



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 23 de julho de 1985.

ACORDÃO Nº 101-75.998

Recurso nº - 89.293 - IRPJ - EX: DE 1983

Recorrente - RONTAN - ELETRO METALÚRGICA LTDA.

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

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 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.

EXCESSO DE RETIRADAS - Confirma-se a exigência fiscal na ausência de argumentos e provas que demonstrem a insubsistência da exigência fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RONTAN - ELETRO METALÚRGICA LTDA.:

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 positivo não impede que o contribuinte goze do benefício de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 1.892/81, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 23 de julho de 1985


AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR


AGOSTINHO FLORES

- RECORRI
- PROCURADOR DA FAZEN-
DA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 25 JUL 1905

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RD/101-0.430

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 13807-000.706/84-29

RECURSO Nº: 89.293

ACÓRDÃO Nº: 101-75.998

RECORRENTE: RONTAN - ELETRO METALÚRGICA LTDA. (C.G.C. nº 62.858.352/0001-30)

R E L A T Ó R I O

Com guarda do prazo legal, o sujeito passivo qualificado nestes autos recorre a este Conselho da decisão prolatada, no uso de delegação de competência, pelo Senhor Chefe da Divisão de Tributação da D.R.F. em São Paulo, que assim sumariou os fatos e fundamentou a sua conclusão:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA LANÇAMENTO SUPLEMENTAR - EXERC. 1983. Mantém-se a tributação da parcela do lucro na venda de imóveis excedente ao Lucro Líquido do exercício e da remuneração de dirigentes, excedente ao limite legal."

"RONTAN-ELETRO METALÚRGICA LTDA., empresa esta belecida nesta capital, foi, em decorrência de revisão de sua declaração de rendimentos do exercício de 1983, notificada a efetuar recolhimento de imposto e multa por não haver oferecido à tributação a parcela de Cr\$ 1.723.027, de remuneração a dirigentes excedente ao limite determinado na legislação fiscal, e pela exclusão a maior de Cr\$ 39.070.023 de lucro na venda de imóveis do imobilizado.

Tempestivamente a notificada impugnou o lançamento em questão, alegando, em resumo que:

- O lançamento suplementar, objeto da presente impugnação, foi emitido em decorrência de suposto erro cometido no preenchimento da declaração de rendimentos, entretanto a empresa ao preencher a declaração de rendimentos utilizou do

manual de orientação correspondente, além do DL 1892/81:

"Linha 14/22 - Lucro na venda de bens Imóveis do Imobilizado DL 1892/81.

Utilizar essa linha para indicar o lucro obtido na venda de imóveis na forma do DL 1892/81 (MAJUR/83)".

- atentando-se para o preenchimento da declaração de rendimentos e conforme as instruções citadas anteriormente, não há qualquer irregularidade, como consta do lançamento suplementar. O DL 1892/81 citado no lançamento suplementar não trata da matéria diferente—mente das instruções de preenchimento, como segue os dispositivos citados:

"Art. 1º - Para efeito de imposto de renda, as pessoas jurídicas poderão excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real, o resultado obtido na venda de bens imóveis' ou cessão de participações societárias permanentes.

Art. 4º - A exclusão de que trata este Decreto-lei aplica-se, também aos resultados decorrentes de desapropriação de imóveis efetuados até 31/12/82.

Art. 5º - A infringência de qualquer das disposições deste DL implicará perda do direito à exclusão e consequente cobrança do respectivo imposto, corrigido monetariamente, calculado como devido no exercício ou exercícios financeiros em que tiver sido efetuado a exclusão do lucro, acrescido de JM e multa de lançamento de ofício, na forma da legislação em vigor".

- não houve qualquer irregularidade no preenchimento, pois o lucro obtido na venda de imóvel foi excluído do lucro líquido na determinação do lucro real, tudo de conformidade com o Decreto-lei e instruções para preenchimento da declaração de rendimentos.

- capitulação legal constante do lançamento suplementar, considera "exclusão do lucro na venda de imóveis do imobilizado em valor superior ao lucro líquido do exercício" ou seja, o lucro obtido na venda do imóvel deveria ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real, até o limite do próprio lucro líquido, situação na prevista no DL.



e nas instruções de preenchimento da declaração de rendimentos, pois neste caso quando há limites, os mesmos são citados no manual (Retiradas pro labore, contribuições e Doações, etc);

- em decorrência do exposto, haveria necessidade, portanto de se conhecer o conceito de lucro líquido, a fim de que o lançamento suplementar viesse comprovar o preenchimento errôneo da declaração de rendimentos, através do próprio instrumento do lançamento, cita o art. 154 combinado com o art. 388, inciso II do RIR aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

- de acordo com os artigos citados ainda não há que se falar em irregularidade, pois a empresa preencheu a declaração de rendimentos de conformidade com a legislação, e o fato de os dispositivos do Regulamento serem citados não se aplica ao caso, e não determina o que seja lucro líquido.

