



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 14 abril de 1989

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.872

Recurso nº - RP/105-0.093

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrida - QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: NOROESTE CHEMICAL S.A. LEASING, ARRENDAMENTO MERCANTIL-NORCHEM

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DE RESERVAS PROVENIENTES DE INCENTIVOS FISCAIS. COMPATIBILIZAÇÃO DO ART. 15 DO DECRETO-LEI Nº 1.967/82 e IN-SRF nº 37/83 com o § 3º do ART. 11 DO DECRETO-LEI Nº 1.376/74. A exegese do art. 15 do Decreto-lei nº 1.967/82 não há de ser perquirida com abandono do § 3º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.376/74, em preferência simplista pelo confronto direto com a IN-SRF nº 37/83. O imposto, ainda que devido em valor equivalente a ORTN's, é pago em moeda nacional. Os valores utilizados para fins de incentivos fiscais, calculados em percentagens do imposto devido e/ou pago, não podem exceder, em moeda nacional, os percentuais da lei sobre o imposto devido ou pago também em moeda nacional. Desatendido esse mandamento legal maior, a reserva formada com o excesso do incentivo enseja despesa de correção monetária inaceitável face à interpretação sistemática e teleológica do ordenamento jurídico de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos

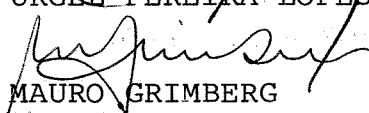
do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado; vencidos os Conselheiros Luiz Alberto Cava Maceira e Geraldo Vieira.

Sala das Sessões (DF), em 14 de abril de 1989


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


MAURO GRIMBERG

- PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

Participaram, ainda do presente julgamento os seguintes Conselheiros: JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, ANTONIO DA SILVA CABRAL, LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS, CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS, MARIAM SEIF, BENEDITO ONOFRE EVANGELISTA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13805-000.113/85-81

RECURSO Nº: RP/105-0.093

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.872

RECORRENTE Nº: FAZENDA NACIONAL

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, por seu Procurador junto a Quinta Câmara, recorre para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, pleiteando a reforma do Acórdão nº 105-2.509, de 19/01/88, prolatado no julgamento do recurso voluntário nº 91.560, interposto por Nôroeste Chemical S/A. Leasing, arrendamento mercantil - NORCHEM.

O Acórdão recorrido está assim ementado:

"CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - Correção Monetária do Patrimônio Líquido - Reserva de Capital oriunda de Incentivos Fiscais - É incabível a tributação da correção monetária de parcelas de Patrimônio Líquido, identificada como "Reserva de Capital" constituída em excesso, em função de incentivos fiscais calculados com inobservância da IN-SRF nº 37/83, quando verificado que os favores fiscais foram determinados em conformidade com o artigo 15 do Decreto-lei nº 1.967/82."

O recurso especial é fundado no artigo 39, I, do Decreto nº 83.304/79 e foi admitido pelo Presidente da Câmara recorrida conforme despacho de fls. 153.

O ilustre Procurador Dr. Marcelo Henriques Ribeiro de Oliveira, argumenta que "a tese debatida na Câmara a quo diz respeito à aplicação do artigo 15 do Decreto-lei nº 1.967/82 em combinação com a IN-SRF 37/83. De acordo com o voto-vencedor, a IN-SRF 37/83 teria, ao determinar que o valor do incentivo deveria ser cal

7

culado segundo o valor em cruzeiros apurado na data do pagamento ' do imposto, contrariando o art. 15 do Decreto-lei nº 1.967/82, que determinou o cálculo segundo o valor da ORTN do mês fixado para a apresentação da declaração de rendimentos".

Afirma que a questão não tem relevância para o presente caso e, prossegue, dizendo:

- a) a tributação refere-se ao ano-base de 1983, ano da edição do Decreto-lei nº 2.065, que é suficiente para, no caso, manter-se a tributação;
- b) a lei publicada em outubro (D.L. 2.065/83) se aplica a todo o ano-base, incluindo os meses anteriores à sua publicação. O fato gerador do Imposto de Renda só ocorreu no dia 1º de janeiro de 1984, posteriormente à entrada em vigor da norma;
- c) só se discute a suposta retroatividade do Decreto-lei nº 2.065/83. Não ocorre retroatividade alguma, visto que o Decreto-lei foi publicado em outubro;
- d) não é da competência dos Conselhos de Contribuintes a declaração de Inconstitucionalidade de Decretos-lei ou quaisquer outros atos legislativos. A decisão se fundamenta na irretroatividade das leis, princípio que tem sede constitucional. Negar vigência ao D.L. 2.065/83 no ano-base de 1983 equivale a dizer que tal aplicação do Decreto-lei é inconstitucional;

Finaliza requerendo o provimento do recurso e, em consequência, mantida a tributação.

A contribuinte, em 28/03/88, tomou ciência do Recurso especial (A.R. de fls. 156) e, em 12/04/88, apresentou suas Contra-Razões (Fls. 157/166), nas quais, resumidamente, alega que:

- a) a IN-SRF nº 37/83 é ilegal, tanto que o texto legal já posteriormente alterado pelo Decreto—lei nº 2.065/83, além de contrariar as instruções do MAJUR daquele ano;
- b) o Decreto—lei nº 1.967, de 13/11/82, (art. 15), alterou a base de cálculo dos incentivos fiscais, que não levava em consideração o valor do imposto de renda recolhido em cruzeiros, sendo apurada pela simples multiplicação de parte do imposto de renda devido na declaração, expresso em número de ORTN, pelo valor da ORTN no mês fixado para apresentação da Declaração de Rendimentos;
- c) se a norma administrativa prevalecesse sobre o texto legal, não poderia resultar a incidência' de encargos legais gravosos, em face ao que dispõe o artigo 100, § único, do CTN;
- d) tenta a Procuradoria sustentar a autuação alegando que se trata de glosa de exercício de 1984 e que já seria aplicável o D.L. 2.065, editado' em 26/10/83. Ocorre que embora a glosa refira—se à correção monetária do período—base de 1983, não houve a impugnação dos critérios da correção monetária mas a glosa da própria Reserva de Capital constituída com os incentivos fiscais ' do exercício de 1983, em abril de 1983, bem antes do D.L. nº 2.065/83;
- e) é equivocada a afirmação do Procurador da Fazenda Nacional de que a decisão lastreou-se na impossibilidade de aplicação retroativa do Decreto—lei nº 2.065/83, vedada constitucionalmente, pois o que foi dito é que o D.L. nº 2.065/83 ao dar arrimo legal ao entendimento da IN-SRF nº 37/83 (não a própria IN), confirmou o corretismo do procedimento da empresa e a ilegalidade '

do entendimento da fiscalização;

- f) ao procurar apoio no D.L. nº 2.065/83, a Procuradoria inovou na fundamentação legal. O Auto de Infração fundamentou-se no art. 15 do Decreto-lei nº 1.067/82 e na IN-SRF nº 37/83, não mencionando o D.L. nº 2.065/83. Deve o recurso ser desprovido sob pena de configurar lançamento por autoridade incompetente;

Por fim, cita decisões judiciais a seu favor e pede que seja negado provimento ao recurso.

É o relatório.



Acórdão nº CSRF/01-0.872

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso preenche os requisitos legais de administrabilidade merecendo ser conhecido.

Com a devida vênia, transcrevo o voto do Acórdão nº 101-76.509, de 12.03.86:

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

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

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

c) A partir de 1975, a parcela correspondente aos incentivos não mais passou a ser transferida para os respectivos Fundos, após a entrega da declaração. Ao contrário, todos os recolhimentos efetuados (fonte, antecipações e duodécimos) passaram a ser recolhidos de forma integral, em documento único de arrecadação, e o Banco do Brasil promove "o crédito à conta do Tesouro Nacional, como Receita da União, de 46% (....) do montante arrecadado, na forma do artigo anterior, e o crédito, em conta especial, para incentivos fiscais e para o PIN e o PROTERRA ,



dos 54% (....) remanescentes, transferin-
do quinzenalmente esses recursos, median-
te aplicação dos percentuais fixados pe-
lo Ministro da Fazenda, aos Fundos de
Investimentos, junto aos bancos operado-
res, e à EMBRAER, ao GERES, ao MOBRAL, ao
PIN e ao PROTERRA." (arts. 13 e 14 do De-
creto-lei nº 1.376/74);

d) Antes do início do exercício finan-
ceiro, o Ministro da Fazenda fixa, em ca-
ráter provisório, os percentuais referen-
tes à aplicação dos incentivos, "que se-
rão ajustados à medida em que forem dis-
poníveis os dados referentes às opções
para incentivos fiscais e ao efetivo re-
colhimento das parcelas correspondentes."
(art. 14, § 1º do Decreto-lei nº 1.376/74);

e) Em virtude da nova sistemática de cor-
reção monetária introduzida pelo Decreto-
lei nº 1.967/82, o imposto era transfor-
mado em ORTNs do mês seguinte ao do en-
cerramento do balanço, cuja conversão em
cruzeiros se faz na data de cada recolhi-
mento e pelo valor da ORTN da data da con-
versão.

Portanto, as parcelas de incentivos reco-
lhidas até a entrega da declaração não
são passíveis de correção, dado que ten-
do sido transferidos aos respectivos FUN-
DOS contemporânea e simultaneamente com
os recolhimentos das parcelas do imposto
de renda, de que são parte integrante,
se fossem corrigidos, a atualização se-
ria dupla: no Fundo que já as recebeu a-
tualizadas até a data do recolhimento e
nova e erroneamente corrigidas após a en-
trega da declaração, como se recolhidas
ainda não houvessem sido.

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

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

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

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

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

1º) Não nega ela que, adotada qualquer outra interpretação diferente da preconizada pelo Fisco, não seria respeitado o

limite máximo do percentual de incentivos, previsto no art. 11 do Decreto-lei nº 1.376/74;

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

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

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

- a) imposto de renda retido pela fonte pagadora, compensável na declaração de rendimentos, atualizado monetariamente até o término do período-base de incidência;
- b) valor em cruzeiros das parcelas recolhidas pela pessoa jurídica a título de antecipações, duodécimos ou qualquer forma de pagamento antecipado do tributo;
- c) saldo do imposto devido, em cruzeiros, determinado pela multiplicação de seu valor, expresso em número de obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN (item 5), segundo a declaração de rendimentos, pelo valor da ORTN no mês fixado para a apresentação da declaração."

49) O Ato Declaratório Normativo - CST - nº 15, de 19 de maio de 1983, ainda autorizou a retificação das declarações de rendimentos já entregues, cujos incentivos houvessem sido calculados incorreta-

mente, dando o prazo de 30 dias (trinta) dias, para sua correção lendo-se na referida norma complementar, ipsis litteris:

"I - a base de cálculo das opções para aplicação nos incentivos fiscais referidos no item 1 da Instrução Normativa SRF nº 37, de 25 de abril de 1983, deverá ser determinada, a partir do exercício financeiro de 1983, de conformidade com o disposto no mencionado ato normativo;

II - as pessoas jurídicas que já tiverem apresentado a declaração de rendimentos correspondente ao exercício financeiro de 1983 e cuja base de cálculo das opções para aplicação em incentivos fiscais tenha resultado diferente da apurada segundo o que dispõe a referida Instrução Normativa, deverão solicitar a retificação da declaração a fim de indicar, no item 02 do quadro 18 do formulário I, o valor correto, em cruzeiros, da mencionada base de cálculo;

III - a retificação deverá ser solicitada no prazo de trinta dias contados da data da publicação deste Ato Declaratório Normativo."

Portanto, além de não se ter como desconhecer as distorções apontadas com o procedimento adotado pelo contribuinte, principalmente no que se refere ao fato de os Fundos de Investimento receberem um montante (repassado pelo Banco do Brasil) e a contabilidade dele ter outro diferente (maior e que prejudica a Fazenda, através da correção monetária), bem como não negar o contribuinte a existência de normas complementares regulamentadoras - que em nada ultrapassaram o seu campo de competência, dado ter apenas estabelecido regras práticas de procedimento para a correta interpretação e harmonização do disposto no art. 15 do Decreto-lei número 1.967/82 com a legislação de incentivos e a nova sistemática do imposto de ORTNs e, embora os decretos e as normas complementares não tenham o poder de alterar a lei, não se lhes pode negar o condão de regulamentá-la, compatibilizando as suas normas com as demais do sistema em que se inserem, em fim, tornando-a exequível, sem afronta à lei maior -, também não nega o contribuinte que ultrapassou o limite máximo de 26% (vinte e seis por cento) de

dedução para incentivos previsto na legislação.

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

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

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

No caso destes autos, foi no exercício de 1983, ano-base de 1982, que a contribuinte utilizou, a título de incentivo fiscal, importância superior a 50% do valor em cruzeiros efetivamente pago como imposto.

Total dos incentivos pleiteados	Cr\$98.791.000,00
Limite permitido (IN-SRF nº 37/83)....	Cr\$73.517.973,00
Diferença apurada	Cr\$25.273.027,00

Em consequência, a contribuinte, havendo recolhido dentro dos seus vencimentos as parcelas incentivadas e embutidas no valor do imposto de renda, contabilizou, durante o ano de 1983, a débito de conta do Ativo Circulante e a crédito de "Reserva de Capital",



Acórdão nº CSRF/01-0.872

do Patrimônio Líquido, no total que destinara à aplicação em incentivos fiscais. Efetuada a correção monetária na forma do art. 347 e seguintes do RIR/80, apurou uma despesa a maior de correção monetária, reduzindo o resultado final do balanço de 31.12.83.

Consoante demonstrado na ação fiscal:

Cálculo do valor tributável, no exercício de 1984:

$$\text{Cr\$ } 25.273.027 = \text{Cr\$ } 6.461,03 \times \text{Cr\$ } 3.101,38 = \text{Cr\$ } 20.038.107 \\ 3.911,61$$

(Cr\$ 3.101,38 corresponde a diferença entre a ORTN' de maio e dezembro de 1983).

Trata-se, portanto, de situação absolutamente idêntica aquelas examinadas nos dois acórdãos paradigmas.

Os litígios desta natureza têm ensejado acesas controvérsias a partir do confronto direto que muitos insistem em fazer entre o art. 15 do Decreto-lei nº 1.957/82 e a Instrução Normativa do SRF nº 37, de 25.04.83.

No art. 15 afirmou-se, essencialmente, que as deduções do imposto devido, de acordo com a declaração, relativas a incentivos fiscais e as destinadas a aplicações específicas, seriam calculadas segundo o valor da ORTN no mês fixado para a apresentação da declaração de rendimentos e repassadas aos beneficiários pelo valor assim determinado.

Por sua vez, a IN-SRF nº 37/83 esclareceu que o valor das deduções do imposto de renda devido, de acordo com a declaração de rendimentos da pessoa jurídica, relativos a incentivos fiscais e as destinadas a aplicações específicas não poderia exceder, isolada ou conjuntamente, em cada exercício financeiro, a cinquenta por cento do valor em cruzeiros efetivamente pago pelo contribuinte.

Ora, se a sistemática do cálculo e pagamento do imposto de renda devido e do cálculo e utilização dos incentivos fiscais de que se trata, estivesse circunscrita aos dois referidos

textos legais, não haveria dúvida de que, realmente, a IN-SRF nº 37/83 extropolara, indevidamente, por ser hierarquicamente inferior, o art. 15 do Decreto-lei nº 1.967/82.

Ocorre que para se examinar esta questão é necessário levar em consideração alguns fatores que transcendem o confronto simplista a que aludi acima.

Em primeiro lugar, o Decreto-lei nº 1.967/82 e a IN-SRF nº 37/83 estão inseridos numa legislação ampla e diversificada pertinente ao imposto sobre a renda incidente sobre as pessoas jurídicas, aí incluídas numa série de normas legais sobre os incentivos fiscais correlatos. Daí que não podem ser pinçados e interpretados em divórcio do ordenamento jurídico especializado, considerado no seu todo.

Em segundo lugar, a conversão da base de cálculo do imposto, do próprio imposto etc, em ORTN, não teve a virtude de introduzir uma nova moeda de curso forçado no País. Dados os problemas de ordem inflacionária por que tem passado a Economia Nacional, a perda de valor aquisitivo da moeda e a indexação da economia, incluiu, também, medidas de proteção ao crédito tributário. A meu modo de ver (e não só meu...), e com o devido respeito aos entendimentos em contrário, ao tempo das ORTN, como das OTN, era-se credor ou devedor de uma determinada importância em cruzeiros, depois em cruzados, equivalente a um certo número de ORTN ou de OTN.

Maneiras elípticas de expressão, ou de outro modo simplificadas, é que levaram ao vício de se falar em pagar tantas ORTN, cobrar tantas ORTN, e assim por diante.

Todavia, a regra, em tema de cobrar ou pagar dívidas ou créditos pecuniários, manteve-se legalmente no sentido de que, no território nacional, só a moeda nacional tinha curso forçado e poder liberatório.

As ORTN e o OTN foram e são meros indicadores para ajuste da expressão monetária dos débitos de valor.

De sorte que as pessoas jurídicas, nos exercícios de 1983 e seguintes continuaram pagando seu imposto em moeda nacional, não importa que, uma vez achada a base de cálculo (lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado) se tenha introduzido o referencial das ORTN.

Se o imposto seguiu sendo pago em moeda nacional, e os incentivos fiscais a ele vinculados eram determinados em função de percentuais do imposto devido ou pago, parece-me lógico que, por exemplo, 50% de 100 cruzeiros devidos não podem proporcionar mais ou menos que 50 cruzeiros a título de imposto ou de incentivos.

Foi isso que a IN-SRF nº 37/83 procurou esclarecer. Não tanto para modificar o art. 15 do Decreto-lei número 1.967/82, como se pretende fazer crer. Mas, sim, para que não se esquecessem os interessados de que estava vigente e incólume o § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº 1.376, de 12.12.74, "in verbis":

"§3º - As aplicações previstas nos incisos I a V deste artigo, cumulativamente com a do § 3º do artigo 1º da Lei nº 5.106, de 2 de setembro de 1966, para cujo cálculo serão desprezadas as frações de Cr\$ 1,00 (um cruzeiro), não poderão exceder, isolada ou conjuntamente, em cada exercício, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do imposto de renda devido pela pessoa jurídica interessada."

Assim, a meu juízo, a IN-SRF nº 37/83 teve muito mais a ver com o Decreto-lei nº 1.736/74 do que com o Decreto-lei nº 1.967/82. Esse é um aspecto da maior relevância que alguns intérpretes têm negligenciado.

Nem sempre, porém.

Veja-se a propósito, a decisão do T.F.R. na apelação em Mandado de Segurança nº 104.120-SP (5542782) da sua Quarta Turma, prolatada dois dias antes da presente sessão desta Câmara Superior, a cujo texto, por inteiro, tive acesso ao proceder à redação final deste voto:

EMENTA: Tributário, Imposto de renda. Instrução Normativa nº 37, de 25.4.83, do Secretário da Receita Federal, e Ato Declaratório CST nº 15, de 19.5.83. Com patibilidade com o art. 15 do Decreto-lei nº 1.967, de 23.11.82.

I - O art. 15 do Decreto-lei nº 1.967, de 1982, não estendeu às deduções do imposto de renda a permanente correção monetária fixada para este, segundo bem o interpretou a autoridade fiscal.

II - Apelação não conhecida. Sentença reformada. Segurança cassada.

V O T O

O SENHOR MINISTRO ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO (RELATOR): - O recurso, na verdade, é intempestivo. A contagem do prazo de 30 dias, a que faz jus a União para apelar, iniciou-se, no caso, dia 27.2.84, numa segunda-feira, e encerrou-se no dia 27.3.84, uma terça-feira. Tendo sido protocolizado em 28.3.87, o apelo é seródio.

Todavia, cumpre reexaminar a sentença, por estar sujeita ao duplo grau obrigatório.

Ao contrário do que sustenta a douta Subprocuradoria Geral da República, a questão posta nestes autos é apenas de direito. Com efeito, diz a impetrante que a Instrução Normativa nº 037, de 25 de abril de 1983, do Secretário da Receita Federal, e o Ato Declaratório CST nº 015, de 19.5.83, de caráter normativo, ferem o art. 15 do Decreto-lei nº 1.967, de 23.11.82, ao alterar a base de cálculo dos incentivos fiscais a quem tem direito. A ilustrada autoridade impetrada, de sua vez, insiste na legalidade da citada Instrução e do referido Ato Declaratório. Cabível, pois, a segurança.

No mérito, ao conceder o writ, argumentou a sentença (fls. 31.32):

"Não padece de menor dúvida a afirmação do Impetrado, de que os atos administrativos, em matéria fiscal, integram a legislação tributária. É o que determina o art. 100 do CTN.

O mesmo CTN, porém, no artigo antecedente, o artigo, 99, estabelece que o conteúdo e alcance dos decretos de

h

vem ficar restritos aos das leis em função dos quais sejam expedidos. Se é assim quanto a decretos, é óbvio que o mesmo há de se aplicar a atos administrativos subalternos, como Instruções Normativas ou Atos Declaratórios.

No caso concreto, a Impetrante agiu absolutamente de acordo com o que estabeleceu o artigo 15 do Decreto-lei 1.967, de 1982. Não pode, a toda evidência, ser molestada por qualquer ato posterior, de hierarquia menor, que, além de ferir o elementar princípio de que o ato jurídico perfeito não se modifica por lei posterior, apresenta-se claramente como ilegal."

Dispõe o art. 15 do Decreto-lei número 1.967, de 23.11.82:

"Art. 15 - As deduções do imposto devido, de acordo com a declaração, relativas a incentivos fiscais e as destinadas a aplicações específicas, serão calculadas segundo o valor da ORIN no mês fixado para a apresentação da declaração de rendimentos e repassadas ao beneficiário pelo valor assim determinado."

O transcrito dispositivo há de ser interpretado em harmonia com os outros preceitos constantes do citado decreto-lei. Assim se procedendo, verifica-se que o seu objetivo não foi estender as medidas corretivas para o recolhimento do imposto aos incentivos fiscais dele deduzidos, alterando a regra segundo a qual os incentivos fiscais não são corrigidos.

A propósito, elucidam as informações (fls 28-29):

"A interpretação do art. 15, do Decreto-lei nº 1.967/82, deve levar em consideração os princípios que sempre nortearam as deduções do imposto de renda efeito de incentivos fiscais, quer regionais ou setoriais, bem como a nova orientação fixada para o cálculo e recolhimento do tributo, de efeito puramente corretivo do valor de moeda nacional em constante desvalorização nos últimos tempos.

Assim, essa norma legal teve por objetivo não estender as medidas corretivas fixadas para o recolhimento do

imposto, ingresso que objetiva atender necessidades públicas para os incentivos fiscais decorrentes de suas deduções, de natureza essencialmente privada e em benefício particular de cada empresa.

O interesse público, no caso, é indireto e mediato, na medida em que a região ou o setor se desenvolva.

Por isso o art. 15, do Decreto-lei nº 1.967/82, não estendeu às deduções do imposto a permanente correção fixada para este, determinando que elas seriam calculadas em cruzeiros, correspondentes ao valor da ORTN no mês da entrega das declarações e assim repassadas aos órgãos beneficiários.

Ora, se o princípio fixado pelo legislador é o da não correção dos incentivos fiscais, não se pode pretender, como faz a Suplicante, que os valores antecipados sofram correção até o mês da entrega da declaração, como está requerendo neste pleito, mormente se atentarmos para o fato de que o valor dessa correção, se aceita a tese da Suplicante, terá que ser desembolsada pelos cofres públicos, para atendimento de interesses privados.

Essa posição se choca flagrantemente com a nova orientação que se extrai do Decreto-lei nº 1.967/82, e com toda a filosofia da prevalência do interesse público sobre o privado.

Por isso, o Sr. Secretário da Receita Federal determinou, ao disciplinar as deduções para incentivos fiscais, servisse como base de cálculo o valor em cruzeiros efetivamente recolhido aos cofres públicos, em consonância com os princípios norteadores acima expostos, e perfeitamente ajustados à sistemática legal vigente.

A norma administrativa expedida não violou e não viola direito subjetivo algum da Suplicante, e, antes, integra e complementa a legislação vigente, nos termos do art. 100, inciso I, do C.T.N., razão pela qual merece ser julgada improcedente a ação proposta.

O art. 15 deixou pois claro que não obstante o imposto passasse a ser calculado em ORTN, os incentivos permaneceram em cruzeiros e iriam constar na declaração (esta sim, em ORTN)

A7

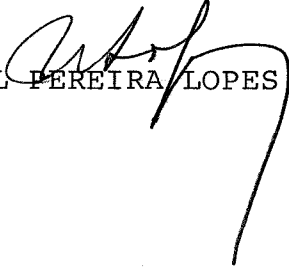
Acórdão nº CSRF/01-0.872

pelo seu próprio valor em cruzeiros, registrados em ORTN da data da entrega da declaração."

Em tal contexto, por não divisar que a interpretação dada pelo Fisco ao preceito questionado possa implicar ameaça da ofensa a direito subjetivo da impetrante, reformo a sentença e, em decorrência, casso a segurança.

Em conclusão, pois, não conheço da apelação, mas, em atenção ao duplo grau obrigatório, reformo a sentença e casso a segurança.

Isto posto, voto pelo provimento ao recurso.


URGEL PEREIRA LOPES - RELATOR