



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MHP/CVF

Sessão de 13 de novembro de 1986

ACORDÃO Nº 101-76.951

Recurso nº 90.835 - IRPJ - Exercício de 1984

Recorrente TRANSPORTADORA TEGON VALENTI S.A.

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

LUCRO LÍQUIDO - Exclusões - Lucro na alienação de imóveis contabilizados no ativo imobilizado - A pessoa jurídica tem o direito à exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real, do valor integral do lucro auferido na alienação de imóveis contabilizados no seu ativo imobilizado, ainda que tenha apurado, no respectivo exercício social, prejuízo ou lucro líquido em valor inferior ao lucro a ser excluído.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSPORTADORA TEGON VALENTI S.A.:

ACORDAM os Membros da Primeira 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.

Sala das Sessões (DF), em 13 de novembro de 1986

AMADOR OLIVEIRA FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM

SESSÃO DE:

13 NOV 1986

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11.020-002.166/85-84

RECURSO Nº: 90.835

ACÓRDÃO Nº: 101-76.951

RECORRENTE Nº: TRANSPORTADORA TEGON VALENTI S/A

R E L A T Ó R I O

Da sociedade acima mencionada foi exigido o tributo e de mais encargos objeto da notificação de lançamento suplementar de fls. 7, o qual se assenta no Demonstrativo de Lançamento Suplementar de fls. 12, onde se acusa o sujeito passivo de haver indevidamente excluído do lucro líquido do exercício (item 44 do quadro 14) o lucro total na venda de imóvel (Cr\$ 76.020.787), em vez de fazê-lo no limite do lucro líquido do exercício (Cr\$ 27.311.961, conforme Quadro 13, item 54), dando-se como infringidos o disposto no art. 154, combinado com o art. 388, inciso II, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto número 85.450/80, e art. 1º, 4º e 5º do Dec.-lei 1.892/81.

Tendo sido impugnada a exigência, conforme petição de folhas 1/5, a autuada, contestando a exigência, declara, segundo a síntese que se lê no relatório da decisão recorrida que:

"O Demonstrativo do Lançamento Suplementar está fundamentalmente alicerçado nos arts. 154 e 388, inciso II do RIR/80, bem como nos arts. 1º, 4º e 5º do Decreto-lei nº 1.892/81; são apenas esses os dispositivos mencionados no lançamento tributário, enquanto que os Atos Declaratórios

Acórdão nº 101-76.951

(Normativos 8/83 e 28/83, além de meros atos administrativos, não figuram na peça básica do processo fiscal; o exame dos dispositivos legais que regem a matéria (arts. 154 e 388, II, do RIR/80, e arts. 1º, 4º e 5º do Dec.-lei nº 1.892/81) evidencia que nenhum deles veda a exclusão do resultado obtido na venda de bens imóveis, na parte que exceder ao lucro líquido do exercício; o Decreto-lei nº 1.892/81 é expresso ao estabelecer que o resultado da venda poderá ser excluído do lucro líquido, na determinação do lucro real; e lucro líquido, na acepção dada pelo art. 155 do RIR/80, nada mais é que uma soma algébrica de várias categorias jurídicas, podendo ser positivo ou negativo; assim, se positivo, seria lucro líquido, se negativo, poderia ser chamado de prejuízo líquido; isso significa que, permitida a exclusão do resultado da venda de imóvel, não importa se isso implicará em lucro líquido do exercício ou prejuízo líquido do exercício, mesmo porque a técnica legislativa fala apenas em lucro líquido do exercício, mas é evidente que supõe a possibilidade de prejuízo líquido (ou lucro líquido negativo); por outro lado, a reserva específica foi formada, e dentro da normatividade legal, não há impedimento para a formação dessa reserva, mesmo que não haja lucro líquido no exercício (positivo), pois se trata de reserva fiscal, para fins fiscais; não importa que a formação de reserva, segundo a lei comercial, deva submeter-se ao pressuposto da existência de lucro, eis que se trata de lei fiscal, reserva fiscal, para fins fiscais; fenômeno semelhante ocorre na formação da provisão para pagamento do imposto de renda: mesmo que não haja lucro líquido no exercício, a provisão deve ser formada, aumentando o prejuízo; nada, pois, de anormal ou extraordinário na formação da reserva específica, visto que o próprio Decreto-lei nº 1.891/82 permite a utilização da reserva aludida para absorção de prejuízo (art. 3º); a matéria objeto do presente processo fiscal não é nova para a Receita Federal, já tendo sido apreciada pela Egrégia Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no processo nº 13.016-000.005/85-96, conforme o Acórdão nº 101-76.029, de 25.7.85; por fim, e relativamente ao histórico, constante do Demonstrativo do Lançamento Suplementar, "Recalculado o excesso de retiradas de acordo com a legislação vigente (art. 236, combinado com o art. 387, inciso I, do RIR aprovado pelo Dec. nº 85.450/80", reconhece a autoridade fiscal que a lei permite o mais, inexistindo, pois, qualquer infração aos dispositivos legais que regem a matéria."

Submetidos os autos à consideração da autoridade julgadora a quo, esta manteve, na íntegra, a exigência fiscal, ao con



Acórdão nº 101-76.951

signar na ementa e fundamentos do seu decisório, respectivamente:

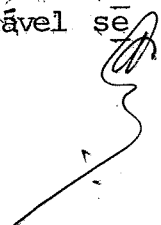
- "O gozo do incentivo fiscal de que trata o art. 1º do Dec.-lei nº 1.892, de 16 de dezembro de 1981, com a redação que lhe foi dada pelos arts. 1º e 2º do Dec.-lei nº 1978, de 21 de dezembro de 1982, está condicionado à formação de reserva específica, que somente poderá ser constituída na existência de lucro líquido suficiente" (Ato Declaratório Normativo CST nº 8, de 14.3.83, item I).

- Lançamento procedente

.....

"5.1 Determinar o item I do Ato Declaratório (Normativo) CST nº 8, de 14.3.83, que o gozo do incentivo fiscal de que trata o art. 1º do Dec.-lei nº 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 condicionada à formação de reserva específica, que somente poderá ser constituída na existência de lucro líquido suficiente (grifei), enquanto o Ato Declaratório (Normativo) CST nº 28, de 30.12.83, estabelece que, quando apenas parte do lucro líquido 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 8/83.

5.2 Cabe mencionar ainda que, pronunciando-se a respeito do Dec.-lei 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 18.1.83, já expendia entendimento idêntico ao que viria a ser expresso nos citados Atos Declaratórios Normativos da CST, conforme se lê no item 8 do mesmo: "no tocante às indagações colocadas na consulta inicial, convém informar à petiçãoária já ter o assunto sido alvo de apreciação por esta Coordenação, via Parecer Normativo nº 45/81 (DOU de 5.1.82), 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" (grifei)" 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 se



Acórdão nº 101-76.951

rá a constituição de reserva de lucros em montante superior ao valor do lucro líquido do exercício".

6. ISTO POSTO, e

6.1 CONSIDERANDO que, conforme se depreende dos Atos Declaratórios (Normativos) CST nº 8/83 e 28/83, o gozo do incentivo fiscal em tela não pode ser usufruído em valor superior ao lucro líquido do exercício;

6.2 CONSIDERANDO o entendimento, no mesmo sentido, exposto no Parecer Normativo CST nº 45/81 e no Parecer CST/SIPR nº 103/83;

6.3 CONSIDERANDO tudo o que do presente processo consta,

7. JULGO PROCEDENTE o lançamento e DETERMINO se prosiga na cobrança do crédito tributário constituído de imposto de renda (pessoa jurídica), relativo ao exercício de 1984, em valor equivalente a 1502,38 ORTNs e PIS em valor equivalente a 79,08 ORTNs, acrescidos de multa de 50% e juros de mora, na forma da legislação pertinente em vigor."

Cientificada dessa decisão em 10.9.86, conforme AR de fls. 37, a notificada fez protocolizar, em 24.9.86, o recurso de fls. 38/43, lido na íntegra em sessão.

E o relatório.

Acórdão nº 101-76.951

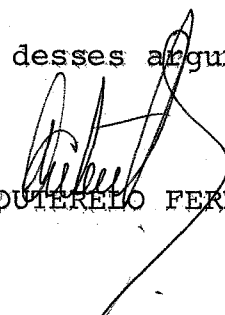
V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

A matéria de que cuidam os presentes autos já é de conhecimento dos integrantes desta Câmara, que, em reiterados julgados, têm entendido ser correto o procedimento adotado pelo sujeito passivo a exemplo do que também vem decidindo a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Nestas condições, como razão de decidir, adoto os fundamentos constantes do Acórdão CSRF/01-0.557, solicitando à Secretaria da Primeira Câmara que se digne acostar aos autos cópia do voto proferido pelo ex-Conselheiro Pedro Martins Fernandes na aquele julgado, a fim de que passe a integrar o presente julgado como se aqui transcrito estivesse para todos os efeitos legais.

Em face desses argumentos, dou provimento ao recurso.



AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR.

V O T O

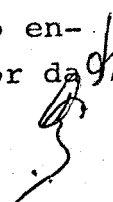
Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, relator

O recurso especial interposto encontra abrigo no artigo 4º e seu inciso II, do Regimento Interno desta Câmara Superior de Recursos Fiscais — baixado com a Portaria MF nº 434, de 02.05.79 (que regulamentou o Decreto nº 83.304, de 28.03.79, alterado pelo Decreto nº 89.892, de 02.07.84) e modificado pelas Portarias MF nº 505, de 25.05.79, e nº 99, de 15.04.81 — tendo sido cumprido o prazo fixado no "caput" do artigo 5º do mesmo Regimento.

O dissídio jurisprudencial está perfeitamente configurado, na medida em que o decisório recorrido entendeu que, em face do disposto no artigo 1º, do Decreto-lei nº 1.892, de 16.12.81, modificado pelo artigo 2º, do Decreto-lei nº 1.978, de 21.12.82, e pelo artigo 1º, do Decreto-lei nº 2.041, de 30.06.83, cabe a exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real, da parcela do lucro auferido pela pessoa jurídica na alienação de imóveis de seu ativo imobilizado, ainda que o lucro líquido apurado no respectivo exercício social seja inferior àquela parcela, enquanto que o Acórdão indicado como divergente decidiu que não cabe a exclusão desse lucro quando a empresa apura lucro líquido negativo.

No caso destes autos, em revisão interna de sua declaração de rendimentos do exercício de 1983, período-base de 1982, a contribuinte, do valor pleiteado como exclusão do lucro líquido, na demonstração do lucro real, a título de lucro auferido na alienação de imóveis de seu ativo imobilizado, teve glosada a parcela excedente ao lucro líquido apurado no respectivo exercício social, em consequência do que o valor do excesso de retiradas declarado foi reduzido.

Porque melhor interpretou e aplicou a legislação de regência, como a seguir se demonstrará, deve prevalecer o entendimento adotado pelo Acórdão recorrido, como uniformizador da



jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e desta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Reformulando a posição adotada por ocasião do julgamento do recurso em que foi prolatado o "decisum" apontado como divergente, este Relator, porque inteiramente aplicáveis ao caso destes autos, adota os fundamentos do bem lançado voto proferido pelo ilustre Conselheiro Amador Outereiro Fernández, no Acórdão nº 101-76.054, prolatado pela egrégia Câmara "a quo" no julgamento do recurso nº 89.252, em sessão realizada em 27.08.85, que esgota a matéria e que, "maxima venia concessa", a seguir se transcreve:

"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 resultado 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.

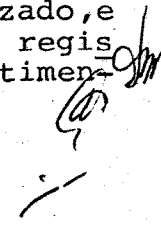
§ 4º O aumento do capital social com utilização da reserva constituída na forma do parágrafo anterior não será considerado reinvestimento para os efeitos da Lei nº 4.131, de 03 de setembro de 1962, alterada pela Lei nº 4.390 (2), de 29 de agosto de 1964.

§ 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



tos, 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 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 se já 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.

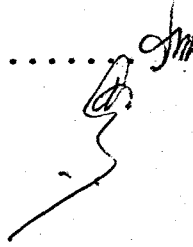
4. O caput do art. 2º da minuta estabelece que a isenção não se aplica quando o ganho de capital for decorrente de operações realizadas entre controladora e controlada, entre empresas sob controle comum, ou ainda, entre a pessoa jurídica e o seu sócio ou acionista controlador, pessoa física ou grupo 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 dispôs:

"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 de imóvel ou a cessão da participação societária permanente for efetivada até 30 de junho de 1983; (grifos da transcrição)

b) 50% (cinquenta 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:

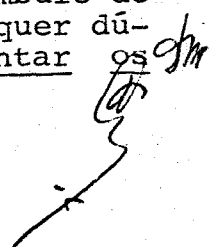
"O artigo 1º da minuta prorroga o prazo para utilização do benefício fiscal instituído pelo Decreto-lei nº 1.892, de 16 de dezembro de 1981.

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 integrasse 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 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 permanente 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 levada 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 ganho 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,

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 correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos 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 ações 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 da 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 constituída 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 1.892/81, constituirá reserva específica, que somente poderá ser utilizada para incorporação ao capital ou ab-

sorção 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).

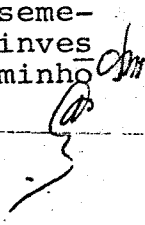
A utilização dessa reserva para aumento do capital social, segundo § 4º do artigo 1º do DL 1.892/81, não será considerado reinvestimento para os efeitos da Lei nº 4.131/62.

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 Lucro".

Ainda tem mais. Pelo § 5º do artigo 1º do DL nº 1.892/81, 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, 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 Egrêgia 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 legislador 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, me diante 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, premiando 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.

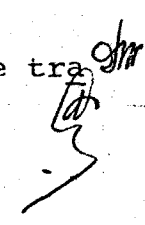
Verdadeiro contra-senso.

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 reedição do benefício, porém sem a possibilidade dos abusos cometidos na vigência daquele diploma, em face das ressalvas que o novel diploma acertadamente estabeleceu.

Disponha 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 tra



ta 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 denominado "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 in

dm
3

ferior àquele resultado. E simplesmente por que, 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 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 pro-
m
2

duzido 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 expresso 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 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 lll, 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."

Em função do decidido neste Acórdão, o valor do excesso de retiradas a ser considerado é o declarado pela contribuinte.

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se negar provimento ao recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL. *mm*

Brasília, D.F., 20 de setembro de 1985

Martins
PEDRO MARTINS FERNANDES

- RELATOR