- a legislação considera tão somente o lucro líquido apurado, enquanto que pelo Ato Declaratório, haveria necessidade de se ter lucro líquido suficiente para a constituição da reserva. Tal situação cria discriminação, pois a empresa que apresente prejuízos anteriores pode utilizar a respectiva reserva na compensação, enquanto as empresas que venham apurar prejuízo no exercício não poderão se utilizar do benefício fiscal, ficando, desta forma estas empresas, sem qualquer incentivos, comparado com as que apresentem lucro no exercício, mas que tenham prejuízos anteriores.

- é de se cancelar o lançamento suplementar emitido, pois a legislação pertinente à matéria em questão foi corretamente aplicada no preenchimento da declaração de rendimentos, não podendo o ato declaratório (que é simples entendimento da Administração sobre a matéria) prevalecer contra o ordenamento legal.

- também não houve excesso de retiradas 'pro labore', por não ter havido incorreção na apuração do lucro real.

É o relatório.

Isto posto, e



Acórdão nº 101-75.998

Considerando que o DL 1892/81 citado na impugnação permite excluir do lucro líquido, na determinação do Lucro Real, o resultado obtido na venda de bens imóveis ou na cessão de participações societárias permanentes, observadas as condições nele explicitadas;

Considerando que, quando o MAJUR/83 diz utilizar essa linha para indicar o lucro obtido na venda de imóveis, deverá também ser observado o disposto no DL 1892/81 e ADN 08/83, que não é o simples transporte do lucro obtido na venda de imóvel;

Considerando ainda que a ADN 08/83, esclarece que o benefício está condicionado a formação de reserva específica, a qual somente poderá ser constituída na existência de Lucro Líquido suficiente, não há que se falar em benefício se a empresa considerando que apresenta prejuízo contábil em sua escrituração;

Considerando que relativamente ao excesso' de remuneração de dirigentes, a impugnante limitou-se a manifestar sua discordância, nada argumentando a fim de elidir a improcedência' do feito, conheço da impugnação apresentada para julgar procedente a ação fiscal, determinando a manutenção do lançamento impugnado.

À Divisão de Arrecadação (SECOB) para ciência desta decisão à impugnante e intimá-la a, no prazo de 30 (trinta) dias, recolher o crédito fiscal abaixo consignado, cientificando-a também de assistir-lhe o direito de, em igual prazo, recorrer para o Primeiro Conselho de Contribuintes."

Em seu apelo a este Tribunal Administrativo , declara textualmente a recorrente: (as razões expostas em Recurso Voluntário nº 89.293, fls. 26/31 dos autos, são lidas na íntegra' em sessão para melhor conhecimento dos demais integrantes deste Colegiado).

É o Relatório.

ACÓRDÃO Nº 101-75.998

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:

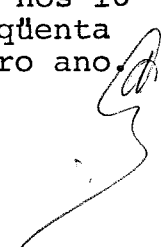
I - O imóvel conste registrado como ativo imobilizado da pessoa jurídica vendedora e a participação societária como investimento, pelo menos desde 31 de dezembro de 1978;

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.

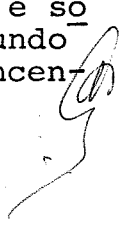
§ 5º A reserva de que trata o § 3º não será computada para os efeitos do disposto no artigo 65 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 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 desconcen-



ACÓRDÃO Nº101-75.998

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 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 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."

ACÓRDÃO Nº 101-75.998

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 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 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 101-75.998

nho de capital.

Do mesmo modo, segundo a interpretação teleológica, outra não é a conclusão, dado que não sô 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 enganosos e sô ao leigo podem impressionar.

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. 6, § 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 nº 85.450, de 04.12.80:

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

ACÓRDÃO Nº 101-75.998

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



ACÓRDÃO Nº 101-75.998

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 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 distribuído ra 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 parte de um sofisma, 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 nº 1.978/82, art. 1º).

À 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 101-75.998

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 1892/81, 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 ridículo 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 número - 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 falacioso, 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, premiado 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 101-75.998

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 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 exata mente 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 anulamente 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 101-75.998

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 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 ne hum 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)."

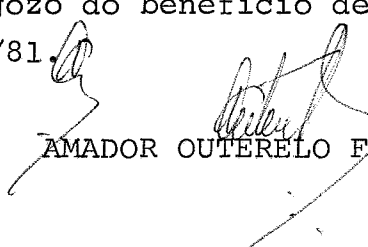
De há muito nos ensinaram os mestres da exegese que, onde a lei não distingue, restringe ou condiciona, ao intêpre te é vedado fazê-lo, sob pena de o hermenauta assumir o papel do legislador e assim estabelecer novas regras jurídicas, sem competência para tal.

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, não há como questionar o direito da apelante ao benefício fiscal.

No que diz respeito ao excesso de retiradas, a exemplo do que ocorrera na impugnação, a recorrente limitou-se a manifestar sua discordância, nada argumentando a fim de ilidir a improcedência do feito. Em consequência, deverá ser mantido este item da exigência fiscal.

Em face do exposto, dou provimento parcial ao re curso para declarar que a inexistência de lucro líquido positivo não impede o gozo do benefício de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 1.892/81.


AMADOR OUTERELE FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR