



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 12 de março de 19 86

ACORDÃO N.º 101-76.509

Recurso n.º - 90.026 - IRPJ - EX: DE 1984

Recorrente - BANCO ITAÚ S/A.

Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO - (SP).

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO ITAÚ S/A.:

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

Sala das Sessões (DF), em 12 de março de 1986

AMADOR OUTEIRELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE E RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 13 MAR 1986

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.

1981 RAME T

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 13805-001.698/84-11

RECURSO Nº: 90.026

ACÓRDÃO Nº: 101-76.509

RECORRENTE: BANCO ITAÚ S/A.

R E L A T Ó R I O

Segundo a peça básica datada de 08-11-84:

"O contribuinte deduziu do IMPOSTO DE RENDA devido, calculado em sua Declaração de Rendimentos - Pessoa Jurídica do exercício de 1.983, período-base encerrado em 1.982, a título de Incentivos Fiscais, importância maior do que a permitida, ou seja, além de 51% (cincoenta e um por cento) do valor em cruzeiros efetivamente pago a título de imposto, contrariando o § 3º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.376, de 12-12-74, e artigo nº 15 do Decreto-lei nº 1.967, de 23-11-82, combinados com a Instrução Normativa SRF nº 37, de 25-04-83, e Ato Declaratório (Normativo) número 15, de 19-05-83, do Coordenador do Sistema de Tributação.

Em consequência do procedimento acima referido, o contribuinte recolheu dentro de seus vencimentos as parcelas incentivadas embutidas no valor do Imposto de Renda, e contabilizou durante o período-base encerrado em 1.983, a débito de conta do Ativo Circulante e a crédito da conta "Reserva de Capital" do grupo Patrimônio Líquido, o total que destinou a aplicação em Incentivos Fiscais.

Nestas condições corrigiu monetariamente, na forma dos artigos nº 347 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04-12-80, e assim registrou despesa a maior de Correção Monetária, indevidamente deduzida do resultado de seu exercício social encerrado em 1.983.

Acórdão nº 101-76.509

DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO:

Valor contabilizado pelo con-
tribuinte.....Cr\$ 140.493.298

Valor dos Incentivos Fiscais
conforme legislação supra:

$$\frac{(153.491,45 \times 100) - 15.349,14}{194.516,86 + 4.464,06} = 69,42\%$$

$$69,42\% \times (194.516,86 \times 2.910,93 + 4.464,06 \times 2.910,93) =$$
$$= 402.094.208,00$$

$$402.094.208,00 \times 26\% = \dots\dots\dots\text{Cr\$ } 104.544.494$$

DIFERENÇA.....Cr\$ 35.948.804

Correção Monetária da dife-
rença acima, indevidamente
utilizada como dedução do re-
sultado do exercício social
encerrado em 31-12-83:

$$\frac{35.948.804,00}{3.911,61} \times 7.012,99 = \text{Cr\$ } 64.451.366,00."$$

Não se tendo conformado com a exigência impugnou-a tempestivamente, alegando, segundo síntese que se colhe no decisório recorrido que:

- o valor dos incentivos fiscais foi calculado com estrita observância da legislação em vigor, citando o que estabelecem os artigos de lei dados como infringidos.

- sobreveio a IN da SRF de nº 37/83, que contra norma expressa de lei, mais precisamente o artigo 15 do Decreto-lei nº 1967/82, criou uma base de cálculo dos incentivos fiscais, cuja aplicação resultaria em prejuízo para as pessoas jurídicas obrigadas a antecipar o recolhimento do imposto de renda ou sujeitas a retenção do tributo na fonte, e, por consequência, para as regiões ou setores beneficiários desses incentivos.

- o Ato Declaratório nº 15/83, da mesma forma é ilegal, que simplesmente pretendeu o cumprimento do disposto na



Acórdão nº 101-76.509

IN-SRF 37/83 mesmo que antes de sua publicação houvessem entregue a declaração de rendimentos, estabelecendo prazo para retificar essas declarações já entregues, num reconhecimento implícito de que a mencionada IN viera a criar situação nova, alterando o texto legal expresso.

- deve a autoridade administrativa proceder o julgamento de acordo com sua livre convicção, à vista da lei, não obedecendo norma complementar destituída de fundamento legal e baixada por autoridade hierarquicamente superior (cita texto de Hely Lopes de Meirelles).

- apenas para argumentar, ponderando que se aceitasse a validade da forma de cálculo preconizada na IN 37/83, o auto de infração estaria incorreto, em vista de os autuantes terem considerado o resultado da multiplicação do seu valor histórico pelo coeficiente do exercício social, quando efetivamente a despesa deduzida é somente a diferença entre o valor corrigido e o original.

A autoridade julgadora a quo, conhecendo do litígio, julgou parcialmente procedente o levantamento fiscal, mandando retificar a exigência, com a seguinte fundamentação:

"Considerando que em consequência da infração ao § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº 1376 de 12.12.74 e art. 15 do Decreto-lei nº 1967/82, comb. com a IN-SRF nº 37/83 de 25.04.83, e Ato Declaratório (normativo) nº 15 de 19.05.83, do Coordenador do Sistema de Tributação, o contribuinte contabilizou durante o exercício social de 1983, a débito da conta do "Ativo Circulante" e a crédito da conta "Reserva de Capital" o total destinado a aplicações em incentivos fiscais, e nestas condições corrigiu monetariamente na forma do artigo 347 do RIR/80, assim registrando despesa maior de correção monetária, indevidamente deduzida do resultado de seu exercício social encerrado em 1983;

Considerando que não compete a esta autoridade julgadora apreciar a ilegalidade arguida,



Acórdão nº 101-76.509

Considerando que nos termos do art. 29 do Decreto-lei nº 70.235/72, a autoridade julgadora na apreciação da prova, formará livremente sua convicção adstrita ao exame dos meios revelados no processo com faculdade de determinar as diligências que julgar necessárias;

Considerando ser desnecessária a realização de diligências com vistas a exploração de outras fontes de prova;

Considerando que efetivamente a impugnante contabilizou durante o período base de 1983, as parcelas de Cr\$ 135.089.710, e Cr\$ 5.403.588, a título de incentivos fiscais contidas no imposto de renda recolhido e relativo ao exercício de 1983, levadas a débito da conta do Ativo Circulante, tendo como contrapartida a conta do Patrimônio Líquido (fls. 28);

Considerando que a autoridade fiscal laborou em equívoco ao tributar o valor do incentivo fiscal, calculado a maior, corrigido monetariamente, devendo ser excluída de tributação a parcela correspondente ao seu valor principal de Cr\$ 35.948.804;

Considerando tudo o mais que do processo consta, conheço da impugnação apresentada para julgar procedente em parte a ação fiscal, determinando se exclua de tributação a parcela de Cr\$ 35.948.804, glosada a título de correção monetária de "Reserva de Capital".

Cientificada dessa decisão e com ela não se conformando, o contribuinte apresentou o apelo de fls. / , que passo a ler na íntegra, para melhor conhecimento deste Colegiado.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

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

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

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

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

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



Acórdão nº 101-76.509

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

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

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

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

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



Acórdão nº 101-76.509

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

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

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

Oportuno, porém, se faz salientar que, embora



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

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

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

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

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

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

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

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



Acórdão nº 101-76.509

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

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

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

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



Acórdão nº 101-76.509

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

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

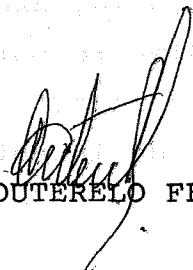
Como o registro contábil dos incentivos foi a débito de conta do Ativo Circulante (não corrigível) e a crédito de Reserva de capital (corrigível), a correção do patrimônio líquido ensejou acréscimo indevido de débito na conta de correção monetária.

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



do recolhimento dos incentivos.

Em face do exposto, NEGO provimento ao re
curso.


AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E
RELATOR