Deste modo, também a interpretação sistemática não ampara os que querem condicionar o benefício à existência do lucro líquido "positivo".

O argumento de que não teria sentido constituir-se uma reserva de "lucros" se a empresa no conjunto de operações teve prejuízo no exercício, igualmente não é verdadeira, porque, na realidade, embora a reserva tenha uma origem no lucro de uma operação, a lei não a trata como tal. Ao contrário, trata-se de uma reserva fiscal, reserva "específica" como a batizou a lei (art. 1º, § 3º, do Decreto-lei nº 1.892/81, e Decreto-lei número 1.978/82, art. 1º).

A reserva específica constituída com o ganho de capital obtido na venda de imóveis ou na cessão de participações societárias permanentes, assim como ocorre com a reserva consti



tuída com as doações e as subvenções para investimento, já mencionados, a lei não lhe dá o tratamento de reserva de lucros e sim de reserva de capital.

Já vimos que o lucro obtido na venda de bens imóveis, de que trata o artigo 1º do DL 1892/81, constituirá reserva específica, que somente poderá ser utilizada para incorporação ao Capital ou absorção de prejuízos (§ 3º do referido artigo 1º).

Uma das características das "reservas de capital" é exatamente a sua especificidade, conforme se pode observar do § 1º do artigo 182 da Lei nº 6.404/76. Outra característica é a sua utilização restrita (vide art. 200 da mesma Lei nº 6.404/76).

A utilização dessa reserva para aumento do capital social, segundo o § 4º do artigo 1º do DL 1892/81, não será considerado reinvestimento para os efeitos da Lei nº 4.131/62.

Isto significa, em última análise, que o lucro isento não será considerado como tal, ou seja, lucro do exercício social ou parte dele. Quais os motivos? Esse lucro é específico, ele é isento, a Reserva que o conduz não pode ser tomada como uma "Reserva de Lucros".

Ainda tem mais. Pelo § 5º do artigo 1º do DL nº 1892/81, essa reserva não será computada para os efeitos do disposto no artigo 65 do DL 1598/77. Esse dispositivo legal trata da tributação do imposto na fonte, incidente sobre o montante dos lucros acumulados e das reservas de lucros que exceda ao valor do capital social realizado das companhias.

Finalmente a remissão no art. 1º, § 6º, do DL 1892/81, ao art. 63 do Decreto-lei nº 1.598/77 implica em dizer que se a pessoa jurídica, dentro dos 5 anos subsequentes à data da incorporação de lucros ou reservas, restituir capital social aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social ou, em caso de liquidação, sob a forma de partilha do acervo líquido, o capital restituído considerar-se-á lucro ou dividendo distribuído.



Acórdão nº 101-76.054

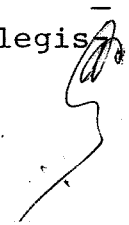
sujeito, nos termos da legislação em vigor, à tributação na fonte ou na declaração de rendimentos, como rendimento dos sócios, acionistas ou do titular.

Saliente-se que o ganho de capital de que estamos tratando, como ocorre com as demais reservas atípicas, que se constituem de verbas específicas, isto é, que não tem origem no resultado global das operações da sociedade, mas sim de um ingresso individualizado pode ser transferido diretamente para a RESERVA ESPECÍFICA, sem passar pelo resultado final do exercício social, à semelhança do que ocorre com as subvenções para investimento e as doações, sendo inclusive o caminho mais direto e mais técnico, contabilmente falando. Na declaração de rendimentos, para atender ao controle objetivado pelo DL 1.892/81, far-se-á o trânsito simbólico do lucro pelo resultado do exercício social.

Aliás, tal sistemática é inteiramente compatível com o destino final estabelecido para reserva específica: absorção de prejuízos (inclusive do próprio exercício, eis que seria ilógico imaginar-se que pudesse destinar-se à absorção de prejuízos passados e futuros e não aos presentes).

Ainda facilita o cálculo da correção monetária, visto que o ganho de capital é apurado deduzindo-se do valor da venda o valor residual devidamente atualizado até o momento da venda. A partir desse momento o valor correspondente (esteja ele em Caixa ou em outra espécie de circulante) é corrigido através da conta de reserva específica, conforme já decidiu a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caso análogo (Acórdão nº CSRF/01-0.469, de 27.08.84).

Finalmente, o terceiro argumento contrário à concessão do benefício na hipótese de o resultado do exercício não ser igual ou superior ao ganho de capital que a lei autoriza a excluir, ou seja: o de que inexistindo lucro líquido positivo a pessoa jurídica não seria prejudicada, vez que já não pagaria imposto de renda, além de ilusório, fraudaria o objetivo do legis



lador e criaria distinção entre a pessoa jurídica rentável e não rentável, prejudicando esta última.

Em primeiro lugar, porque não é o resultado do exercício (lucro líquido) por si só, que nos vai dizer se a pessoa jurídica pagará ou não imposto de renda no exercício. A pessoa jurídica pode ter um lucro líquido negativo, no entanto, em razão do montante das adições, sujeitar-se-á ao imposto incidente sobre o lucro real apurado no exercício.

Em segundo lugar, o objetivo da lei de "estimular a capitalização das empresas mediante isenção do Imposto sobre a Renda", como declara a ementa da lei que estabeleceu o incentivo também ficaria frustrado. A uma, porque a empresa deficitária, ante a impossibilidade de obter o benefício fiscal, não atenderia ao chamado do governo para vender parte do seu ativo e, em consequência, também nem "aumentaria o seu capital de giro", nem aliviaria "a pressão sobre a expansão do crédito", objetivo final visado pelo legislador; a duas, porque com a nova condição de existência de lucro no exercício (não estabelecida no texto legal, como já demonstrado), a capitalização da empresa, mediante a economia do imposto, não se materializaria, vez que, ainda que não se concretizasse a hipótese descrita no parágrafo anterior a pessoa jurídica perderia o direito de, no futuro, compensar prejuízos equivalentes ao ganho de capital que a lei autoriza a excluir do lucro líquido (seja ele positivo ou negativo), pagando, em consequência, o imposto de renda, sobre o valor que a lei dispensou.

Por derradeiro, a interpretação contrária a que sustentamos, além de impor a compensação de prejuízos, isto é, retirar uma das alternativas previstas em lei para o destino da reserva, ainda estabeleceria tratamento fiscal distinto, premian-do a empresa superavitária, em prejuízo da mais carente, pois a empresa hipossuficiente pagaria tributo ou deixaria de ter o direito a compensar prejuízos em montante equivalente (o que dá na mesma) sobre o resultado incentivado, enquanto a hipersuficiente seria beneficiada com o favor fiscal.



ACÓRDÃO Nº 101-76.054

Verdadeiro contra-senso.

Não se diga que a interpretação que sustentamos implica em qualquer novidade, dado ser ela exatamente igual a que pacificamente foi dispensada pela Administração Tributária ao incentivo estabelecido pelo Decreto-lei nº 1.260/73, alterado pelo Decreto-lei nº 1.493/76, com vigência até 31.12.78, benefício este em todo semelhante ao estabelecido no Decreto-lei nº 1.892/81, e que, portanto, lhe serve de precedente, dado tratar-se de reedificação do benefício, porém sem a possibilidade dos abusos cometidos na vigência daquele diploma, em face das ressalvas que o novel diploma acertadamente estabeleceu.

Dispunha o Decreto-lei nº 1.260, de 16 de fevereiro de 1973, ipsis litteris:

"Art. 1º — Serão excluídos do lucro real da pessoa jurídica ou da empresa individual para os efeitos da tributação do imposto de renda, os resultados decorrentes da alienação de imóveis que integrem o ativo imobilizado, desde que sejam incorporados ao capital, no prazo máximo de 06 (seis) meses, contado da data que se seguir ao efetivo recebimento do preço da alienação.

§ 1º — Opcionalmente, os lucros de que trata este artigo poderão aplicar-se na amortização de prejuízos apurados em balanço.

§ 2º — (omissis)

§ 3º — Enquanto não forem incorporados ao capital ou utilizados na amortização de prejuízos, os lucros decorrentes da alienação de imóveis deverão permanecer contabilizados a crédito de conta de reserva específica" (grifei).

Ora, o conceito de lucro real na vigência do Decreto-lei nº 1.260/73 era o mesmo do lucro líquido estabelecido pelo Decreto-lei nº 1.598/77 e, isto quem o afirma é a própria Administração Fiscal no Plantão Fiscal - PJ - de 1982, in verbis:



"102. O que deve ser entendido por "Lucro Real" e "Lucro Tributável"?

— A expressão "Lucro Real" coincidia, no RIR/75, com lucro contábil, sendo este o ponto de partida para a antiga definição da base de cálculo do Imposto de Renda. Com o advento do Decreto-lei número 1.598/77, a expressão "Lucro Real" passou a significar o próprio lucro tributável, sendo o lucro contábil denominando "lucro líquido".

No mesmo sentido, declara o ilustre Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, no magnífico voto que proferiu' por ocasião do julgamento do Recurso nº 89.103, acolhido à unanimidade; verbis:

"Deve-se lembrar que o lucro real, na conceituação legal da época, corresponde exatamente ao lucro líquido de hoje, conceitos da lei fiscal que significam o mesmo que lucro contábil.

A isenção concedida pelos dois mandamentos legais se formaliza igualmente, isto é, pela exclusão do resultado não operacional (resultado eventual, anteriormente) obtido do lucro contábil, visando escoimar do lucro real (tributável, antigamente) o resultado positivo da operação.

No entanto, jamais a administração fiscal questionou a formação da reserva específica "com os lucros da alienação de imóveis" quando o lucro real (lucro líquido) fosse inferior àquele resultado. E simplesmente porque, como bem salienta o voto dirigente do Acórdão CSRF/01-0.469, o lucro apurado na alienação de imóvel, nas condições prescritas no Decreto-lei nº 1.260/73, tinha destinação específica, diferentemente do resultado normal apurado anualmente pelas pessoas jurídicas, de destinação indefinida."

Portanto, apelando-se para a chamada interpretação histórica, também não se chega a conclusão diversa do ocorrido com a literal, teleológica e sistemática.

Observe-se, por fim, que os Manuais de Orientação

ACÓRDÃO Nº 101-76.054

de PJ, dos exercícios questionados, e os plantões fiscais nenhuma restrição trazem. Toda a celeuma foi criada pelo Ato Declaratório nº - CST - 08 de 14.03.83.

Como escreveu o Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES (idem, ibidem):

"A formação dessa reserva decorre de disposição legal, e, por isso mesmo, independe do resultado final do exercício, sendo constituída quando da apuração do lucro e na época da alienação ou cessão.

A objetividade jurídica sob o aspecto econômico é estimular o reforço do capital de giro com os lucros obtidos da desativação do capital fixo. A formação de reserva é um meio de se assegurar esse fim, evitando a distribuição desses lucros ou a sua alocação em outros fins. Pretender que os recursos acantonados por força de lei sejam lançados primeiro à vala comum de apuração de lucros e prejuízos para, em havendo sobras, compor-se a reserva é mitigar o comando da lei por meio de um procedimento geral de formação de reservas que ela quis de pronto atalhar.

A lei fiscal modifica a lei societária para realizar os seus desígnios e o regulamento do imposto de renda está cheio de exemplos nesse sentido, mormente no capítulo destinado aos Resultados não Operacionais — Seção I, dos Ganhos e Perdas de Capital (art. 317 a 344) onde se dispõe especificamente sobre classificação de contas, apuração de resultados e destinação específica.

Assim, ao dispor sobre formação de reserva específica por conta de resultado produzido por uma operação específica para fins específicos, o Decreto-lei nº 1.892/81 não está fazendo outra coisa senão alterar regras gerais da técnica contábil para tornar factível o seu comando. O Direito põe a contabilidade a seu serviço."

.....

Por outro lado, quando a lei fiscal restringe os efeitos de benefícios concedidos, o faz de modo expresse e, na espécie, isso não aconteceu, e, assim, não se pode estabelecer a restrição pretendida pela autoridade fiscal. A lei tributária é necessária e suficiente à outorga da isenção; necessária na medida em que somente ela poderá conceder o benefício e estabelecer as condições



Acórdão nº 101-76.054

para o seu exercício, e, suficiente, porque nenhum outro pressuposto ou limitação de qualquer espécie poderá ser adicionado pela autoridade administrativa, à sombra dela. Por isso, a legislação tributária, que disponha sobre a outorga de isenção deve ser interpretada literalmente, segundo prescrição expressa da lei nacional (C.T.N. artigo 111, inciso II)".

De há muito nos ensinaram os mestres da exegese que, onde a lei não distingue, restringe ou condiciona, ao intérprete é vedado fazê-lo, sob pena de o hermenauta assumir o papel do legislador e assim estabelecer novas regras jurídicas, sem competência para tal.

Pois bem, a leitura dos diversos dispositivos do diploma interpretando nos mostra ser ele abundante em restrições e ressalvas; em nenhuma, porém, se estabeleceu que o benefício fiscal dependeria da existência de lucro líquido positivo no exercício.

Concluindo, a ausência de lucro líquido positivo no exercício não impede que a apelante goze do benefício fiscal.

Quanto a impossibilidade da dedução do valor das contribuições e doações, ela emerge cristalina do disposto no artigo 243 do RIR/80, pois, o limite de dedução estabelecido para essa espécie de despesa tem como base de cálculo o lucro operacional da empresa e, efetivamente, neste exercício, a recorrente teve um resultado operacional negativo, conforme se verifica em sua Declaração de Rendimentos.

Dessa forma, sendo a base de cálculo nula, pela inocorrência do lucro operacional, qualquer percentual sobre ela aplicado, no caso 5%, será igual a zero, ou seja, nenhum valor de dedução em relação a essa base será admitido.

Todavia, como o valor das contribuições e doações é muito inferior ao lucro real negativo, não cabe qualquer exigência de tributo, impondo-se, isto sim, a redução do prejuízo a compensar nos exercícios futuros.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11020-000.151/85-36

Acórdão nº 101-76.054

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para declarar que a inexistência de lucro líquido positivo não impede que o contribuinte goze do benefício de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 1.892/81, sem prejuízo de, em nova ação fiscal, examinar o atendimento aos demais pressupostos para o gozo da isenção, especialmente o disposto no art. 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.892/81, bem como determinar a redução do prejuízo a compensar no exercício de 1983, no montante de Cr\$..... 6.900.



AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR.