



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Recurso nº : 126.045
Matéria : IRPJ – Ex(s): 2000
Recorrente : MINERAÇÃO RIO DO NORTE S.A
Recorrida : DRJ EM BELÉM - PA
Sessão de : 25 de julho de 2001
Acórdão nº : 103-20.650

INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA – ISENÇÕES – Na busca da decisão mais adequada deverá o aplicador da norma isentiva ponderar os valores envolvidos e construir a sua interpretação por meio da integração dos métodos literal, histórico, lógico, teleológico e sistemático, a fim de que na presença de uma aparente quebra da capacidade contributiva, da generalidade e da universalidade, sejam prestigiados os princípios da isonomia e da legalidade por eles se apresentarem com maior força no caso concreto, em respeito ao equilíbrio e à segurança das relações jurídico-tributárias.

ISENÇÃO CONDICIONADA – EMPRESAS SITUADAS NA ÁREA DA SUDAM – Na hipótese de isenção condicionada deverá ser cumprida a estrita legalidade com vista à preservação dos objetivos visados com a instituição do benefício fiscal. Em matéria tributária, a regra é a subsunção do fato concreto à hipótese de incidência da lei, a exceção é o incentivo fiscal. As pessoas jurídicas que, por opção, gozam de isenção de imposto deverão cumprir as exigências e condições legais, previamente estabelecidas e conhecidas, a fim de poderem usufruir do benefício fiscal, devendo ser tratadas igualmente, dentro das características em que se igualem e desigualmente em relação às demais pessoas jurídicas em geral que não usufruam de incentivo fiscal.

ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS – COMPETÊNCIA PRIVATIVA E INDELEGÁVEL DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL PARA FISCALIZAR, LANÇAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E IMPOR PENALIDADES – O poder e a competência de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias no âmbito federal, lançar, impor penalidades e arrecadar tributos é vinculado à lei, independente e privativo da Secretaria da Receita Federal, inexistindo ato legal que delegue tal atividade à SUDAM. À SUDAM, compete o poder de expedir o ato concessório do benefício da isenção fiscal que deverá ser comunicado à Secretaria da Receita Federal a fim de que esse órgão possa cumprir a obrigação institucional que lhe é ínsita de verificar o cumprimento da legislação tributária. A competência da SUDAM restringe-se, apenas, à concessão, fiscalização do cumprimento dos requisitos materiais e técnicos do projeto no sentido de reconhecer o direito à fruição do benefício e até mesmo cassar ou decretar a respectiva perda. Já o poder de executar a fiscalização do cumprimento das leis tributárias, conferido

D



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

à Secretaria da Receita Federal, por decorrer diretamente da lei, deverá ser exercido de modo autônomo e independente, não podendo ser obstado ou ficar condicionado à prévia autorização, às verificações ou aos procedimentos de qualquer outro órgão da Administração Pública.

RESTITUIÇÃO DE CAPITAL AOS SÓCIOS – REDUÇÃO DE CAPITAL DE PESSOA JURÍDICA BENEFICIÁRIA DE ISENÇÃO – Não existe qualquer óbice legal no sentido de impedir a pessoa jurídica de restituir capital aos seus sócios, entretanto, quando esse capital for constituído com valores resultantes de reserva constituída com valor de Imposto sobre a Renda não pago em decorrência do gozo de isenção condicionada, mister se faz que no momento da redução de capital seja exigido o imposto que deixou de ser recolhido anteriormente em virtude do benefício fiscal, a fim de que não sejam desvirtuados os objetivos visados pela isenção ou criadas distorções que resultem por afrontar a isonomia entre os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária e violar a estrita legalidade em matéria tributária.

Recurso improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MINERAÇÃO RIO DO NORTE S.A.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas, vencidos os Conselheiros Victor Luís de Salles Freire e Julio Cezar da Fonseca Furtado que as acolhiam e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Victor Luís de Salles Freire e Julio Cezar da Fonseca Furtado, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Apresentaram declaração de voto os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber e Victor Luís de Salles Freire. A recorrente foi defendida pelo Dr. Luiz Carlos Piva, inscrição OAB/RJ nº 812-B.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MARY ELBE GOMES QUEIROZ
RELATORA



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

FORMALIZADO EM: 19 MAR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE E PASCHOAL RAUCCI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66

Acórdão nº : 103-20.650

Recurso nº : 126.045

Recorrente : MINERAÇÃO RIO DO NORTE S.A

RELATÓRIO

MINERAÇÃO RIO DO NORTE S.A, empresa já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, às fls. 284/347, da Decisão nº 669/2000, às fls. 210/225, proferida pela Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Belém - Pa, por meio da qual foi julgado procedente o lançamento objeto do Auto de Infração contra ela lavrado, com ciência na data de 10/07/2000 (AR às fls. 130), relativo à exigência para o Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, às fls. 124, do exercício de 2000, ano-calendário 1999.

Consoante Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 125 do processo, o citado lançamento é decorrente de procedimento fiscal *ex officio* através do qual a autoridade administrativa apurou irregularidade capitulada como **REDUÇÃO-DISTRIBUIÇÃO DO VALOR DO IMPOSTO**, cuja constatação decorreu da verificação de operação realizada pela pessoa jurídica no tocante à restituição de capital social em favor dos seus sócios, tendo sido considerado que o respectivo valor devolvido foi oriundo do incentivo fiscal de redução do capital social formado com a incorporação da reserva específica proveniente da isenção/redução do IRPJ concedida às empresas localizadas na área de atuação da SUDAM, o que tornou obrigatório o recolhimento do Imposto sobre a Renda que deixou de ser pago em virtude do gozo do citado benefício. Enquadramento legal: Art. 1º da Lei nº 8.874/1994; Art. 1º, II, da Medida Provisória nº 1.562/1997 e reedições; Art. 3º da Lei nº 9.532/1997; e Art. 545 e seu § 1º, do RIR/1999.

Em sua impugnação às fls. 134/162, a defesa insurgiu-se contra o lançamento alegando, sinteticamente, que:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

1. A fiscalização entendeu que foi levado ao capital o valor de R\$ 317.411.458,67 em função dos incentivos e que o capital total, na mesma data, era de R\$ 537.650.360,84, o que demonstra que o capital aportado pelos sócios, na visão da autoridade fiscal, montava R\$ 220.238.902,17;
2. Esclarece que de acordo com a Assembléia Geral realizada em 13/05/1999 a sociedade deliberou reduzir seu capital social no montante de R\$ 118.240.862,69. Paralelamente à redução de capital mencionada pleiteava, mais uma vez, o benefício da redução do imposto e o representante da Receita Federal no CONDEL/SUDAM consignou que eram necessárias mais informações acerca da redução do capital para se identificar se houve infração à legislação. Aduz, também, que a SUDAM prestou informação, naquela oportunidade, de que a redução do capital não interferiu na parcela capitalizada;
3. Prossegue em sua defesa discorrendo sobre as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica e a respectiva criação e aproveitamento de mão-de-obra local, a conservação e recuperação do meio ambiental, a sua capacidade instalada e geração de tributos resultante;
4. Arguiu preliminares no tocante à nulidade do Auto de Infração decorrente de imprecisão do lançamento do crédito tributário, especialmente com relação ao montante tributável tendo em vista que considera que o valor constante do Demonstrativo da Distribuição do Valor do Imposto está divorciado da realidade, haja vista que o valor representativo das capitalizações do incentivo fiscal ao longo do tempo montam o total de R\$ 283.636.476,83 e não R\$ 317.411.458,67 como pretende o Fisco;
5. Suscitou, também, como preliminares, a inexistência do correto enquadramento legal da autuação tendo em vista que foram citados no lançamento dispositivos legais que tratam da existência dos benefícios, não havendo sido colocado qualquer dispositivo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

que trate de redução, bem assim a autuação fundou-se em um decreto que não pode ser confundido com lei. Justifica os seus argumentos expondo que foi citado o artigo 545 do RIR quando deveriam ter sido referidos o Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 19, §§ 3º e 4º, e especificamente o seu parágrafo 5º que trata da perda da isenção e respectiva obrigação de recolher o imposto no caso de distribuição de lucro formado com o valor do imposto objeto do benefício fiscal, bem assim o Decreto-lei nº 1.730/1979, art. 1º, I, e o Decreto-lei nº 1.825/1980, art. 2º, § 3º;

6. Ainda, como preliminar, alegou a incompetência dos agentes fiscalizadores para a lavratura do Auto de Infração tendo em vista que a prerrogativa de dizer quais os requisitos de fruição do benefício são exclusivamente da SUDAM, a qual analisou a situação e deu parecer favorável;
7. Quanto ao mérito, entende não ser cabível a cobrança impugnada, em decorrência da insustentabilidade da posição das autoridades fiscais e da errônea interpretação por elas adotada, pois a análise do texto demonstra que não é vedada a redução de capital desde que não afete o montante do aumento com a incorporação da reserva, não podendo a fiscalização criar a obrigação de recolher o imposto no caso de redução do capital tendo em vista que esse é um direito inalienável, fato reconhecido pela SUDAM, assim como foi oposto ao entendimento da fiscalização o raciocínio esposado pelo representante do Ministério da Fazenda;
8. Acrescenta que o objetivo visado pelo legislador foi o de fazer com que o valor do incentivo dado ao imposto de renda fosse sempre aplicado nas atividades da empresa o que foi inteiramente cumprido pela pessoa jurídica e, muito mais, além dos valores do incentivo a empresa aplicou recursos em suas atividades em muito superior ao valor recebido do governo via incentivos fiscais;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

9. Entendendo haver demonstrado que a redução levada a efeito pela empresa foi legítimo e regular, realizada em estrita obediência à legislação de regência requer, ao final, o cancelamento do Auto de Infração em razão da sua insubsistência.

Por meio da Decisão DRJ/BLM nº 669/2000, às fls. 210/225, o Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Belém – PA, julgou procedente, o auto de infração objeto dos presentes autos, cuja ementa transcreve-se a seguir:

***Assunto:** Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ - Ano-calendário – 1999
Ementa: Empresa instalada na Área de Atuação da SUDAM. Redução de Capital para Restituição aos Sócios. Distribuição do Valor do imposto a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital, até o montante do aumento do capital social com incorporação da reserva formada com os incentivos fiscais de isenção e reduções do imposto.

LANÇAMENTO PROCEDENTE*.

A R. Decisão da autoridade administrativa julgadora singular, apresentou a seguinte motivação para fundamentar o seu julgamento, sinteticamente:

1. Rejeição das preliminares argüidas, especialmente com relação à diferença do valor relativo às capitalizações do valor do incentivo, argumentando que não há como confrontar a apontada divergência tendo em vista a utilização de métodos diversos pela fiscalização e pela empresa. Enquanto essa adotou os valores em UFIR dos balanços encerrados em 31 de dezembro de cada ano, a fiscalização partiu dos valores dos aumentos do capital com as incorporações das reservas como colocados nas Atas das Assembléias Gerais da empresa, entretanto a divergência em nada modifica o entendimento fiscal uma vez que o valor da redução, ainda assim, seria inferior ao valor dos incentivos fiscais;
2. Com relação ao enquadramento legal, aduz que não há qualquer falha na capitulação do Auto de Infração tendo em vista que o Regulamento do Imposto sobre a Renda referido na autuação nada mais é que uma consolidação sistematizada dos dispositivos legais. Igualmente, em que pese assistir razão à impugnante pelo fato de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

não haver sido citado o artigo 19, § 5º do Decreto-lei nº 1.598/1977, matriz legal do artigo 545, § 2º do RIR/1999, tal falha não enseja a nulidade do lançamento, de conformidade com o artigo 60 do Decreto nº 70.235/1972, haja vista que não causou qualquer prejuízo para a defesa, consoante, inclusive, jurisprudência do Conselho de Contribuintes ;

3. Relativamente à suscitada incompetência dos agentes fiscalizadores, citando o artigo 37, XVIII, da Magna Carta, a autoridade julgadora aduz que não se estar a discutir a competência exclusiva para se pronunciar sobre a observância dos requisitos necessários à concessão do benefício fiscal que é da SUDAM. Entretanto, a SUDAM não é dotada da competência de interpretar a legislação tributária e manifestar-se sobre matéria fiscal que afaste a possibilidade de a Administração Tributária exercer seu poder de controle sobre as condições em que estão sendo fruídos os benefícios fiscais concedidos pela SUDAM. O fato de a SUDAM haver concedido novo benefício fiscal, avalizando a operação de redução de capital, não tem o condão de afastar a possibilidade de a Administração Tributária proceder ao lançamento do imposto quando entender que a legislação tributária restou malferida com o procedimento da empresa;
4. No tocante ao mérito, o julgador singular expõe ser inédita a discussão acerca da matéria que tem no seu cume a tese do Fisco de que qualquer redução de capital procedida por empresa incentivada, que tenha capitalizado reserva de capital proveniente dos incentivos seria tributada até o montante do aumento do capital com a incorporação da reserva em confronto com a opinião da defesa, esposada também pela Agência de Desenvolvimento, de que as reduções de capital somente seriam tributáveis se fossem de tal monta que esgotassem o montante do capital aportado pelos empreendedores e atingissem o capital oriundo da incorporação da reserva formada com o incentivo;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

5. De acordo com aquela autoridade julgadora, a legislação que dispõe sobre incentivos fiscais deverá ser interpretada literalmente de acordo com o artigo 111, II do CTN, e a lei ao considerar como distribuição do valor do imposto a restituição de capital aos sócios, na hipótese de redução de capital, pretendeu atingir todos os casos em que houvesse restituição de capital aos sócios por motivo de redução e não, apenas, aqueles em que a redução suplantasse o valor das reservas capitalizadas. Acrescenta que, se o incentivo tem por objeto capitalizar as empresas ele não poderia ser mantido em relação ao valor restituído se a empresa está promovendo uma descapitalização, pois a lei tem a pretensão de preservar o capital da pessoa jurídica com o objetivo de manter a integridade do capital social da empresa e estimular o crescimento da empresa com um aporte de recursos públicos ao seu capital social. No caso, a justificativa para a redução de capital foi o entendimento de que o capital social da empresa era excessivo;
6. Ressalta que o valor do imposto que deixou de ser pago deve constituir reserva de capital específica da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social;
7. Entende que a SUDAM extrapolou sua competência ao concluir que o procedimento da empresa, no tocante à redução de capital, não interferiu na parcela capitalizada referente aos incentivos fiscais tendo em vista que a Secretaria da Receita Federal, no mínimo, deveria ter sido ouvida sobre o assunto, não favorecendo à defesa os argumentos de que o representante do Ministério da Fazenda teria sido favorável ao procedimento da pessoa jurídica tendo em vista que, ao contrário, a manifestação daquela autoridade foi no sentido de retirar o processo de pauta com vista à juntada de novos subsídios;
8. Entende que, embora a matéria seja essencialmente jurídica, há espaço para que se proceda a uma análise de cunho econômico, sem que se adote a interpretação econômica, tendo em vista que a empresa após anos e anos de incentivos fiscais e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66

Acórdão nº : 103-20.650

reduções do Imposto sobre a Renda, aumentou em muito seu capital que se tornou, segundo ela, excessivo e resolveu proceder a uma distribuição do valor do imposto economizado, sem qualquer motivo plausível, o que demonstra o caráter abusivo da redução de capital e do pagamento do respectivo valor aos sócios da empresa. Ressalta que após a redução de capital o Ativo Permanente que era inteiramente coberto pelo Patrimônio Líquido passou a ser financiado, em parte, por capitais de terceiros, tendo em vista a alteração drástica da situação. Mais que uma mudança quantitativa, o patrimônio da empresa mudou qualitativamente passando a enquadrar-se no perfil das empresas financiadas, em parte, por capitais de terceiros;

9. Igualmente, foi alterado o Ativo Circulante da pessoa jurídica que era da ordem de R\$ 176 milhões e que, após a redução, passou a ser de R\$ 58 milhões para fazer face a um Passivo Circulante de R\$ 54 milhões, bem assim deve ser considerado que, apesar de a curto prazo a empresa não vir a enfrentar problemas de capital, a longo prazo somente com novos incentivos governamentais ou desmobilizando o seu Ativo Permanente a empresa poderá saldar os mais de R\$ 22 milhões do Exigível a Longo Prazo tendo em vista que no Realizável a Longo Prazo só existe cerca de R\$ 2,7 milhões. Com a redução de capital o Ativo Circulante e o Realizável a Longo Prazo da empresa passou a ser cerca de R\$ 15 milhões menor do que o Passivo Circulante e o Exigível a longo Prazo, o que caracteriza, na verdade, uma descapitalização que não era o objetivo do legislador;

10. Afirma que as alegações da impugnante são falaciosas pois todo o capital da empresa nunca foi suficiente para cobrir investimentos feito pela empresa em sua planta industrial, conforme afirmado pela defesa às fls. 192, tendo havido participação significativa de recursos oriundos dos incentivos fiscais, onde a utilização total dos fundos bloqueados representa mais de 50% dos gastos de capital de 1984 a 1999, não há a menor possibilidade de que a redução de capital tenha se operado exclusivamente sobre recursos aportados pelos sócios se a planta permaneceu intacta mesmo depois da operação de restituição de capital aos sócios,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

o que revela que a redução de capital teve finalidade exclusivamente fiscal. Como considerar que o capital aportado pelos sócios era excessivo se esse capital nunca foi suficiente para cobrir todos os gastos de capital feitos pela empresa durante todo o período?

11. Relativamente aos argumentos de que se a lei não impediu a redução de capital, ou cisão, ou extinção da empresa sem que seja pago o imposto reduzido e redistribuído aos acionistas não pode fazê-lo a simples vontade da fiscalização, é evidente que a imposição fiscal não resultou de um simples atributo de vontade do Fisco, mas é consequência da aplicação do silogismo que leva à conclusão de que a empresa pode reduzir o seu capital, procedimento que decorre da vontade dos sócios, entretanto, deverá, em contrapartida, recolher o imposto que deixou de ser pago até o montante do aumento do capital efetuado com a incorporação das reservas, do contrário, ao se admitir a retirada de todo o capital dos sócios seria permitir que empresas situadas na área da SUDAM pudessem a vir a ser operadas apenas com capital oriundo de incentivos fiscais o que levaria ao ineditismo de se ter empresas privadas constituídas exclusivamente com capitais públicos.

Às fls. 229, foi juntado o Aviso de Recebimento (AR) relativo à intimação para a contribuinte da decisão administrativa de primeira instância, no qual consta a data de ciência em 03/11/2000.

Às fls. 230 consta requerimento da contribuinte, dirigido ao Sr. Delegado da Receita Federal em Santarém, por meio do qual solicita a possibilidade de fazer arrolamento de bens com vista à interposição de recurso voluntário ao Egrégio Conselho de Contribuintes, apesar de a Medida Provisória nº 1.967-33 ainda não haver sido regulamentada.

De acordo com a R. Decisão Administrativa de fls. 264 foi autorizado o arrolamento de bens.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Mediante a apresentação da petição de fls. 284/346, na data de 01/12/2000, a contribuinte interpôs recurso ao Conselho de Contribuintes, arguindo a preliminarmente a nulidade da autuação ou, caso não seja acolhida as suas alegações, que seja provido o recurso, com fundamentos no seguintes argumentos, sinteticamente:

1. Inicialmente, suscita a incompetência das autoridades fiscais para lançar o imposto que implica declarar perda de isenção concedida pela SUDAM, tendo em vista que o Decreto-lei nº 756/1969 transferiu para a SUDAM a competência para reconhecer o direito ao incentivo fiscal de isenção do IRPJ, que originariamente era das Delegacias da Receita Federal nos termos da Lei nº 5.174/1966. Esclarece que o Decreto-lei nº 1.564/1977 deu competência para as agências regionais expedirem laudo constitutivo, bem assim a Lei Complementar nº 67/1991 regulou a composição da SUDAM incluindo entre os seus membros um representante do Ministério da Fazenda;
2. Em maio de 1998 a recorrente requereu à SUDAM nova concessão do benefício e, nessa ocasião, aquele órgão deu parecer favorável, inclusive, com conhecimento do representante do Ministério da Fazenda;
3. Insurge-se contra os argumentos da Decisão *a quo*, no tocante ao parecer do representante do Ministério da Fazenda, tendo em vista que aquela autoridade, a qual ficou vencida na deliberação, deu interpretação à lei idêntica à da recorrente pois afirmou que não tinha condições de verificar se a redução do capital social adentrou, ou não, em capitalizações dos benefícios;
4. A SUDAM tornou-se competente não só para administrar os incentivos fiscais, bem como para concedê-los e fiscalizar a sua utilização, tendo em vista a natureza extrafiscal e econômica da isenção, competência essa diversa da Secretaria da Receita Federal que administra a legislação tributária federal com a finalidade de arrecadar tributos, interpretando a lei para esse fim. A SUDAM, portanto, é o órgão



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

competente para fiscalizar o cumprimento dos requisitos legais para a fruição e para declarar a perda de incentivo por ela concedido, sendo nulo o ato da SRF que pretende cobrar tributo com base em declaração de perda da isenção negando validade ao ato da SUDAM que declarou a não ocorrência da perda da isenção;

5. A restrição da lei à distribuição aos sócios de lucros correspondentes ao imposto que deixou de ser pago constitui uma sanção ao descumprimento da obrigação, não tendo a lei criado o dever de pagar o imposto excluído pela isenção como modo de arrecadar, cuja competência para apurar o cumprimento da obrigação é da SUDAM, cabendo à SRF, ao fiscalizar empresas beneficiadas e apurar quaisquer fatos que entenda passíveis de ocasionar a perda da isenção, comunicar o fato à SUDAM para que essa declare a perda. Alega, ainda, que a Portaria SRF nº 1.384/99 estabelece que a SRF deverá comunicar à SUDAM quaisquer fatos relativos ao descumprimento das condições ou requisitos para usufruto dos incentivos fiscais, cabendo à SUDAM revogar o ato concessório do benefício fiscal;
6. Suscita haver entendimento equivocado com relação à autoridade que prolatou a Decisão tendo em vista que a isenção não tem a finalidade de capitalizar as empresas, mas sim estimular os empreendimentos privados na área da SUDAM, bem assim o projeto da recorrente foi capitalizado com recursos próprios e empréstimos sem nenhuma contribuição de capitais da União. O fato de ter acumulado, após vinte anos, excesso de caixa resultante da impossibilidade de distribuir dividendos não inabilita a ser beneficiária de isenção fiscal para novo projeto de investimento;
7. A recorrente solicita a nulidade por incompetência das autoridades para prolatarem a perda da isenção tendo em vista que, apesar de o fundamento do lançamento ser a redução do capital por haver a empresa descumprido a obrigação de distribuído lucro, tal fato enseja o nascimento da obrigação de pagar imposto o que implica na perda da isenção, cuja competência legal para declarar é da SUDAM;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

8. Expõe a história da empresa, alegando que o seu capital é formado com 40% de recursos próprios e 60% de capital de terceiros o que é comum nesse tipo de atividade, e que em doze anos de atividade com os lucros e a geração de caixa das operações liquidou todos os empréstimos e aumentou o valor residual do ativo. Nos anos de 1992 a 1995 os seus investimentos diminuíram com a aquisição da empresa Alunorte, mas em 1998 e 1999 o investimento anual voltou ao nível normal tendo a recorrente preparado novo projeto de expansão aprovado pela SUDAM;
9. Em 1996, à vista do excesso de caixa a recorrente começou a estudar a possibilidade de reduzir o seu capital social mediante a distribuição de lucros tendo efetivado consultas com essa finalidade. A fim de efetivar o seu intento elaborou balanço especial em 31.03.1999 com a seguinte composição: capital dos sócios R\$ 254.013.884,01; reserva capitalizada R\$ 283.636.476,83; capital total R\$ 537.650.360,84; valores esses que diferem daqueles levantados pela fiscalização, embora a recorrente esteja convicta de que o critério por ela dotado seja o mais adequado, a divergência é irrelevante na prática porque o valor da redução do capital social foi apenas de 53,7% da contribuição dos acionistas, segundo o cálculo da autoridade fiscal e confirmado pela decisão recorrida. Aduz que a redução foi de apenas parte dos recursos contribuídos pelos sócios acionistas (46,5%) e ela não teve efeito sobre a liquidez da recorrente, bem assim em dez meses, no ano de 1999, a geração de caixa da recorrente repôs no seu patrimônio um valor superior ao transferido aos acionistas;
10. A redução do capital encontra o seu fundamento legal no artigo 173 da lei das S.A;
11. Acerca da fundamentação legal do lançamento com base no artigo 545 do RIR/1999, aduz que a isenção que a recorrente goza tem respaldo no artigo 554 do RIR/1999 (matriz legal Decreto-lei nº 756/1969), cuja redação foi alterada pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.564/1977. O Auto de Infração fez referência ao artigo 1º da Lei nº 8.874/1994 e à Medida Provisória nº 1.562/1997 e suas reedições e ao artigo 3º da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Lei nº 9.532/1997 que prorrogaram o prazo para implantação de empreendimentos isentos com fundamento no artigo 23 do Decreto-lei nº 756/1969 e modificaram a isenção, dispositivos que não interessam à fundamentação legal do lançamento;

12. O Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 19, §§ 3º a 5º, modificou a legislação anterior, Lei nº 4.239/1963, que colocava, apenas, o requisito da capitalização no exercício seguinte como causa da resolução da isenção, mas não continha qualquer norma vedando a redução. Tal prescrição surgiu com o advento do Decreto-lei nº 1.598/1977, que substituiu a obrigação de capitalizar o lucro pela obrigatoriedade de constituir reserva de capital, considerando como distribuição do lucro correspondente a restituição aos sócios de capital formado com a incorporação da reserva;
13. A finalidade do artigo 19, § 3º, do Decreto-lei 1.598/1977 é proibir que o lucro correspondente ao valor do imposto que deixou de pago em virtude da isenção seja transferido para os sócios da pessoa jurídica. Como o lucro correspondente ao valor do imposto é creditado a reserva de capital, enquanto essa reserva não é capitalizada nem absorvida por prejuízos continua a existir no balanço da companhia até sua extinção, e em caso de dissolução o saldo da reserva informa a parte do ativo líquido formada com o respectivo lucro correspondente ao valor das isenções;
14. Reconhece que no caso de capitalização da reserva o agente fiscal precisa analisar, além da conta da reserva, a formação da conta capital para verificar se houve, ou não, distribuição do lucro correspondente ao valor do imposto;
15. Argúi que da Decisão recorrida não restam dúvidas acerca da formação do capital mas exclusivamente acerca da interpretação a ser dada ao artigo 19, § 4º, do Decreto-lei nº 1.598/1977;
16. Expõe que os efeitos sobre o capital é o mesmo, pois antes de reduzir o capital mediante nova deliberação da Assembléia poderia ter revogado as deliberações



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

anteriores que aumentaram o capital social mediante recursos transferidos da reserva formada com o valor da isenção, o que resultaria em, após essa deliberação, a composição do seu patrimônio líquido ser exatamente igual à de uma sociedade que jamais tivesse capitalizado a reserva e, se em seguida procedesse à redução do capital certamente nenhum agente poderia colocar dúvidas sobre a mesma;

17. Reconhece, às fls. 315, que o lançamento somente aconteceu porque a recorrente capitalizou a reserva formada com o lucro correspondente ao valor da isenção, o que não foi feito por decisão própria mas porque obedeceu o regulamento da SUDAM, o qual exigia, mesmo após o advento do Decreto-lei nº 1.598/1977, que anualmente fosse capitalizada a reserva formada com o lucro corresponde ao valor do imposto isento,

18. Considera equivocada a interpretação dada pela autoridade fiscal ao artigo 19, § 4º, que foi confirmada pela Decisão, pois não é cabível proceder a interpretação literal, que considera precária e insuficiente, de um dispositivo de forma isolada sem verificar se tal leitura é consistente com a interpretação sistemática do disposto no parágrafo 4º com a norma básica do parágrafo 3º do mesmo artigo, bem assim tece críticas à adoção da leitura do artigo 111 do CTN feita pela autoridade julgadora, mostrando a ambigüidade da palavra "até" constante do texto legal;

19. Considera que a lei não veda a capitalização da reserva, ao contrário, autoriza-a expressamente, assim como a sua absorção por prejuízos, bem como a lei não veda a redução de capital mas a admite expressamente. Acrescenta, também, que a lei não veda distribuição de recursos aos sócios que não compreenda lucro correspondente ao valor do imposto que deixou de ser pago em virtude da isenção, sendo incompatível com o sistema da lei a interpretação segundo a qual a transferência para os sócios deve ser imputada á reserva de capital ainda que o valor transferido seja creditado a outra subconta do patrimônio líquido;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

20. Não se sustenta o argumento da decisão de que com a redução do capital a empresa passaria a funcionar apenas com capital oriundo dos incentivos fiscais, pois o valor da reserva de capital não registra recursos públicos ela é formada com o lucro operacional gerado pelo funcionamento da empresa, cujo imposto deixou de se pagar por estar isenta, e a empresa é isenta porque a União lhe assegurou esse direito de não pagar tributo como incentivo;
21. Suscita violação ao artigo 112 do CTN no tocante ao princípio da "benigna amplianda" devendo as normas legais que tratam sobre infrações serem interpretadas da maneira mais favorável ao contribuinte, tendo em vista que o lançamento se refere à perda isenção;
22. Discute o entendimento adotado na Decisão de que a finalidade da lei seria capitalizar as empresas por considerar que o lucro que forma a reserva não é recurso público e o regime legal da reserva de capital limita a disponibilidade, pela recorrente, de parcela do seu lucro, bem assim o fato de a lei dispor que a reserva de capital somente pode ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento de capital não autoriza a conclusão de que seu objetivo é aportar recursos públicos ao capital da empresa. Entende que o incentivo de redução deve ser visto como um meio utilizado para aumentar a perspectiva de rentabilidade dos empreendimentos;
23. Reafirma o seu direito de proceder à restituição de capital aos sócios do valor por eles contribuídos, e alega que a companhia somente tem duas hipóteses para reduzir o capital: absorção de prejuízos ou se os acionistas considerarem que a companhia tem mais capital do que precisa, neste caso, a restituição era o meio de que dispunha a recorrente para restituir recursos aos acionistas uma vez que, de acordo com a lei, não podia distribuir dividendo nem podia resgatar ou amortizar ações;
24. Suscita, também, equívoco na Decisão recorrida relativamente ao entendimento do que seja a estrutura das fontes de recursos com que as empresas financiam seu



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

ativo permanente, bem como é falsa a afirmação do julgador de que a situação financeira da recorrente foi drasticamente alterada, mediante uma comparação simplista do ativo permanente com o patrimônio líquido, pois após a redução do capital social o patrimônio líquido ficou apenas 3% inferior ao ativo permanente, tendo saído da companhia, apenas, o excesso de caixa;

25. Insurge-se contra o entendimento da Decisão de que a distribuição de lucros descapitaliza a empresa, argumentando que basta uma comparação do balanço da recorrente em 31/03/1999 com aquele encerrado em 31/12/199, mesmo após a redução do capital que a empresa já havia retornado à situação anterior;
26. Ao final requer a declaração de nulidade do lançamento por incompetência das autoridades que o prolataram ou, caso não seja acolhida a preliminar, seja dado provimento ao recurso e desconstituído o lançamento por fundar-se ele, apenas, em interpretação literal devendo ser adotada a interpretação sistemática que leva à conclusão de que:
- 26.1. a única obrigação legal é de não distribuir o lucro correspondente ao valor do imposto isento ou reduzido e a registrar esse valor em reserva de capital;
- 26.2. enquanto o valor continuar registrado em reserva não há dúvida de que a beneficiária pode distribuir aos sócios todos os lucros acumulados e reservas de lucros, bem assim restituir todo o capital social por eles contribuído;
- 26.3. na dissolução e liquidação da pessoa jurídica todo o acervo líquido pode ser entregue aos sócios como distribuição de lucros ou restituição do capital social, desde que continue a existir ativo igual ao valor da reserva de capitalização;
- 26.4. a lei não obriga, mas permite, a incorporação ao capital social da reserva de capital;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

26.5. a reserva incorporada ao capital social pode ser reconstituída mediante redução do capital e transferência do seu valor para a reserva de que se originou;

26.6. ainda que não haja essa prévia reconstituição da reserva, a redução do capital social, enquanto não atinge o montante das contribuições dos sócios, não implica distribuição a estes do lucro correspondente ao valor do imposto isento ou reduzido e não dá causa à perda da isenção ou redução;

26.7. a Assembléia Geral dos acionistas deliberou pela redução do capital por considerá-lo excessivo, respeitada porém a parcela levada à conta capital em função das isenções do imposto de renda originárias de benefícios fiscais concedidos pela SUDAM;

26.8. caso se entenda que a alínea "a" do § 3º do artigo 19 do Decreto-lei nº 1.598/1977 enseja mais de uma interpretação, que seja aplicado o artigo 112 do CTN que impõe a interpretação mais favorável à recorrente.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

VOTO

Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ, Relatora

Tomo conhecimento do recurso voluntário interposto pela interessada, por tempestivo, e tendo em vista a existência de arrolamento de bens efetuado pela recorrente em cumprimento à exigência colocada pela Medida Provisória nº 1.967-33, e autorizado pelo Sr. Delegado da Receita Federal em Santarém.

Após a análise minuciosa dos elementos do processo passo a examinar o Recurso Voluntário interposto em confronto com a R. Decisão da autoridade administrativo-julgadora singular, com os termos do lançamento do crédito tributário e todos os demais elementos dos autos e com o melhor direito aplicável à espécie.

Ab initio, verifica-se que inexistente qualquer prejudicial que possa obstar a apreciação dos autos por esse colegiado uma vez que a R. Decisão *a quo* encontra-se revestida da forma e do conteúdo exigidos pelas normas materiais e aquelas reguladoras do Processo Administrativo Tributário Federal, bem como foram atendidos, plenamente, o devido processo legal e prestigiados o contraditório e a ampla defesa, constatando-se que o julgamento não merece reparos.

As normas processuais asseguram à autoridade administrativo-julgadora o poder e a competência legal para formar livremente a sua convicção, com base na lei e nas provas do processo, desde que ele demonstre e justifique os fundamentos que motivaram a sua decisão, nesse sentido, nada há a ser oposto contra o julgamento proferido em primeira instância.

Trata o caso ora *sub judice* nesse colegiado do julgamento de irregularidade apontada pela autoridade fiscal relativa à isenção do Imposto sobre a Renda pessoa jurídica, no tocante à redução e restituição de capital social da pessoa jurídica aos seus sócios, em consequência da qual foi considerado como devido o IRPJ.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

nos termos do artigo 545 do RIR/1999, cuja matriz legal é o DL nº 1.598/77, nos termos do Auto de Infração de fls. 124.

O objeto da lide encerra, na sua essência, discussão acerca de questões de direito e sobre a melhor e mais adequada interpretação a ser adotada na sua respectiva aplicação. Em decorrência, a apreciação da matéria demanda um acurado exame, reflexão e ponderação na decisão a ser dada para a solução do litígio.

É relevante salientar que o exame da matéria contida nos presentes autos, haja vista as peculiaridades e o caráter inédito de que se reveste, requer do julgador administrativo-tributário, a busca de uma decisão que procure equilibrar as relações Fisco-contribuinte, como no dizer de Sainz de Bujanda e Camelutti, e aproximar-se, o mais possível, da concreção da justiça fiscal no tocante à aplicação das normas que regem as isenções condicionadas dirigidas às empresas situadas na área de atuação da SUDAM. Para tanto, na apreciação de qualquer causa acerca de isenção tributária, deve o aplicador da lei perscrutar o caso concreto e procurar decidir com bom senso e prudência, a fim de encontrar a solução mais adequada e que prestigie e respeite tanto os direitos individuais como o interesse coletivo ínsito ao crédito tributário.

Isenções tributárias concedidas às pessoa jurídicas situadas na área de atuação da SUDAM e a possibilidade de redução de capital e a restituição do respectivo valor aos sócios

Inicialmente mister se faz tecer algumas consideração acerca das isenções tributárias.

É inegável que a isenção tributária encontra-se revestida de cunho axiológico e tem por substrato um verdadeiro conflito de princípios, entre outros: legalidade, isonomia, capacidade contributiva, liberdade de iniciativa, justiça e segurança jurídica, cuja análise exige ponderação e uma conciliação harmônica dos valores envolvidos, pois a opção por adotar um princípio significa privilegiar aquele que nessa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

relação jurídico-tributária faça-se presente com mais força, sem constituir-se em desprezo pelos demais.

No presente caso é gritante a prevalência que deverá ser dada à legalidade, à verdade material e à igualdade tributária. A isonomia aqui colocada como defendia Ruy Barbosa, consistindo em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Apresenta-se, na hipótese, a desigualdade entre contribuintes que apuram e tributam seus resultados normalmente e aqueles que são beneficiários de isenções ou incentivos fiscais. A igualdade aqui deverá ser visualizada como a isonomia entre os que gozam de isenção e diferenciação desses em relação àqueles que não gozem de tratamento fiscal mais favorecido.

Sem adentrar na discussão de ser a isenção tributária uma hipótese de não-incidência legalmente qualificada, como pensa Souto Maior Borges, ou uma paralisação da atuação da regra-matriz de incidência tributária em relação a um dos seus critérios legalmente estabelecidos, como leciona Paulo de Barros Carvalho, ela deve ser considerada como um poderoso instrumento com caráter de política extra fiscal, que tanto se presta para equilibrar a carga tributária como pode revestir-se da qualidade de incentivo fiscal com vista a fomentar e desenvolver regiões inóspitas, setores econômicos etc.

O legislador do ente federativo que detém a competência para instituir tributo, o poder de criar, detém ele, igualmente, a competência para dizer em que casos não incidirá esse tributo, o poder de isentar. Na busca da equidade da tributação são criadas as isenções e muita das vezes desprezadas a capacidade contributiva, a universalidade e a generalidade na tributação. Entretanto, a lei da isenção fixa previamente quem e em que condições os sujeitos passivos poderão enquadrar-se e gozar do incentivo fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

No presente caso, a recorrente tinha conhecimento prévio e antecipado do alcance e das condições impostas para o gozo do benefício que foram por ela aceitas durante anos com o fim de usufruir as vantagens do benefício fiscal. Portanto, para ela deverá ser aplicada a verdadeira isonomia fiscal. Para efeitos tributários, deverão ser consideradas distinções para a pessoa jurídica beneficiária de isenção de tributo, por já encontrar-se ela em condições diversa e mais favoráveis das demais devendo-se-lhe aplicar um tratamento diferente daquele adotado para as pessoas jurídicas em geral que não gozam de isenção, sob pena de grave afronta à igualdade entre os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária.

Quando o contribuinte opta por se beneficiar de incentivos fiscais, imediata e voluntariamente escolhe atender e preencher os requisitos legais impostos para que possa gozar de tratamento privilegiado e mais benéfico em relação aos demais. Não pode aquele que goza de incentivo fiscal, a *posteriori* do respectivo usufruto do benefício, querer alterar as regras previamente estabelecidas e conhecidas e mais uma vez se beneficiar de privilégio, agora sob a forma da retirada em quase sua totalidade do capital próprio dos sócios, em detrimento daqueles que não têm isenções.

Os benefícios fiscais calculados com base no lucro da exploração, isenções ou reduções do IRPJ, inegavelmente encontram-se inseridos em um contexto de política econômica, fiscal e social cuja finalidade é o desenvolvimento regional ou setorial mediante o incremento de atividades específicas. Entretanto, esse foro não é o legítimo a imiscuir-se sobre tais questões, aqui deverão ser perscrutadas, apenas, as hipóteses de incidências e os respectivos efeitos tributários.

As condições colocadas na lei para fruição da isenção não se configuram como limites ou restrição à liberdade de iniciativa ou ao livre poder de a pessoa jurídica destinar recursos, devolver ou restituir capital aos seus sócios. O desejo da lei é que aquele que se aproveitar de benefício fiscal, tão-somente para esse fim, deverá ser tratado de modo diverso dos demais como forma de respeito à isonomia



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

entre os contribuintes, devendo cumprir fielmente as prescrições da lei. Não se pode de modo discricionário permitir que a determinados contribuintes sejam dadas melhores ou piores condições que aos demais sob violação da isonomia e da generalidade.

É a estrita legalidade em matéria tributária que garante que somente incidirá tributo quando o evento do mundo factual adequar-se e subsumir-se à hipótese de incidência abstrata da lei. Igualmente, somente se deixará de pagar tributo nos termos, formas e quando cumpridas as condições da lei.

O incentivo sob exame, por configurar-se como uma isenção condicionada, encontra respaldo nas prescrições do artigo 176 do próprio CTN. As condições legais (*conditio iuris*) para gozo do benefício constituem-se em requisito legal de eficácia da isenção como um elemento integrante da sua hipótese de incidência. Para que incida e seja aplicável a norma isencional e sejam produzidos os respectivos efeitos, mister se faz que todas as condições sejam cumpridas. Se não forem implementadas, em concreto, todas as condições e requisitos necessários à composição do suporte fático da regra isentiva, ao contrário, ocorrerá a concreção da hipótese de incidência, exsurto a obrigação tributária e o imposto não pago anteriormente torna-se devido. Em consequência, o descumprimento da condição colocada na lei isentiva dará ensejo à cobrança do tributo e à imposição de penalidade.

Na verdade, as isenções outorgadas às pessoas jurídicas situadas na área de atuação da SUDAM, são dotadas de caráter extrafiscal, como um dos fins sociais do imposto e encontram-se inseridas na política fiscal do governo como estímulo à melhoria do nível de vida em vários aspectos e ao desenvolvimento de regiões à época consideradas inóspitas e atrasadas, a fim de possibilitar o desenvolvimento regional de atividade econômicas e a criação de novos empregos, com a implantação de empreendimentos comerciais, industriais ou agrícolas em locais não-atrativos a fim de equilibrar as diferenças regionais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

A política fiscal visa criar atrativos, por meio de redução ou isenção da carga tributária, a fim de que haja a canalização da capacidade produtora e de recursos privados para locais e áreas em que se deseja estimular o crescimento e o desenvolvimento.

Com a isenção, o Estado abre mão de imposto a fim de incentivar as empresas privadas a investirem e aplicarem recursos próprios em determinadas regiões em locais considerados não-atrativos. Na verdade, por meio das isenções, cria-se uma intercomunicação e interdependência entre a economia privada e a economia pública, em que cada um contribui com uma parcela. Enquanto o Estado deixa de arrecadar imposto, as empresas que optem por gozar do benefício, que tem como substrato o não pagamento do imposto, em contrapartida, deverão investir capital e recursos próprios nessas regiões.

Nesse sentido, a isenção dada às pessoas jurídicas que se instalaram na área de atuação da SUDAM trouxe no seu bojo condições para que se pudesse gozar do benefício a fim de que não fossem desvirtuados os objetivos visados pela política fiscal com a concessão do incentivo.

Inegavelmente, o empresário é livre para se auto-organizar e escolher onde quer instalar os seus empreendimentos, entretanto, quando ele opta por escolher se beneficiar de uma isenção, igualmente, ele opta por se submeter às condições legalmente estabelecidas, não podendo, *a posteriori* e depois de já haver usufruído o benefício por longos e vários anos, querer alterar e distorcer as regras que já eram previamente por ele conhecidas.

A isenção tributária é uma exceção e tem que ser visualizada como tal, a perda do tributo é um risco calculado pelo Estado que somente terá razão de ser se atingir os objetivos a que se destina. Com a desistência do imposto o Estado espera recuperar os valores que deixou de receber mediante a criação de mais empregos e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

produção de riquezas em determinada região, desse modo, a cada renúncia do Estado deve corresponder um retorno significativo da empresa privada.

Com a isenção, quebra-se a isonomia em que todos devem arcar com o ônus tributário e contribuir para que o Estado realize os seus objetivos e distribua as riquezas. Igualmente, quebra-se a capacidade contributiva pois os que têm mais deixaram de pagar imposto, enquanto outros com menor capacidade contributiva continuarão a pagar os seus impostos em dia. Entretanto, o Estado espera em contrapartida que a empresa privada cumpra a sua parte e dê o retorno significativo visado para que o incentivo possa cumprir com a sua finalidade. Caso contrário, ao invés de a isenção servir como um instrumento de desenvolvimento ela se prestará muito mais a ser um privilégio de determinado setor privado.

Para isso, a própria lei cria mecanismos de proteção a fim de alcançar os objetivos buscados com a isenção e estabelece condições que se não forem respeitadas resultará na obrigatoriedade de ser pago o imposto que anteriormente estava dispensado.

Ora, está perfeitamente claro que a isenção tem em mira que os valores do imposto não pagos sejam utilizados na ampliação do patrimônio da pessoa jurídica, no incremento da produção e, por decorrência, em maior desenvolvimento da economia regional e na melhoria das condições de vida da população da região da SUDAM. Para isso, o valor do imposto não pago deverá se juntar aos recursos privados com a pretensão de aumentar o volume de investimentos nas áreas economicamente menos favorecidas. À renúncia de recursos públicos deverão se juntar os recursos privados na busca do desenvolvimento dessas regiões.

Foge a qualquer lógica que se permita, posteriormente à utilização do privilégio traduzido no benefício do não pagamento do imposto, poder a pessoa jurídica privada retirar seu capital próprio e o empreendimento prosseguir, quase na sua



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

totalidade, com o valor do imposto que deixou de ser pago e foi incorporado ao capital em decorrência da isenção.

Na busca de obstar desvirtuamentos da finalidade da isenção, que é o aumento de produção e do investimento em determinadas regiões, a lei da isenção criou condições claras e rígidas para evitar que o valor do imposto não pago seja apropriado e passado subrepticiamente em proveito de terceiros, situados, inclusive, fora dos limites da área que o Estado deseja desenvolver.

Sobre os interesses fundamentais das sociedades, José Eduardo Tavares Borba, tece as seguintes considerações:

"A Lei nº 6.404/76, numa demonstração de que a sociedade anônima é verdadeira instituição, depois de conceituar o acionista controlador, determina (art. 116, parágrafo único) que este deve usar o seu poder para 'fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social', acrescentando que 'tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses devem realmente respeitar e atender.

...
A sociedade anônima deixa de ser um mero instrumento de produção de lucros para distribuição aos detentores do capital, para elevar-se à condição de instituição destinada a exercer o seu objeto para atender aos interesses de acionistas, empregados e comunidade.

Esses três interesses devem, por conseguinte, conviver equilibradamente no âmbito da sociedade; as decisões tomadas terão, necessariamente que considerá-los, a fim de que nenhum deles seja sacrificado.

...
O acionista, aportando capital à sociedade toma-se merecedor de uma administração que adote as medidas conducentes a uma compensadora remuneração para o seu investimento. O empregado, emprestando sua força de trabalho à empresa, faz jus a uma administração que lhe garanta o emprego, bem como o padrão de vida adequado. A comunidade, vivendo em estreito relacionamento com a empresa, merece desta não só a permanência naquele meio social, como igualmente a adoção de processos capazes de evitar danos ou prejuízos à população local.

A norma que estamos analisando não tem natureza programática ou simplesmente indicadora de critérios interpretativos. Trata-se de regra auto-executável, com nítido caráter imperativo, pois impõe ao acionista controlador um determinado comportamento.

...
Encontram-se, portanto, jungidos os controladores e administradores à obrigação de preservar esses interesses essenciais, cuja violação configurará abuso de poder.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

propiciando ao interessado a prerrogativa de obter judicialmente a competente reparação. (*Direito Societário*. Rio de Janeiro: Justec, 5ª ed., p. 401)

No presente caso, mais do que em nenhum outro, ressalta a importância do investimento e a responsabilidade da sociedade tendo em vista que, por livre opção, ela escolheu sediar-se em região na qual o Estado buscava desenvolver e fomentar a economia local mediante a criação de atrativos. Nesse sentido, a recorrente utilizou o incentivo fiscal e implantou-se na área acolhendo não só os benefícios mas, também, as condições nele claramente impostas. Portanto, assumiu os ônus e bônus, não podendo, agora, querer novamente se beneficiar e deixar de cumprir as condições da lei para reduzir e retirar praticamente o total do seu capital sem o pagamento do imposto. Admitir-se interpretação diversa seria uma afronta à isonomia tributária e configuraria uma justiça com os demais contribuintes que não gozam de isenção.

O retorno do investimento foi altamente benéfico para a recorrente, segundo os seus próprios argumentos, tendo em vista que o valor do capital distribuído aos sócios equivaleria a menos de quatro meses de sua geração de caixa. Releva observar que os lucros que foram sendo obtidos com o empreendimento foram sendo reiteradamente distribuídos, o que demonstra o proveito e o acerto na decisão da pessoa jurídica em investir na região. Agora, após os bons resultados obtidos, a empresa deverá cumprir a sua parte e a condição colocada na lei, com relação ao usufruto do benefício e manter os seus recursos aplicados no empreendimento com vista ao incremento de investimentos e não querer retirar grande parte do seu capital e deixar que a empresa continue praticamente a funcionar com os valores do capital resultantes dos recursos do imposto não pago.

O incentivo fiscal da isenção tem a sua mecânica fundada em que após a pessoa jurídica apurar o seu lucro da exploração e o imposto isento deverá ela colocar o respectivo valor em reserva de capital a qual, de acordo com a lei, somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento de capital. A recorrente, mais uma vez, por opção, utilizou o valor da reserva para aumentar o seu capital e, posteriormente,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

depois de tais incorporações julgou que o capital próprio da empresa havia se tornado excessivo e decidiu pela restituição de capital.

Ressalte-se que nos períodos em que a reserva foi sendo incorporada não houve qualquer aporte de recursos novos dos sócios para a empresa, bem assim, o "excessivo" capital foi composto, apenas, de correções monetárias do capital e incorporações da aludida reserva.

Importa observar que após a incorporação da reserva relativa à isenção ao capital da pessoa jurídica o respectivo valor perde a sua identidade, não há mais como se identificar no patrimônio líquido da pessoa jurídica qual a parcela que seria própria e qual a resultante do valor da reserva referente à isenção. É consabido que o Ativo da pessoa jurídica tem por objetivo remunerar o patrimônio líquido. O capital próprio, registrado, agregado ao capital decorrente da incorporação da reserva do imposto isento, representa uma origem de recursos da pessoa jurídica. Portanto, a reserva constituída com o valor da isenção resulta de um lançamento contábil dos valores dos tributos não pagos levados a débito de resultado e a crédito da referida reserva.

Dessa forma, o fluxo de capital sempre aplicável nas diversas contas do ativo, por sua vez, retornam, ora positivamente, ora negativamente, ao patrimônio líquido. Ao longo do tempo, não há como se mensurar os impactos de um ou de outro na remuneração da conta do patrimônio líquido. É possível, até mesmo, que o capital próprio sofra corrosão patrimonial, quedando-se no limite estrito do valor nominal registrado na Junta Comercial.

Por decorrência, não há como se dicotomizar o impacto de um ou de outro montante na composição do capital social, salvo se, com elementos robustos e seguros, pudesse a recorrente apresentar e provar, de forma incontroversa, a formação do capital próprio e do defluente dos incentivos fiscais, em face da lucratividade.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

operacional ofertada pelas contas do Ativo, similarmente segregadas. Sem que seja efetiva e inequivocamente demonstrada tal separação, agora quase impossível tendo em vista o decurso do tempo e a sua extemporaneidade, não há como se visualizar de forma autônoma, por absoluta impossibilidade fática, a identidade dos capitais atualizados como pretende a recorrente em seu pleito recursal. Torna-se impossível, em decorrência, distinguir a qualidade do capital restituído aos sócios se relativo à parte própria ou à parte resultante da incorporação da reserva composta pelo valor do imposto não pago.

A pessoa jurídica, julgando o seu capital excessivo deliberou pela restituição de valores aos seus sócios por meio do expediente da redução de capital que implica automaticamente, em contrapartida, na descapitalização e redução do ativo da pessoa jurídica, bem assim na conseqüente diminuição do patrimônio próprio investido na região.

Portanto, apesar de não poderem ser criados óbices à redução de capital da pessoa jurídica e à respectiva restituição aos sócios, a lei tributária poderá estabelecer efeitos tributários diferentes e criar condições para que se dê o usufruto de benefício fiscal especialmente nas hipóteses de isenções tributárias.

A interpretação da norma isentiva

No tocante à interpretação adotada no presente voto, apesar de o artigo 111 do CTN já dispor expressamente acerca da interpretação literal, como sendo a aplicável às hipóteses de isenções, efetivamente é imprescindível reconhecer como Carlos Maximiliano que tal tipo de interpretação é a mais pobre e precária. Entretanto, o entendimento esposado que levou às conclusões aqui acolhidas, norteia-se no sentido de buscar construir o verdadeiro significado e o alcance da norma aplicável ao caso sob exame pela integração de todas as formas de interpretação reconhecidas pelo Direito, como a literal, histórica, teleológica, lógica e sistemática, como defende a própria



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

recorrente, a fim de se perquirir qual o verdadeiro significado do dispositivo legal que criou a isenção condicionada contra a qual a defesa se opõe.

Em célebre e festejada obra, inclusive citada pela recorrente, Carlos Maxiliano, expõe o seu pensamento acerca da interpretação das leis concessórias de incentivos fiscais:

"404-III. O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada à evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente as existência de concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais e a favor do fisco, ou melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos.

403-IV. Entretanto, as comutações de impostos e multas seguem a regra oposta, interpretam-se em tom liberal e amplo; ante a incerteza persistente, resolve-se a favor do contribuinte.

404-V. Prevalecem os mesmos preceitos ainda que as isenções sejam concedidas com referência a coisas, e não a pessoas: p. ex., quando libertam de imposto predial imóveis de institutos profissionais, igrejas, edifícios para escolas, etc.; bem como a importação de máquinas agrícolas, ou o funcionamento de indústrias dignas de proteção animadora.

404 – VI. Os privilégios financeiros do erário não se estendem a pessoas, nem a casos não contemplados no texto, mas também se não interpretam de modo que resultem diminuídas as garantias que o legislador pretendeu estabelecer em favor do fisco.

406 – VII. Em resumo: sempre que surge uma exceção ao Direito comum ou a dispositivo da mesma lei de finanças, o aplicador atende, primeiro, à natureza do preceito divergente da regra geral, bem como ao fim colimado e às consequências prováveis, e também ao valor, para o caso, dos vários princípios de Hermenêutica; depois conclui se a exegese há de ser mais estrita ou menos."
(Hermenêutica e Aplicação do Direito. São Paulo: Forense, p. 272),

A isenção de tributos deverá ser visualizada nos seus múltiplos aspectos pois ele encerra, na sua essência, uma perda de arrecadação, assim, a renúncia fiscal não pode gerar um desequilíbrio nem resultar em criar condições mais favoráveis para determinada classe de pessoas. O benefício para a região, resultante dos investimentos privados, deverá ser proporcional à renúncia fiscal sob pena de serem criadas distorções



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

do sistema e afrontar-se a isonomia com flagrante afronta ao interesse público insito ao crédito tributário.

Quem usufrui de benefício fiscal tem que ser tratado de modo diferente, haja vista as regras que o distinguem dos demais, por isso, descabe qualquer interpretação aparentemente mais favorável ao sujeito passivo, a norma deverá ser visualizada e aplicada levando-se em consideração todas as suas vertentes e implicações.

Acolher-se a possibilidade de que a Pessoa jurídica possa restituir quase que integralmente o capital próprio e permanecer em atividade, praticamente, com recursos relativos aos valores resultantes da isenção, resultaria em desvirtuar o objetivo do incentivo que é a junção do capital próprio com aquele resultante do benefício da renúncia do imposto, no mínimo à equivalência de idênticos valores. Do contrário, tal renúncia, ao invés de cumprir o seu fim de desenvolver uma região e gerar mais empregos e investimentos, resultaria em benefício, apenas, da empresa privada. Não haveria distribuição de renda entre a coletividade, essa somente ocorreria em benefício da própria pessoa jurídica que, retirando o capital próprio, quem sabe para outras regiões ou para exclusivo proveito dos seus sócios, desvirtuaria o objetivo da isenção que era somar o capital privado àquele que resultou do imposto que deixou de ser pago, que se pago, geraria mais recursos para o próprio Estado investir na região.

A Lei nº 7.134/1983, inclusive, obriga a que todo o crédito ou financiamento concedido por órgãos da administração pública direta ou indireta, ou recurso proveniente de incentivo fiscal terá que ser aplicado exclusivamente no projeto.

Não há vedação ou proibição à redução de capital, o ordenamento e as leis fiscais consagram a liberdade de auto-gestão, iniciativa e decisão nas relações comerciais e na gerência dos negócios privados. Todavia, a lei fiscal pode estabelecer tratamento diferenciado no caso de não ser pago tributo por haver a pessoa jurídica se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

beneficiado com o gozo de isenção que implicou no não pagamento de imposto, colocando, para isso, condição especialíssima de que na hipótese de redução de capital o imposto que deixou de ser recolhido anteriormente seja pago quando da restituição de capital aos sócios da empresa.

Com a isenção busca-se o incremento das atividades industriais, comerciais e agrícolas em regiões consideradas inóspitas, portanto, o objetivo visado pelo legislador é que o valor do imposto que deixou de ser pago seja aplicado nos objetivos sociais da empresa e no aumento de seus investimentos associando-se, para isso, ao capital próprio da pessoa jurídica pelo menos em iguais montantes.

Caso se admita interpretação diversa e permita-se a redução do capital próprio, estar-se-ia desvirtuando o objeto da lei pois a pessoa jurídica passaria a ter o seu capital quase que inteiramente composto, pelo valor do imposto que deixou de ser pago, o que resulta em contrariar os fins buscados pela lei.

Na verdade, a lei cria um prioridade ao estabelecer que, em qualquer caso, na hipótese de redução de capital, será considerado, sempre, como inicialmente restituído aos sócios exatamente o valor relativo ao capital representativo à parcela do incentivo e só no que ultrapassá-lo é que a devolução será referente ao capital próprio. É cristalino que, após a incorporação da reserva constituída pelo incentivo, não se tem mais como distinguir na composição do capital quanto era a parte do imposto não pago e qual era a parte própria da pessoa jurídica.

Mister se faz reforçar o argumento de que a lei não veda a redução de capital pela pessoa jurídica, mas quando ela for feita terá que ser observada a norma isentiva condicionadora no sentido de que deverá ser pago o imposto que anteriormente deixou de ser recolhido, a fim de que se mantenha o equilíbrio da relação jurídico-tributária. A primeira parcela de capital que for restituída será sempre referente ao valor da isenção.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

A lei tributária não cria óbices às transações da pessoa jurídica entretanto, estabelece consequências tributárias no caso de a pessoa jurídica ser beneficiária de incentivo fiscal. No caso, a considerar-se legítimo o procedimento pretendido pela recorrente, na verdade, estar-se-ia a permitir que ela prosseguisse suas atividades, a partir da restituição de capital, apenas, com expressivo montante de capital constituído com o valor do imposto que deixou de ser pago, o que se constituiria em flagrante desvirtuamento dos objetivos visados quando da criação dos incentivos fiscais.

As condições da lei visam coibir manobras, subterfúgios a fim de que não haja privilégio no uso do recurso público, sem aqui adentrar-se na discussão-tão na ordem do dia dos desvios de recursos nas áreas de atuação da SUDENE e SUDAM que resultaram na extinção da SUDENE e da própria SUDAM.

O objetivo da lei foi estimular as atividades industriais, comerciais ou agrícolas no sentido de que o imposto que deixar de ser pago junte-se ao capital privado e sejam criados empregos, aumentadas produções, desenvolvidas regiões. Permitir-se a redução de capital sem a contrapartida do pagamento do imposto seria criar um duplo benefício para quem goza de isenção, não pagar o imposto e, ao mesmo tempo, poder retirar quase integralmente o seu próprio capital.

A regra é o pagamento do tributo, a exceção é a isenção, por isso as regras isentivas deverão ser interpretadas de modo mais rígido e levando em consideração o objetivo visado pelo benefício fiscal concedido.

Na busca da decisão mais adequada e equilibrada, portanto, deverá o aplicador da norma isentiva ponderar os valores envolvidos e procurar construir a sua interpretação por meio da integração dos métodos literal, histórico, lógico, teleológico e sistemático, a fim de que na presença de uma aparente quebra da capacidade contributiva, da generalidade e da universalidade, sejam prestigiados os princípios que,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

no caso concreto, sejam dotados de maior força, em respeito à legalidade, à isonomia tributária e à segurança jurídica.

Em uma interpretação conjunta e sistemática da norma isentiva, aplicável à espécie, observa-se que a restrição imposta pela lei é tão severa que atinge até mesmo a partilha do acervo da sociedade no caso de dissolução da sociedade. No caso de dissolução da sociedade deverá ser pago o valor do imposto que deixou de ser pago anteriormente quando do usufruto da isenção que passou a compor a reserva de capital e foi a ele posteriormente incorporado, por se considerar tal hipótese, igualmente, como distribuição do valor do imposto. É inegável, assim, que a lei isentiva procurou evitar que os sócios da pessoa jurídica se beneficiassem, a qualquer título, forma ou época, do valor do imposto não pago, consoante as prescrições do artigo 545 do RIR/1999, que tem sua matriz legal no Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 19, §§ 3º e 4º, Decreto-lei nº 1.730/1979, art. 1º, I e Decreto-lei nº 1.825/1980, art. 2º, § 3º, como a seguir transcrito:

"Art. 545. O valor do imposto que deixar de pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.

§ 1º: consideram-se **distribuição do valor do imposto**:

I – a **restituição de capital aos sócios**, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com a incorporação da reserva;

II – a **partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida**, até o valor do saldo da reserva de capital." (Grifos não são do original).

O entendimento mais adequado para o artigo 545, *caput*, deverá dirigir-se no sentido de se afirmar a proibição da distribuição do valor do imposto que deixou de ser pago em virtude da isenção, que somente poderá ser utilizado para absorver prejuízos ou aumento de capital. Nesse sentido o procedimento da recorrente não merece reparos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Já o parágrafo 1º expressamente fixou as hipóteses que deverão ser consideradas como distribuição do valor do imposto, as quais impõem a obrigatoriedade de que o sujeito passivo pague o imposto no momento da restituição do capital do valor que deixou de ser recolhido anteriormente quando do gozo do benefício.

Cumpra ressaltar que a presente conclusão, em nenhum momento, enseja a decisão acerca de perda de isenção para a contribuinte, mas, apenas, entende-se que, de acordo com a lei, é devido o Imposto sobre a Renda incidente sobre o valor da restituição. Tal conclusão deve-se ao fato de que na autuação não se está a exigir o valor total do imposto não recolhido anteriormente em decorrência da isenção, porém, tão-somente, aquele incidente sobre a parcela distribuída.

A expressão "até o montante do aumento com a incorporação da reserva", como colocado na lei fiscal, configura uma condição imposta pelo legislador de que até esse valor qualquer redução, na verdade, configuraria restituição aos sócios do imposto que deixou de ser pago em virtude da isenção. Isto é, a norma determina que, no caso de redução, considera-se como distribuído até o limite do valor do imposto que deixou de ser recolhido e foi incorporado ao capital. Somente após esse limite de valor é que se considera que a pessoa jurídica estará distribuindo o seu próprio capital sobre o qual não haverá qualquer tributação.

Ao contrário do entendimento da recorrente, a expressão "até" constante nas disposições da lei é exatamente a segurança de quando a restituição de capital ultrapassar o valor relativo à isenção, sobre o excedente, relativo ao capital próprio, estará assegurada que, sobre tal parcela, não haverá qualquer exigência de tributo.

A exigência legal de pagamento do imposto, quando da redução de capital, resulta de que a lei considera que se a pessoa está devolvendo parte do seu capital aos sócios, encontra-se embutido no respectivo valor a parcela relativa ao imposto que deixou de ser pago anteriormente. Por decorrência, nesse momento,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

deverá ser pago o imposto pois o valor relativo à isenção não mais estará sendo aplicado nos objetivos a que se destinava, aumento de produção e investimentos na região. Admitir-se o contrário, seria convalidar a possibilidade de desvios do objetivo a que se destina o incentivo fiscal.

Sobre a matéria, em memorável obra, são magistrais as lições de Bulhões Pedreira (Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, v.I, pp. 53-54 e v.II, pp. 403-404), o qual leciona que:

***1. Não Distribuição do Valor da Isenção** – A lei isenta o lucro da exploração de empreendimentos nas áreas da SUDAM e da SUDENE sob a condição de que o imposto que deixar de ser pago não seja distribuído aos sócios, mas mantido na empresa. (...) Para os fins da lei tributária o que importa é que os recursos em questão sejam mantidos na empresa, sendo irrelevante sua incorporação ao capital social.

O DL nº 1.598/1977 classifica o imposto que deixa de ser pago como reserva de capital porque o considera como subvenção para investimento.

...
1. Subvenções para investimento e Doações – As subvenções para investimento e as doações são transferências de capital não computadas no lucro real.

A legislação tributária distingue entre subvenções correntes (para custeio ou operação) e para investimento. As primeiras são transferências de renda que integram as receitas operacionais; as segundas são transferências de capital creditadas a contas de reserva de capital.

...
2. Caracterização – Dois requisitos são necessários para que se caracterize a transferência de capital: (a) que o doador tenha a intenção de fazer contribuição para o ESTOQUE de capital da pessoa jurídica, e (b) que esta não modifique a natureza da transferência, transformando o capital em renda.

...
A transferência de capital pressupõe a intenção do doador de contribuir para o estoque de capital da pessoa jurídica, e não para o custeio das suas atividades ou operações. Mas a pessoa jurídica que a recebe pode mudar essa destinação, transformando o capital em renda. Por isso, a caracterização da transferência de capital pressupõe tanto a intenção de quem transfere quanto o tratamento que a pessoa jurídica dá, na sua contabilidade, à transferência recebida: somente há transferência de capital se a pessoa jurídica credita os valores recebidos a conta de reserva de capital. Se o crédito é feito à conta de resultados, a lei tributária considera que a pessoa jurídica transformou a transferência de capital em transferência de renda e a submete ao imposto.

...
3. Requisitos da Exclusão – O DL nº 1.598/77 estabelece dois requisitos para que a subvenção para investimento ou a doação seja excluída do lucro real: (a) que a pessoa jurídica, ao recebê-la, reconheça contabilmente sua natureza de transferência de capital, creditando-a a conta de reserva de capital; e (b) que a pessoa jurídica, mesmo depois do recebimento, não a transforme em renda, distribuindo-as a seus sócios: a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

reserva de capital em que é registrada somente pode ser utilizada para ser incorporada ao capital social ou absorver prejuízos.

3. **Não distribuição das Subvenções para Investimento e das Doações** – O DL nº 1.598/77 estabelece que a subscrição para investimento e a doação somente são excluídas do lucro real enquanto não distribuídas aos sócios da pessoa jurídica (...).

4. A finalidade das subvenções para investimento e das doações é **AUMENTAR O ESTOQUE DE CAPITAL PRÓPRIO DA PESSOA JURÍDICA**. Sua distribuição aos sócios descaracteriza a transferência de capital, pois **CONVERTE O CAPITAL SOCIAL DA PESSOA JURÍDICA EM RENDA DE OUTRAS PESSOAS**. Daí a orientação da lei tributária de submeter ao imposto as reservas de capital distribuídas."

(Grifos não são do original).

Mutatis mutantis, as lições do festejado jurista são inteiramente aplicáveis à hipótese em causa. O art. 545 do RIR/1999 prevê que o valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.

Ora, se a finalidade da isenção, tal qual a subvenção, é aumentar o estoque de capital da pessoa jurídica, igualmente, ela objetiva aumentar o estoque do ativo em contrapartida do capital. Quando a pessoa jurídica reduz seu capital, igualmente, está diminuindo o seu ativo que somente será repostado mediante novo aumento de capital. A redução de capital distingue-se da distribuição de lucros exatamente porque, enquanto a redução importa em decréscimo do ativo, os lucros excedentes que são distribuídos não resultam em diminuição do ativo.

Portanto, a interpretação mais adequada para a condição imposta pela norma isentiva é de que a lei considera distribuição do valor do imposto o total do capital restituído aos sócios, **em casos de redução do capital social, até o montante do aumento do capital efetuado anteriormente com o valor relativo à incorporação da reserva constituída com o Imposto sobre a Renda que deixou de ser pago em virtude do usufruto da isenção.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Não parece haver dúvida de que o legislador tributário pretendeu colocar os incentivos fiscais de isenção e redução do imposto de renda, cujo objetivo único é o de propiciar a capitalização de empreendimentos e desenvolver as áreas incentivadas, à margem de manobras tendentes a propiciar a apropriação dos particulares de qualquer valor do imposto que deixou de ser pago, em virtude dos incentivos. A redação dos diplomas legais que servem de matriz ao art. 545 do RIR/1999, deixam claro que todas as hipóteses de redução do capital, previstas na Lei Comercial, consideram-se como distribuição do valor do imposto, bastando para isso que a pessoa jurídica tenha usufruído de incentivos fiscais.

Para mais vincar essa compreensão, vale repetir, note-se que a lei considera como distribuição do valor do imposto até mesmo a partilha do acervo líquido da sociedade que tiver usufruído de incentivos fiscais da espécie aqui analisada e vier a ser dissolvida, prevendo a obrigação de recolher o valor do imposto que deixou de ser pago até o valor do saldo da reserva de capital constituída.

A ordem de prioridade que a empresa pretende ver prestigiada com a tese de que o que está sendo restituído aos seus acionistas, via redução de capital, é parte do recursos por eles aportados ao empreendimento, deita por terra todos os dispositivos legais que dão um mínimo de segurança de que o imposto que deixou de ser pago não vai ser alvo de apropriações, manobras ou especulação, fora do âmbito do empreendimento, porque a ser possível, no caso, estabelecer-se essa ordem de prioridade:

- a) o interesse público estaria subjugado pelo interesse particular;
- b) a empresa poderia restituir todo o capital aportado pelos acionistas e ficar trabalhando somente com o capital oriundo dos incentivos fiscais, o que consistiria no desvirtuamento do incentivo que era criar condições e aumentar o investimento em determinadas áreas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

- c) em caso de dissolução da companhia os sócios teriam praticamente garantido o reembolso do capital por eles aportados, na partilha do acervo líquido e a Fazenda Pública só iria receber aquilo que eventualmente sobrasse da liquidação do empreendimento, afrontando, inclusive, as garantias e preferências previstas ao crédito tributário no CTN.

Como se não bastasse tudo isso constata-se que o capital considerado próprio não resultou de aportes dos sócios ou incorporação de lucros, na verdade, em quase sua totalidade ele resultou, apenas, da correção monetária do próprio capital e incorporação do próprio valor do imposto que deixou de ser pago em virtude da isenção.

De acordo com as leis comerciais o capital social da pessoa jurídica poderá ser reduzido, voluntariamente em razão de perda ou quando for considerado excessivo. No caso, a companhia considerou como excessivo o capital social para as necessidades de seu negócio.

Nesse sentido, são importantes as lições de Fábio Ulhoa Coelho, para quem o princípio jurídico fundamental do regime aplicável aos recursos dos sócios que formam o capital é o da intangibilidade, desse modo, inicialmente haveria proibição de restituição de capital. Para aquele professor,

"O capital social tem "a função de medir, *grosso modo*, a contribuição dos sócios, o princípio jurídico fundamental do regime aplicável aos recursos correspondentes é o da *intangibilidade*. Em outros termos, porque é intangível o capital social, a sociedade está, em princípio, proibida de restituir os recursos correspondentes aos sócios. Essa restituição é somente possível em casos excepcionais e com a observância de determinadas cautelas. Não fosse a regra da intangibilidade, a companhia poderia distribuir dividendos aos acionistas, valendo-se de recursos do capital social, e este não mais seria uma medida de contribuição dos sócios, perdendo a sua função perderia a sua função pois não mais seria a medida de contribuição dos sócios.

... A intangibilidade é, a rigor, mera condição para que o capital social continue servindo de medida genérica da contribuição dos sócios, ou, como diz Ripert, a medida dos recursos estáveis da sociedade." (*Curso de Direito Comercial*. São Paulo: Saraiva, 2.000, v. 2, p. 157).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Sobre o capital social, igualmente, são pertinentes as magistrais lições de Bulhões Pedreira, para quem:

"O capital fixado no contrato ou estatuto social é capital financeiro, ou seja, dinheiro ou valor em dinheiro de direitos patrimoniais. Não são bens de produção nem direitos patrimoniais contribuídos pelos sócios, mas determinada quantidade de valor em dinheiro, que os subscritores das ações transferem para o patrimônio da sociedade mediante transmissão de dinheiro ou de outros direitos patrimoniais; ou que já se encontra aplicado no ativo da sociedade e passa a ser parte do capital social (nos casos de capitalização de lucros ou reservas ou de conversão de debêntures e partes beneficiárias em ações).

A fixação do capital social no contrato ou estatuto social é, em primeiro lugar, do interesse dos próprios sócios, pois cada um precisa ter a segurança de que a sociedade disporá dos instrumentos adequados para realizar seu objeto. Além disso, ela define a obrigação assumida pelos sócios de realizar o capital subscrito e fornece parâmetro para determinar seus direitos de participação nos lucros e acervo social.

O montante do capital social fixado no estatuto é, além disso, o padrão, gabarito ou medida para determinar se a sociedade alcançou o seu fim de realizar lucro. Lucro é fluxo de renda que acresce ao patrimônio da sociedade, cujo efeito é aumentar o valor do patrimônio líquido. A sociedade somente tem lucro acumulado quando o valor do patrimônio líquido excede do capital social (e, se for o caso, das reservas de capital).

O capital social é garantia dos credores porque sua existência no ativo faz com que o valor total deste seja superior ao das obrigações sociais. É fundo, ou lastro, colocado no patrimônio, que empresta estabilidade financeira à sociedade. Em dois sentidos o montante do capital social fixado no contrato ou estatuto garante os credores. Primeiro, porque é o padrão ou medida utilizado para verificar, a todo o momento se o capital continua aplicado no ativo: a lei somente admite que a companhia distribua lucros, adquira as próprias ações ou mantenha participação recíproca com sociedades coligadas quando o capital social acha-se íntegro no ativo, isto é, quando continua a existir no ativo no montante fixado no estatuto. Segundo, porque essa fixação protege os credores contra o risco de decisões discricionárias dos órgãos da sociedade que, através de redução do capital declarado no estatuto diminuam a quantidade de capital financeiro próprio que a sociedade deve manter aplicada no ativo. (*Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, v. II, pp. 459-460.).

A regra nas sociedades é o investimento e o aumento de capital, a redução de capital, ao contrário, é exceção, especialmente quando o motivo que lhe deu causa é o capital ser excessivo. Na prática societária a tendência é a empresa reinvestir seu capital com vista ao aumento da sua produção, do investimento inicial e à obtenção de mais lucros. A redução de capital, sob esse aspecto, é lesiva aos próprios acionistas, uma vez que diminui a perspectiva desses de auferirem maior retorno do capital investido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Se a pessoa jurídica reduz seu capital, em consequência reduz a sua capacidade de investir. Ora, o objetivo da isenção é exatamente o contrário, deixa-se de pagar o imposto, coloca-se o respectivo valor em reserva e posteriormente é admitida a sua capitalização, exatamente para que seja aumentada a capacidade produtiva do empreendimento e seus investimentos, juntando-se ao capital dos sócios o valor do imposto que o Estado renunciou.

Quando a pessoa jurídica reduz capital demonstra claramente a sua intenção em reduzir, igualmente, os seus ativos e investimentos, portanto, nesse instante, o incentivo fiscal e a renúncia do imposto perdem seu objetivo. Em consequência, a fim de evitar tal desvirtuamento do incentivo, a lei impõe à pessoa jurídica a obrigatoriedade de recolher o imposto que anteriormente não foi pago. Enquanto a pessoa jurídica permanecer investindo e aumentando o seu capital, nada deve ser recolhido a título de imposto, porém, quando a empresa reduz capital com a sua distribuição aos sócios ou faz a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, aí exsurge a obrigação de ser pago o imposto.

A redução de capital, igualmente, é lesiva aos credores da sociedade, pois diminuem as suas garantias que estão representadas pelo ativo da pessoa jurídica. Nesse sentido, são importantes, também, os ensinamentos de José Eduardo Tavares Borba:

"A redução de capital representa providência quase sempre evitada, face às implicações negativas que acarreta perante credores.

Duas causas de redução de capital são alinhadas pelo legislador, uma fundada no excesso de capital e outra na irrealidade do capital.

O excesso do capital traduziria uma situação em que a sociedade estaria bloqueando, na conta capital, valores muito superiores às suas necessidades, considerados o objeto social e atividade desenvolvida.

A irrealidade exprimiria um capital superior ao patrimônio da sociedade que, sendo deficitária, passara a ter um capital sem correspondência patrimonial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Sempre que algum valor é restituído ao acionista como decorrência da redução do capital, os credores da sociedade sofrem um decesso no nível de segurança de suas posições." (*Direito Societário*. Rio de Janeiro: Renovar, 5ª ed., p. 401).

No caso de pessoas jurídicas que gozam de isenção e durante certo período deixaram de pagar imposto sob o argumento de que seriam investidos recursos em regiões não-atrativas, a redução de capital, igualmente, traz prejuízos à economia da região.

Os recursos da sociedade quando retornam aos sócios deixam de ser aplicados no empreendimento, desvirtuando o fim do incentivo fiscal que é o aumento de investimentos nessas regiões e que, para atingir esses objetivos, a lei condiciona a manutenção dos valores dos impostos não recolhidos no patrimônio da sociedade juntamente com os recursos da própria empresa, na busca de levar a uma maior concentração de renda na região considerada inóspita e que o Estado deseja desenvolver.

A própria recorrente, reconhece que a finalidade do incentivo é obstar que "o lucro correspondente ao imposto que deixou de ser pago em virtude da isenção seja transferido aos sócios da pessoa jurídica", pois nessa hipótese, ter-se-ia igualmente, a redução dos seus ativos, o que resultaria em fuga da finalidade precípua objetivada pela isenção.

Por tudo o que foi aqui exposto não há como se acolher qualquer insurgência da recorrente no tocante às críticas formuladas sobre a interpretação adotada na R. Decisão *a quo*.

PRELIMINARES

Passa-se aqui ao exame das preliminares suscitadas pela recorrente.

Incompetência das autoridades fiscais para lançar e declarar a perda da isenção e a impossibilidade da Secretaria da Receita Federal para fiscalizar e lançar tributo sem prévio exame da SUDAM



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Argui a recorrente que SUDAM é quem detém a competência para verificar o cumprimento do projeto aprovado e fiscalizar as condições da lei também com relação ao cumprimento das obrigações tributárias.

Importa esclarecer, *ab initio*, que é indiscutível que a SUDAM é o órgão que detém a competência legal para verificar e fiscalizar a obediência das regras relativas à execução e o cumprimento do projeto objeto do incentivo fiscal, sua concessão, anulação do ato e decretação da perda do benefício fiscal. Contudo, tal competência de fiscalização cinge-se, tão-somente, aos aspectos materiais e técnicos do projeto.

À Secretaria da Receita Federal, porém, compete verificar o atendimento das exigências da lei tributária no sentido de fiscalizar o cumprimento das condições estabelecidas legalmente para usufruto do incentivo fiscal, no sentido de apurar se as condições impostas foram efetivamente cumpridas e se o Imposto sobre a Renda que deixou de ser pago em virtude da isenção, encontra-se aplicado nos objetos sociais da pessoa jurídica no sentido de impedir que sejam desviados valores ou dada destinação diversa daquela objetivada pela lei.

Ao mesmo tempo que dispõe sobre as vantagens fiscais, a lei procurou assegurar meios capazes de evitar o desvirtuamento da meta visada pelo incentivo, estabelecendo condições para o gozo das isenções com vista a desestimular o seu uso com propósitos especulativos. Para tanto, foram conferidos deveres-poderes aos agentes fiscais para verificarem a observância das obrigações tributárias e, no caso de descumprimento, procederem ao lançamento, cobrança do respectivo imposto e imposição das penalidades cabíveis.

À Secretaria da Receita Federal são conferidas e impostas obrigações institucionais privativas e autônomas no sentido de ser o órgão que detém, com exclusividade, a competência de fiscalizar o cumprimento da legislação tributária.

Inexiste qualquer ato legal que delegue o poder de fiscalizar ou exigir tributos a outro órgão da Administração Pública, especificamente para a SUDAM, bem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

assim, não há na lei qualquer condição que subordine a atividade do Fisco à prévia autorização, exame ou decretação da perda do incentivo pela SUDAM.

A própria Constituição Federal, no seu artigo 37, XVIII, fixa a precedência das autoridades fazendárias sobre as demais autoridades administrativas, priorizando o exercício da atividade fiscal, no sentido de assegurar o cumprimento das obrigações tributárias e preservar o recolhimento do crédito tributário quando efetivamente devido, como um bem público de interesse relevante que se coloca acima de outras atividades burocrático-administrativas. Assim, não há qualquer óbice ou restrição legal para que os agentes fiscais da Receita Federal possam exercer livremente as funções que foram legalmente

Sobre o assunto, mister se faz a leitura dos dispositivos legais que regem a concessão e o usufruto do benefício da isenção para pessoas jurídicas situadas na área de atuação da SUDAM, ex vi do Regulamento do Imposto sobre a Renda (matriz legal – Decretos-lei nº 756/1969, nº 1.564/1977, nº 1.598/1977, nº 1.730/1979, nº 2.454/1988 e Leis nº 7.450/1985, nº 8.874/1994 e nº 9.532/1997):

"Art. 554. As pessoas jurídicas que tiverem projetos aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997, na Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM, relativamente a instalação de empreendimentos industriais ou agrícolas na área de sua atuação, ficarão isentas do imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração (art. 544) do empreendimento, pelo prazo de dez anos a contar do período de apuração em que o empreendimento entrar em fase de operação.

§ 1º a fruição da isenção fica condicionada à observância, pela empresa beneficiária, dos dispositivos da legislação trabalhista e social e das normas de proteção e controle do meio ambiente, podendo a SUDAM, a qualquer tempo, verificar o cumprimento do disposto neste parágrafo.

§ 2º A SUDAM expedirá laudo constitutivo do benefício referido neste artigo.

Art. 558. Os benefícios de que trata esta Subseção, uma vez reconhecidos pela SUDAM, serão comunicados aos órgãos da Secretaria da Receita Federal."

No sentido de reconhecer expressamente a competência do Fisco para o lançamento e cobrança do imposto nos casos de isenção das pessoas jurídicas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

situadas na área de atuação da SUDAM, foram fixadas regras no próprio Decreto-lei nº 756/1969, art. 24, § 6º:

" A inobservância do disposto neste artigo importa na perda da isenção ou redução, devendo a repartição fiscal competente promover a cobrança do imposto não capitalizado, acrescido das multas cabíveis e correção monetária." (Grifo não é do original)

Acerca da matéria relativa ao poder de tributar, a doutrina faz a distinção entre competência tributária e capacidade tributária ativa, com base nas disposições da Constituição Federal, art. 145, 153, 155 e 156, e os artigos 6º e 7º do CTN. Compreendendo a primeira o poder constitucional de instituir, criar, majorar, isentar tributos etc., isto é, o poder indelegável de legislar sobre tributos nos limites e âmbito da competência constitucionalmente outorgada, e a segunda, relativa à capacidade, como sendo abrangente, apenas, do poder de para fiscalizar e arrecadar tributos.

Ainda, de acordo com o artigo 7º do CTN a capacidade tributária é privativa, entretanto, poderá ser delegada. Tal possibilidade, todavia, situa-se no âmbito da estrita reserva e previsão legal. Sem que a lei expressamente confira a capacidade de fiscalizar, inclusive de impor penalidade e arrecadar tributos, a outro órgão, o dever-poder de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, no âmbito federal, é de competência exclusiva da Secretaria da Receita Federal.

Consoante o artigo 142 do CTN o lançamento do crédito tributário *ex officio* é atividade administrativa vinculada à lei, quanto à forma, conteúdo e competência, e obrigatória, devendo ser sempre executada quando constatado descumprimento à lei tributária, independentemente de autorização, sob pena de responsabilidade funcional. Inclusive, o exercício do direito de o Fisco proceder a lançamentos e constituir créditos tributários, está vinculado ao prazo legal de decadência, cuja inércia, acarretará a perda do próprio direito ao tributo. Portanto, o exercício do direito de lançar não poderá ficar adstrito, limitado ou obstado por qualquer ação de outro órgão da Administração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Constatada a ocorrência no mundo factual da hipótese de incidência prevista em abstrato na lei de evento que se enquadre como fato gerador de tributo ou infração à lei tributária, a autoridade administrativa, no caso os Auditores Fiscais da Receita Federal, detentora da competência legal para efetuar o lançamento, deverá proceder à execução do ato de constituição do crédito tributário sob pena de responsabilidade funcional, civil e penal, haja vista tratar-se de dever-poder específico imposto pela lei.

Não se trata de faculdade legal ou ato discricionário situado no âmbito da opção de lançar ou não lançar. A competência administrativa para lançar tributo é obrigatória. A não-execução do ato de lançamento, quando constatada pelo agente fiscal a ocorrência dos fatos geradores de tributo ou da aplicação de penalidade, é pressuposto que acarreta para o agente público descumpridor sanções administrativas, sem que, mesmo assim, seja dispensada a formalização do lançamento ou crédito.

De acordo com o artigo 904 do RIR/1999 (matriz legal: Lei nº 2.354/1954, art. 7º e Decreto-lei nº 2.225/1985):

"A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes.

§ 1º - A ação fiscal direta, externa e permanente, realizar-se-á pelo comparecimento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando, quando for o caso, o competente termo."

O artigo 926 do citado RIR/1999, igualmente, impõe a seguinte obrigatoriedade aos Auditores Fiscais da Receita Federal (AFRF):

"Sempre que apurarem infração às disposições deste Decreto, inclusive pela verificação de omissão de valores na declaração de bens, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional lavrarão o competente auto de infração, com observância do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, que dispõem sobre o Processo Administrativo Fiscal."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Desse modo, sempre que os AFRF constatarem a ocorrência de irregularidade praticada pelo sujeito passivo em descumprimento à normas tributárias deverá proceder à lavratura do respectivo Auto de Infração, independentemente de ato ou ordem de qualquer outro órgão.

A competência privativa do Auditor-Fiscal da Receita Federal, além de decorrer de expressa disposição legal, ela resulta do fato de que tais agentes públicos são dotados do imprescindível conhecimento técnico específico da legislação fiscal que se faz necessário ao exercício do dever de fiscalizar e auditar livros e documentos fiscais, bem assim interpretar e aplicar as leis tributárias com o fim de exigir o respectivo cumprimento.

Ressalte-se que a necessidade do dever-poder do Fisco ser privativo, ressalta aos olhos, haja vista a preocupação e a exigência de haver um maior controle fiscal sobre a grande quantidade de incentivos fiscais que recomenda a uniformização e adequada solução de pendências, até para evitar algum efeito deletério sobre o crédito tributário, especialmente em momento de grave crise institucional no tocante aos órgãos que deveriam fiscalizar o cumprimento dos projetos, nos seus aspectos técnicos, objetos de tais incentivos o que culminou, inclusive, na extinção da própria SUDAM.

O ato reconhecendo o direito à isenção expedido pela SUDAM tem caráter eminentemente declaratório tendo em vista que ele se destina, apenas, a certificar a existência da isenção do Imposto sobre a Renda da pessoa jurídica que comprovou o seu direito e o cumprimento das condições e requisitos legais, materiais e técnicos, para a fruição do benefício.

Acerca dos atos administrativos declaratórios, Garcia de Entierria, leciona que o ato declaratório destina-se, apenas, a comprovar a existência de um fato ou uma situação jurídica sem incidir sobre o seu conteúdo. Para aquele mestre, os atos constitutivos, ao contrário, produzem efeitos no sentido de criar, modificar ou extinguir



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

relações ou situações jurídicas subjetivas em outros sujeitos ou destinatários, ou para a própria Administração. (*Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990, p.495).

A isenção do Imposto sobre a Renda no presente caso, opera *ope legis*, independentemente da concessão administrativa, basta a pessoa jurídica reunir os requisitos legais que ela fará jus à isenção, portanto, o ato concessório da SUDAM é meramente de reconhecimento do direito preexistente.

A competência da SUDAM resume-se, apenas, à verificação do cumprimento relativo aos requisitos, elaboração, implementação e cumprimento do projeto ou das condições materiais e técnica da isenção, sem poder imiscuir-se ou alcançar qualquer exame ou manifestação acerca do cumprimento das obrigações tributárias e condições impostas pela lei fiscal cuja competência é, por lei, privativa da Secretaria da Receita Federal e dos Auditores-Fiscais da Receita Federal. Constatado o atendimento das exigências legais, cabe à SUDAM expedir laudo constitutivo e ato declaratório no qual reconhece que a pessoa jurídica reúne as condições para fruição do direito à isenção como previsto na lei. Caso posteriormente seja constatado qualquer descumprimento de tais requisitos poderá a SUDAM decretar a perda do benefício, agindo, assim, na prerrogativa de outra competência distinta da concedida à SRF.

Após o reconhecimento do direito ao benefício fiscal pela SUDAM, igualmente ao que acontece em relação às demais pessoas jurídicas em geral, a lei confere aos agentes fiscais plenos poderes para apurarem a ocorrência de infrações à legislação tributária e procederem o respectivo lançamento do crédito tributário e só, então, comunicarem à SUDAM para que esse órgão adote as providências cabíveis que entender necessárias. As providências prévias do Fisco são imprescindíveis e necessárias, até mesmo no sentido de proteger o crédito tributário dos efeitos nefastos da decadência, não podendo os agentes fiscais ficarem no aguardo de quaisquer outras providências, ações ou condições de outro órgão da administração federal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

À SUDAM compete verificar o atendimento dos requisitos para aprovação dos projetos, bem assim reconhecer e declarar se a PJ atende aos pressupostos técnicos para gozo dos incentivos fiscais, já à SRF compete fiscalizar o cumprimento das condições relativas à legislação tributária. A fruição da isenção é condicionada também a requisitos impostos pela legislação tributária à qual o sujeito passivo da relação jurídico-tributária continua submetido pois a isenção não tem o condão de criar mais um privilégio no sentido de transferir essa competência para órgão fiscalizador diverso dos demais contribuintes em geral e criar mais uma distinção na aplicação da lei fiscal.

O lançamento tributário não pode ficar subjugado à manifestação da SUDAM ou à decretação, por essa, da perda do benefício fiscal pela pessoa jurídica. A lei não estabelece qualquer óbice nesse sentido, ao contrário, impõe o dever de lançar. Na verdade, há uma complementariedade no exercício das funções da SUDAM e SRF, cada um no âmbito da sua atuação. Vale lembrar que ao administrado é permitido tudo que não esteja vedado na lei, entretanto, ao agente público somente é permitido fazer tudo o que esteja expressamente previsto na lei, como se configura a presente hipótese, em prestígio à legalidade prevista no artigo 37 da Constituição Federal. Por decorrência, o lançamento do crédito tributário independe de prévio exame da SUDAM tendo em vista que não existe qualquer limitação legal nesse sentido.

No tocante aos argumentos de que a SRF revogou a isenção, equivocadamente, mais uma vez, a recorrente, tendo em vista que o lançamento tributário constantes nos presentes autos teve por objeto, apenas, exigir o crédito relativo à parcela do imposto que deixou de ingressar nos cofres públicos em decorrência da isenção que gozava a pessoa jurídica na parte capitalizada e que foi restituída aos sócios. O Auto de infração, na verdade, limitou-se a lançar o crédito tributário relativo à redução do capital na parte em que foi considerada como resultado do incentivo fiscal, em estrito cumprimento dos termos da lei tributária, permanecendo isento o restante do valor da reserva constituída com a isenção do imposto que permaneceu capitalizada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Com referência às alegações acerca das regras estabelecidas pela Portaria nº 1.384/1999 da Secretaria da Receita Federal, no seu artigo 1º, é importante, inicialmente, examinar-se o respectivo conteúdo da norma:

" Constatado o descumprimento de qualquer das condições ou requisitos para usufruto dos incentivos fiscais previstos nos arts. 546, 547, 554, 556 e 561 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, bem assim do disposto no art. 1º da Lei nº 7.134, de 26 de outubro de 1983, o titular da unidade da Receita Federal da jurisdição do contribuinte comunicará às Superintendências de Desenvolvimento Regional do Nordeste – SUDENE ou da Amazônia – SUDAM, conforme o caso, a ocorrência desses fatos, observado o disposto no art. 998 do mencionado Decreto, para que sejam adotadas as providências cabíveis, inclusive a revogação do ato concessório do benefício fiscal."

Tal ato administrativo normativo, ao contrário do entendimento equivocado e pretendido pela requerente, não limita a competência dos Auditores-Fiscais, ela estabelece outras providências administrativas a serem por eles adotadas no caso de ser verificado descumprimento das condições ou requisitos relativos às isenções tributárias, no tocante aos preceitos fiscais. Ressalta-se que, em nenhum momento, foi criado óbice ou restringido o dever-poder insito à atividade fiscal de lançar crédito tributário, bem assim não foi estabelecida condição no sentido de a autuação fiscal ficar na dependência de comunicação prévia à SUDAM, com vista ao cancelamento do incentivo.

A aludida Portaria veio exatamente reconhecer, de modo expresso, a competência da SRF para verificar o cumprimento da legislação tributária e a competência da SUDAM para reconhecer e revogar a isenção. E não poderia ser de outro modo, tendo em vista que uma portaria, jamais, poderia delegar competência de fiscalização do atendimento à lei tributária a outro órgão haja vista tratar-se de matéria colocada sob estrita reserva de lei.

A melhor interpretação a ser dada à citada Portaria, como ato administrativo normativo emanado de autoridade hierarquicamente superior, portanto, é de que, tal ato, após consagrar o dever-poder das autoridades administrativo-fiscais, igualmente, impôs a obrigatoriedade de que os titulares das unidades da Receita



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Federal da circunscrição do contribuinte procedessem à comunicação da apuração de irregularidades tributárias à SUDAM para que esse órgão exercesse, também, nesse momento e a *posteriori*, a sua competência no tocante à revogação, ou não, do benefício fiscal por descumprimento e infringência à lei fiscal, não cabendo à SUDAM quaisquer análises ou manifestações acerca das imposições tributárias por faltar-lhe absoluta competência legal.

No sentido de se reconhecer a competência da SRF para lançamentos tributários existe, inclusive, precedente nessa Egrégia Câmara, consoante Voto do ilustre Relator Dr. Cândido Rodrigues Neuber, proferido no Acórdão nº 103-18.677, consoante ementa a seguir:

"IRPJ – ISENÇÃO – GLOSA DE INCENTIVO FISCAL NA ÁREA DE ATUAÇÃO DA SUDENE – Sempre que verificarem a ocorrência de irregularidades à legislação do Imposto de Renda os Auditores Fiscais do tesouro Nacional devem lavrar o competente auto de infração, sob pena de responsabilidade funcional, sem a necessidade de prévia audiência da SUDENE."

Portanto, desde que respeitados o devido processo legal, o contraditório e ampla defesa, a competência dos agentes fiscais da SRF para verificação e fiscalização do cumprimento da lei tributária como no caso ora *sub judice*, é exclusiva, privativa e autônoma, estando perfeitamente correta a autuação levada a efeito contra a requerente.

Deliberação da SUDAM acerca da redução de capital, respectiva competência para interpretar a legislação tributária e declarar a perda da isenção

Relativamente aos argumentos de que o procedimento da recorrente, no tocante ao fato de a redução do capital haver sido submetida à aprovação prévia da SUDAM, cuja Procuradoria Geral deu parecer favorável e manifestou-se pela aprovação da redução de capital, melhor sorte não se vislumbra à defesa.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Por tudo que aqui já foi exposto é cristalino que nem a SUDAM nem a sua Procuradoria Geral são competentes para decidir, fiscalizar ou manifestar-se acerca do cumprimento ou obediência dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária à legislação fiscal. Vale repetir, que tal competência legal é conferida à Secretaria da Receita Federal, nos termos da Portaria MF nº 227/1998, que aprovou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal:

"Art. 1º. A Secretaria da Receita Federal, órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro da Fazenda, tem por finalidade:

...
III – interpretar e aplicar a legislação fiscal, aduaneira e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução."

A manifestação da SUDAM não tem qualquer poder de vincular ou obstar a ação do Fisco, nem de influir na competência legal da SRF de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias e no lançamento do imposto. Vale reiterar que à SUDAM não compete decidir acerca de fatos que tenham influência direta sobre a apuração do lucro real, do lucro da exploração, da base de cálculo do Imposto sobre a Renda ou dos efeitos tributários das operações das pessoas jurídicas beneficiárias de isenção.

Adentrando-se no campo da legislação fiscal, desse modo, relativamente às exigências das normas tributárias, descabe qualquer competência à SUDAM para decidir ou manifestar-se sobre tal aspecto, em última análise, até mesmo por absoluta incompetência técnica, por o conhecimento, a aplicação, a interpretação e a fiscalização das leis tributárias inegavelmente situar-se no âmbito da competência da SRF.

O campo de atuação de cada órgão é perfeitamente delineado: à SUDAM cabe apreciar as condições técnicas do projeto, à SRF compete verificar o cumprimento das questões fiscais, mediante o exame de livros e demonstrativos contábeis e fiscais, especialmente em relação às isenções e ao valor do imposto que deixa de ser pago. É inquestionável que a legitimidade e o dever-poder para verificar o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

cumprimento das obrigações tributárias é da SRF, não se vislumbrando no processo qualquer usurpação de competência, como suscitado pela recorrente.

Já com relação à competência da SUDAM para conceder e declarar a perda do incentivo, não há dúvidas ou questionamentos a serem colocados uma vez que a lei expressamente estabeleceu tal poder. Entretanto, cumpre ressaltar que a matéria objeto do lançamento tributário diz respeito a outro fato, à restituição relativa à reserva incorporada ao capital que foi constituída com o valor do Imposto sobre a Renda não pago pela pessoa jurídica em decorrência do usufruto do benefício fiscal, isto, é a autuação decorreu da inobservância da condição fixada, que tem conexão e vincula-se estritamente com as regras da lei tributária.

NO MÉRITO

A redução foi efetivada por que o capital tornou-se excessivo e foi restituído, apenas, parte dos recursos contribuídos pelos acionistas

A recorrente aduz na sua defesa que a opção pela redução de capital resultou de excesso de caixa que deixaria de existir se ela pudesse distribuir dividendos. Ressalte-se que o impedimento à distribuição de dividendos resultou do fato de a recorrente haver incorporado a Alunorte, no ano de 1992, empresa essa cujos resultados eram prejuízos acumulados que influenciaram na Mineração Rio do Norte S/A, ora recorrente.

Tal argumenta, na verdade, demonstra que, por meios transversos, no impedimento da distribuição de dividendos por meios normais, a recorrente adotou o procedimento de reduzir e distribuir capital.

A redução de capital implica em diminuição proporcional do ativo e do patrimônio da pessoa jurídica. Ora, é flagrante que tal expediente contraria o objetivo pretendido pelo incentivo fiscal concedido por meio de isenção do Imposto sobre a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Renda que é exatamente ao contrário, aumentar os investimentos de empresas privadas em regiões consideradas inóspitas e não-atrativas.

Sobre a redução do capital Social, são importantes as lições de Modesto Carvalhosa, um dos autores do projeto de lei que de origem à Lei das S/A, o qual ensina que:

"A configuração do capital excessivo dá-se quando, via de regra, não teve a companhia o desenvolvimento esperado, ficando parte do capital inativo: ou, então, por razões circunstanciais que determinam a sua não-movimentação. Em ambas as hipóteses, configura-se a não-produtividade do capital, passando a representar uma carga financeira, já que parte dela desempenha sua função.

Evidentemente que se trata, hoje em dia, de hipótese superada, diante de inúmeras opções que oferece o mercado de capitais, na aplicação de recursos em atividades não-operacionais. De resto, é o que fazem as companhias em geral, não só com o capital excedente, como também com as reservas constituídas. Daí ser raríssimo ocorrer redução de capital por excesso.

Em todo caso, a eficácia da deliberação da Assembléia Geral estará sujeita à aprovação dos credores (art. 174). (CARVALHOSA, Modesto e LATORRACA, Nilton. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. São Paulo: Saraiva, v. 3, p.528.).

É evidente que a lei fiscal não pode interferir na liberdade de iniciativa, na auto-organização ou sobre os negócios privados, no sentido de impedir a redução de capital, pois tais decisões são constitucionalmente asseguradas. As normas tributárias, apenas, para fins fiscais, podem impor condições, criar obrigações e estabelecer a preferência de que, no caso de redução de capital, como na hipótese em causa, a Lei do Imposto sobre a Renda dispôs que, na restituição de capital aos sócios, deverá se considerar que o valor que primeiro for distribuído necessariamente será aquele relativo à reserva que foi incorporada com o valor do imposto que deixou de ser pago, o qual deverá ser recolhido nesse momento.

A fim de preservar essa integridade do capital social e garantir que sempre estariam associados os recursos privados aos recursos provenientes do imposto que deixou de ser pago, a lei da isenção fixou condição no sentido de que, na hipótese de qualquer redução de capital, até o montante do aumento com a incorporação dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

valores que deixaram de ser recolhidos a título de imposto, a distribuição de qualquer valor caracterizar-se-á como sendo relativa à parte isenta. Tal previsão, por se tratar de regra de isenção e, portanto, excepcional, busca assegurar, sempre, que permanecerão no empreendimento os recursos privados, no mínimo, em montante igual aos recursos provenientes do valor do imposto que deixou de ser pago.

A obrigatoriedade colocada na lei procura coibir manobras ou disfarces a fim de evitar que além do benefício já usufruído pelo empreendimento, quando deixou de pagar o Imposto sobre a Renda, em situação diversa e privilegiada em relação às demais pessoas jurídicas em geral, a pessoa jurídica em gozo do incentivo transferisse para as pessoas físicas dos sócios o privilégio da isenção com a possibilidade de poderem ser retirados os recursos relativos ao capital próprio, permanecendo o capital, em grande parte, composto pelo valor do imposto que deixou de ser pago.

Na hipótese de redução de capital e transferência do respectivo valor aos sócios da pessoa jurídica, a lei impõe a exigência da tributação como uma necessidade de ser restaurado o estado *quo ante*, no sentido de que o imposto que deixou de ser pago inicialmente, no momento da restituição de capital, seja recolhido aos cofres públicos, como forma de se prestigiar a isonomia, a justiça fiscal e a segurança jurídica na imposição e exigência de tributos, pois os valores componentes da reserva constituída com o incentivo fiscal foram anteriormente excluídos na apuração do valor do imposto devido no respectivo período.

Examinando-se a evolução e a composição do capital social da pessoa jurídica do ano de 1988 até o ano 1999, ano da redução do capital social, fls. 95/98 e cópias das Atas das Assembléias da recorrente às fls. 10/94 dos autos, constata-se que ele foi sendo construído e aumentado, reiteradamente em cada ano, com incorporação: a) das reservas de correção monetária, inclusive diferença IPC/BTNF; b) das reservas relativas ao valor do imposto que deixou de ser pago em virtude da isenção; e c) com o valor de 5% da reserva legal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Vale ressaltar que os lucros havidos pela pessoa jurídica eram distribuídos aos sócios, quase que na sua integralidade, permanecendo na pessoa jurídica, apenas, a reserva legal obrigatória nos termos da Lei das S/A. Portanto, não se pode dizer que o capital da pessoa jurídica tornou-se excessivo em decorrência da incorporação de lucros ou novos aportes, bem assim tal fato revela que durante os citados períodos os sócios já foram se beneficiando com os lucros produzidos pelo empreendimento.

No ano de 1999, o capital social tinha a seguinte composição:

- Capital social próprio R\$ 220.238.902,17 (41%)
- Capital social reserva do imposto..... R\$ 317.411.458,67 (59%)
- Total do capital da pessoa jurídica..... R\$ 537.650.663,43 (100%)

Composição do capital social após a redução do valor de R\$118.240.862,09:

- Capital próprio..... R\$ 101.998.040,08 (24%)
- Capital social reserva do imposto..... R\$ 317.411.458,67 (76%)
- Capital social após redução..... R\$ 419.409.498,75 (100%)

Não subsiste, portanto, razão às alegações da recorrente de que a maior parte dos seus investimentos resultar de recursos próprios tendo em vista que por meio do exame da composição do capital social da pessoa jurídica, constata-se que mais de 50% dos gastos de capital, no período de 1984 a 1999, consoante fls. 192 do processo, deu-se mediante a utilização dos fundos decorrentes de benefícios fiscais. Impende salientar, também, que a própria composição do capital, às fls. 96/97 e 126, consoante demonstrativo acima, demonstra que o valor da reserva relativa à isenção era muito mais representativa que o total do aporte de capital feito pelos acionistas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Tais valores revelam que, com a retirada da parte do capital próprio, por meio da redução efetivada no ano de 1999, o capital social da recorrente passou a ser composto por 76% de recursos provenientes do valor do imposto que deixou de ser pago, o que resultou numa maior proporção no capital da participação do valor da reserva que foi incorporada.

Fica evidenciado, assim, o flagrante desvirtuamento do objetivo colimado com a criação do incentivo fiscal de isenção do Imposto sobre a Renda que concedido ao empreendimento da recorrente, pois, apesar de o Estado haver renunciando ao imposto, a contrapartida da empresa privada, de manter investimentos próprios com vista a produzir mais recursos e aumentar os investimentos na região, na prática não ocorreu.

É imperioso reconhecer que se o capital da pessoa jurídica tornou-se excessivo, em montante que justificasse a sua redução e distribuição, tal circunstância resultou, exatamente, da constante e contínua capitalização dos valores dos impostos não recolhidos. É tão flagrante esse fato que, após a redução, os recursos próprios da pessoa jurídica passaram a representar, apenas, 24% do total do capital social.

Composição do capital social

Às fls. 305, a recorrente, insurge-se contra a composição do capital considerada pela autoridade fiscal, de acordo com os documentos de fls. 126, 220 e 317, apresentando valores diversos, que entende serem os reais valores do capital próprio (R\$ 254.013.884) e a reserva capitalizada (R\$ 283.636.476,83), na tentativa de suscitar equívocos do lançamento e justificar que a redução relativa ao capital dos sócios não afetou de sobremaneira o patrimônio da empresa nem era representativo em relação à reserva incorporada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Procedendo-se o cuidadoso exame e confronto entre os valores objeto de lançamento e aqueles apresentados pela recorrente, efetivamente observa-se que existe uma relativa diferença. Tal divergência, todavia, decorre exatamente das premissas a partir das quais foram procedidos os respectivos levantamentos. Enquanto que a recorrente tomou por base o capital ao final de cada período e sobre ele procedeu à correção monetária, a autoridade fiscal considerou os efetivos valores e dados constantes nos contratos sociais e Atas das Assembléias da pessoa jurídica, documentos às fls. 09/94, cujos respectivos dados não foram impugnados pela recorrente. Tendo em vista que tais documentos são representativos dos reais valores objeto da redução e restituição, conclui-se que o Auto de Infração, no tocante à essa parte, igualmente, não merece reparos, considerando-se como correto o valor do capital e respectiva distribuição como constante do lançamento *ex officio*.

Desse modo, as alegações suscitadas pela recorrente não podem lograr êxito pois, em nenhum momento, a defesa conseguiu explicar e provar o suposto erro da autoridade fiscal. Saliente-se que, ainda às fls. 305, a própria recorrente arguiu que "embora esteja convicta de que o critério por ela adotado seja o mais adequado, a diferença não tem relevância prática porque o valor da redução do capital social foi de apenas 53,7% da contribuição dos acionistas", reconhecendo, assim, a validade e legitimidade da forma e conteúdo da autuação.

Igualmente, não se pode dar guarida à pretensão da recorrente de que somente foi restituída uma parte do capital dos sócios ou que a transferência foi apenas relativa ao excesso de caixa, pois tais fatos são irrelevantes tendo em vista as prescrições legais serem taxativas no sentido de explicitamente colocar como hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda o valor da redução de capital até o montante relativo à incorporação da reserva relativa à isenção.

No tocante aos demais argumentos aduzidos pela recorrente, impende esclarecer que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Relativamente à alegação de que se não houvesse capitalizado o valor do imposto que deixou de ser pago, mas tivesse mantido os mesmos em reserva, a recorrente poderia ter reduzido o capital "até um real sem infração à norma legal que veda a distribuição do imposto", igualmente, melhor sorte não se pode vislumbrar para os mesmos. Essa não foi a prática adotada pela pessoa jurídica.

Apesar de não haver impedimento legal expresso, foge a um mínimo de bom senso e lógica empresarial que uma pessoa jurídica possa existir sem capital social próprio a fim de que ofereça segurança aos seus acionistas e credores, bem assim seria de questionar, caso não houvesse sido incorporado o valor da reserva, relativa à isenção se o procedimento da recorrente seria o de restituir capital.

Ao contrário do afirmado, a própria Lei das S/A, implicitamente coloca tal vedação quando prescreve que o capital somente poderá ser reduzido, e não extinto, quando excessivo ou para absorver prejuízos.

Equivoca-se, ainda, a recorrente, quando pretende interpretar o artigo 545 do RIR/1999 como se ele permitisse a redução do capital até o montante contribuído pelos acionistas sem que tal redução signifique distribuição do valor da isenção.

Na verdade, o parágrafo 1º do citado artigo 545 do RIR/1999 não impede nem limita a redução, nem poderia a legislação fiscal interferir em decisões de cunho societário. Entretanto, a norma, para efeitos fiscais, estabelece que na hipótese de redução de capital, considera-se que prioritariamente a distribuição foi procedida com o valor do capital resultante da incorporação da reserva do valor do imposto não pago e, só posteriormente, é que dá-se por distribuído o valor do capital próprio resultante da contribuição dos acionistas.

A lei fixa que a redução de capital, até certo limite, isto é, o valor do imposto que deixou de ser pago, representará a distribuição aos sócios desse valor. Por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

decorrência, será devido o imposto por se considerar a respectiva distribuição do capital como desvio do benefício.

Na redução de capital, a prioridade do que se considera como distribuição acontece exatamente na ordem inversa dos investimentos. Tendo o capital sido constituído inicialmente por capitais exclusivos do sócios e, posteriormente, ir aumentando com a incorporação da reserva oriunda incentivos fiscais usufruídos por longos anos, qualquer redução de capital que venha a ocorrer, *a posteriori* do aumento, a lei considera como regra a ordem inversa: primeiramente serão considerados como distribuídos os capitais resultantes da incorporação das reservas, para somente depois, quando esgotado e pago o respectivo imposto adentrar às capitalizações oriundas dos sócios. Saliente-se que, a partir de então,, quando a distribuição efetivamente se der com os valores dos sócios, a norma legal assegura que não haverá mais qualquer incidência, salvo regras de tributação específica aplicável à distribuição de lucros de acordo com a época de ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Os argumentos da recorrente de que a lei fiscal proíbe é a distribuição do lucro correspondente ao valor do imposto, em nada lhe favorece, pois a lei não veda a distribuição do lucro, procedimento que reiteradamente vinha sendo adotado pela pessoa jurídica. Efetivamente, a pretensão da lei é evitar que o valor do imposto que deixou de ser pago seja distribuído aos sócios da pessoa jurídica com privilégio de terceiros e em detrimento do aumento de investimentos em regiões não-atrativas que o incentivo fiscal buscava incrementar o desenvolvimento.

Igualmente, a lei não veda a redução de capital, pois se existisse norma fiscal nesse sentido ela se caracterizaria em afronta às garantias de liberdade na direção dos negócios privados. Entretanto, a lei estabelece regras especiais por se tratar a matéria de exceção, no sentido de que, na redução de capital com a reserva resultante da isenção, deverá ser recolhido o montante do valor do imposto que deixou de ser pago anteriormente quando do gozo do benefício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Não existe, também, qualquer óbice à distribuição de recursos aos sócios, entretanto, a lei estabelece que, nesse caso, o valor que estará sendo distribuído e transferido aos sócios, até o valor do montante da reserva constituída com o total do imposto não pago, configura desvirtuamento das finalidade do incentivo fiscal.

Quanto aos argumentos da recorrente de que a incorporação da reserva somente foi efetuada por exigência da SUDAM, e caso reconstituísse a reserva, mediante a revogação dos atos de incorporação, restaria ainda valor de capital próprio a ser distribuído, mais uma vez, não há como serem os mesmos acolhidos. Caso fosse admitida tal possibilidade, ao contrário do afirmado pela recorrente, seria de se questionar o fato de o capital estar excessivo, tomando-se mais clara a intenção de descapitalizar a pessoa jurídica, passando ela a operar quase que inteiramente com o valor resultante do imposto não pago, tendo em vista que se esse valor estivesse em reserva de capital, tal alocação não desnaturaria a sua qualidade de capital e as restrições de sua destinação.

É importante observar que, apesar de a pessoa jurídica haver considerado o seu capital excessivo e ter adotado procedimento no sentido de restituir parte dele aos seus sócios, na data de 14 de dezembro de 1999, posteriormente portanto à redução de capital, a pessoa jurídica obteve mais uma vez da SUDAM uma nova concessão de benefício fiscal, dessa vez referente à redução do Imposto sobre a Renda com vista a incrementar o seu empreendimento. Tal fato demonstra, claramente, que a prática adotada pela pessoa jurídica foi sempre no sentido de realizar investimentos de sobremaneira com os recursos resultantes de incentivos fiscais.

No tocante à possibilidade de ser adotada a interpretação mais favorável, com fundamento no artigo 112 do CTN, como deseja a recorrente, igualmente, nada há que possa favorecer tal pretensão. Inexiste na hipótese qualquer dúvida acerca da aplicação do dispositivo legal e da interpretação mais adequada a lhe ser dada. Não há incerteza sobre o cometimento de irregularidade ou imposição de penalidade a ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

suscitada. O lançamento somente está a exigir o valor do imposto que não foi pago anteriormente em virtude da isenção e que, com o descumprimento da condição imposta pela lei, revelada pela redução do capital, fez surgir a obrigação de pagar o imposto por ele haver se tomado devido nesse momento. Como esse imposto não foi pago espontaneamente pela recorrente antes de qualquer ato de ofício, o respectivo valor foi lançado por meio de Auto de Infração e sobre ele é cabível a aplicação da multa de ofício como consta do lançamento.

Não favorece, portanto, à recorrente a suscitada interpretação benigna, pois trata a presente hipótese de exigência de tributo de ofício, portanto, passível de imposição da multa *ex officio*, em decorrência de expressa disposição de lei em que não existem dúvidas sob a exigência, ou não, do imposto haja vista que a lei claramente dispõe que, no caso de redução de capital, até o montante do valor distribuído relativo à reserva incorporada com o valor do Imposto sobre a Renda não pago, dever-se-á proceder o recolhimento nesse momento.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, oriento o meu Voto no sentido de REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 25 de julho de 2001


MARY ELBE GOMES QUEIROZ





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Recurso: 126.045
Recorrente: MINERAÇÃO RIO DO NORTE S/A

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Victor Luis de Salles Freire.

1. Sem pretender atingir o brilho e profundidade do Voto Vencedor proferido pela I. Conselheira Relatora, ao dela divergir em preliminar e mérito, julguei oportuno, até para eventual consideração futura em outra instância, administrativa ou judicial, deixar brevemente traduzido nos autos as razões que me levaram a pender pelo provimento do recurso em ambos os aspectos.

2. Ressaltando que a hipótese dos autos não é matéria comumente examinada no seio deste Conselho de Contribuintes, e até sob certos aspectos se me afigura inusitada a acusação nos termos propostos, centro-me como fundamento maior do meu entendimento para acolhimento, tanto das razões que consubstanciam a preliminar como o mérito propriamente dito, o art. 545 e respectivos parágrafos 1º e 2º do RIR/99:

Art. 545 – O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 3º, e Decreto-lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

§ 1º - Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1.977, art. 19, § 4º, e Decreto- Lei 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, § 3º):

I – a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

II – a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§ 2º - A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 5º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

§ 3º - O valor da isenção ou redução, lançado em contrapartida à conta de reserva de capital nos termos deste artigo, não será dedutível na determinação do lucro real."

3. Em face especialmente do § 2º do art. 545 supra transcrito, e quando o dispositivo determinou que a inobservância do "caput" implicaria em "perda de isenção", afigura-se-me primordial para a constituição do lançamento e para garantia de sua legitimidade que os autos tivessem contemplado, além da acusação exigindo o tributo supostamente distribuído de maneira irregular (com as respectivas penalidades e exasperadoras), principalmente a acusação autônoma de perda de isenção pela emissão do ato cassatório do projeto.

Se assim não fosse não teria sentido a combinação de duas penalizações ao contribuinte, fato que emerge da adição da conjunção e entre "perda da isenção" e "obrigação de recolher". A dicotomia foi instituída na legislação e é absolutamente sábia visto como a exigência da obrigação de recolher haverá de necessariamente ser o corolário da aplicação da pena de perda da isenção.

E o que é mais grave nestes autos é que a prova a ele acostada não demonstra que o contribuinte sujeito passivo, supostamente tendo descumprido grave disposição, tivesse perdido, antes ou depois, a isenção. Antes da argüida redução do capital (13.5.99) seguramente não perdeu, e nem depois visto que a Resolução 1.234 acostada aos autos (fls. 185) entremostra que novos benefícios foram concedidos pela SUDAM ao sujeito passivo. Aliás, quando do exame deste novo benefício, deixou assente o parecer de fls. 180/183, verbis:

"4.1 - No que respeita à redução do capital, a teor do já referido despacho de fls. 498, oriundo da Unidade Técnica, verifica-se que o processo de redução do capital social não interferiu na parcela capitalizada referente aos incentivos fiscais, o que mostra que tal procedimento foi absolutamente regular".

Não se esqueça, ademais, que o Exmo. Superintendente da Receita Federal tem assento no Conselho Deliberativo da SUDAM e, embora S.Exa. tivesse manifestado certas restrições no curso da aprovação do segundo benefício, a verdade é que o teor da Resolução 9.234 (fls. 185) não denota que ele tivesse feito qualquer ressalva à aprovação. Já por aí se pode dizer que o lançamento emanado da sua Superintendência no fundo conflita com o próprio entendimento que expôs perante a SUDAM.

Inexistindo assim específico ato cassatório ou, no mínimo, acusação isolada de perda de isenção, prévia e anterior à exigência de tributo mas, ao reverso, co-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

honestação e prestígio da Secretaria da Receita Federal na pessoa do seu Superintendente aos procedimentos do sujeito passivo relativamente à redução do capital, tinha que efetivamente caminhar pelo acolhimento da preliminar de inépcia do lançamento.

4. No mérito, parametrando o meu entendimento apenas no âmbito do fato gerador e sem a consideração de circunstâncias de ordem diversa, que me parecem despiciendas para o desate da matéria no âmbito do lançamento perpetrado, embarcando na esteira de um dos entendimentos do voto condutor da I. Conselheira Relatora no sentido de que, na vigência do Decreto-Lei 1.598 já não mais precisaria o contribuinte receptor do incentivo capitalizar a parcela do tributo do qual foi exonerado, de início este entendimento foi seguramente o meu fundamento *prima facie* para o provimento do recurso.

Na hipótese dos autos, subvertendo a ordem legal em seu desfavor, o sujeito passivo, ao invés de deixar o valor em reserva, capitalizou e por isso agora está sendo apenado já que o Fisco entende que o primeiro dinheiro saído, a título de redução do capital, corresponde ao imposto que deixou de ser pago até o seu limite. "Mutatis Mutandis" é um "FIFO" aplicável ao incentivo...

E se se imaginar que o contribuinte tivesse observado a lei e deixado o valor da provisão, qualquer redução de capital que tivesse feito não ensejaria a lavratura de uma autuação em moldes que tais. Pode o contribuinte que se afasta do diploma em seu desfavor merecer o mesmo tratamento do contribuinte que não se afasta do diploma, e mais do que isto, ser apenado?

De mais a mais, não compactuo com o entendimento de que o primeiro dinheiro saído seja o dinheiro representativo da distribuição do incentivo, no seu limite. Isto seguramente não está dito no § 1º do art. 545, e não pode ser inferido no âmbito da expressão "até o montante do aumento com a incorporação da reserva". O que o contribuinte não pode fazer, e seguramente não fez nesses autos, seria adentrar no incentivo pelo valor global da redução. A parcela incentivada foi sem sombra de dúvida preservada e lá ficou no capital social já que, pelo visto, nem lá precisaria estar. A lição do sempre lembrado Aurélio indica que a conjunção "até" é indicativa de "o limite de tempo no espaço ou nas ações" e, se assim é, quando o § 1º fez referencia a "até o montante do aumento com a incorporação da reserva" quis simplesmente dizer "no montante do aumento com incorporação da reserva". Simplesmente isso, sem que buscasse privilegiar em primeiro lugar retorno de dinheiro incentivado para, ao depois, se referir ao dinheiro que saiu do bolso dos sócios.

De resto milita em favor do contribuinte, de qualquer maneira, a regra da interpretação mais favorável na exegese do art. 112 do Código Tributário Nacional.



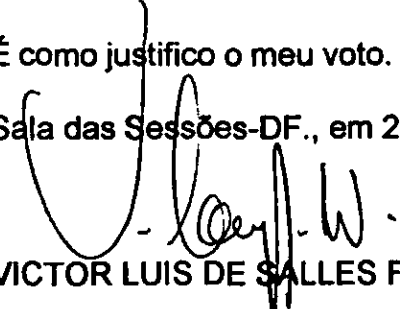
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10215.000444/00-66
Acórdão nº : 103-20.650

Esta é a minha modesta colaboração para, talvez, uma consideração futura da matéria aqui discutida.

É como justifico o meu voto.

Sala das Sessões-DF., em 25 de julho de 2001


VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10215.000444/00-66

Acórdão nº. : 103-20.650

Recurso nº. : 126.045

Recorrente : MINERAÇÃO RIO DO NORTE S/A.

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

O presente litígio versa sobre exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, em virtude da constatação de irregularidade de natureza fiscal em empresa instalada na área da SUDAM, sob o fundamento de **redução e restituição de capital da pessoa jurídica aos sócios**, circunstância caracterizadora de distribuição do valor do imposto de renda objeto de incentivo fiscal, segundo descrito no auto de infração às fls. 125, *in verbis*:

"... restituição de capital aos sócios, oriundo da redução do capital, valor este advindo da incorporação como capital social da reserva específica proveniente da isenção/redução do imposto que a fiscalizada deixou de recolher em virtude do gozo do incentivo fiscal, procede-se então, conforme a lei, a obrigação de recolher o imposto que a pessoa jurídica deixou de pagar com relação a importância distribuída."

O auto de infração consignou o seguinte enquadramento legal: art. 1º. da Lei nº. 8.874/94; art. 1º., inciso II, da Medida Provisória nº. 1.562/97 e suas reedições; art. 3º. da Lei nº. 9.532/97; e art. 545 e § 1º., do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99).

Acompanhei o abalizado voto proferido em plenário pela ilustre Conselheira Relatora, Drª. Mary Elbe Gomes Queiroz, e pedi vênias para aduzir os seguintes fundamentos que, além daqueles, mesmo que possa incorrer em alguma repetição, embasam o meu voto, motivado, ainda, pelos enfáticos argumentos contrários expendidos pela corrente vencida, com vista a consignar, de modo indubitável, o entendimento vencedor no seio do Colegiado em virtude dos acalorados debates havidos por ocasião do presente julgamento.

A legislação aplicável ao caso está condensada no artigo 545 e §§, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), correspondente ao artigo 556 e §§ do RIR/94 e ao artigo 413 e §§ do RIR/80, a saber:

"Art. 545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10215.000444/00-66
Acórdão nº. : 103-20.650

554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei nº. 1.598, de 1977, art. 19, § 3º, e Decreto-Lei nº. 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I). (Sublinhei).

§ 1º. Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº. 1.598, de 1977, art. 19, § 4º, e Decreto-Lei nº. 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, § 3º):

I - a restituição de capital aos sócios, em caso de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

II - a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§ 2º. A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº. 1.598, de 1977, art. 19, § 5º, e Decreto-Lei nº. 1.825, de 1980, art. 2º, § 2º, e Lei nº. 9.249, de 1995, art. 10).". (Destaquei).

A exegese desses dispositivos legais evidência que o favor fiscal, de isenção ou redução do imposto, trata de benefício condicionado, ou seja, o valor do imposto que deixa de ser pago em virtude da fruição da isenção ou redução, não é gracioso.

O legislador, certamente objetivando a boa aplicação do imposto e plena consecução dos objetivos do incentivo, qual seja, promover o desenvolvimento econômico e social da região abrangida pela SUDAM, estabeleceu determinadas condições à beneficiária, cujo desatendimento implica na imediata exigência do todo ou de parcela do imposto que deixou de ser recolhido.

Essas condições, explicitadas no texto legal, são as seguintes:

- o valor do imposto que deixou de ser pago em virtude das isenções e reduções deve constituir uma reserva de capital utilizável apenas para **absorver prejuízos ou para aumento de capital;**

- referido valor não pode ser distribuído aos sócios;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10215.000444/00-66
Acórdão nº. : 103-20.650

- é considerada distribuição do valor do imposto aos sócios a redução do capital social com restituição de capital aos sócios; e

- também é considerada distribuição do valor do imposto aos sócios a partilha do acervo líquido em caso de dissolução da sociedade.

A ocorrência de um desses dois eventos implica em perda da isenção ou da redução do imposto apenas em relação à parte correspondente ao valor da restituição de capital formado com a reserva do imposto, ou seja aflora a consequente obrigatoriedade de pagar o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de recolher, relativamente à importância considerada distribuída.

As empresas que se instalam na área da SUDAM, apresentam duas formas de constituição do seu capital.

A primeira com capital próprio ou de terceiros, particulares, com ausência de recursos públicos na sua formação, circunstância em que eventual redução do capital não traz consequências de natureza fiscal ou quando elas existem são as de aplicação normal às demais empresas instaladas em qualquer região do país.

A segunda forma de constituição do capital de empresas instaladas na área da SUDAM normalmente conta com a participação de recursos públicos.

Outra forma de incentivo ao desenvolvimento econômico e social da região, além da formação do capital social, consiste na **isenção total** ou **redução parcial** do imposto de renda pessoa jurídica, caso dos presentes autos, em face de exploração de determinado empreendimento, cujo projeto específico deve ser aprovado pelo órgão competente, a SUDAM.

Nesta hipótese, ao propor e aprovar um projeto de empreendimento incentivado junto à SUDAM, a pessoa jurídica, espontaneamente, adota e ingressa num regime de incentivo fiscal, disciplinado legalmente, usufruindo e arcando com as suas vantagens e os seus ônus.

Como foi dito mais acima o objetivo do incentivo fiscal é o desenvolvimento econômico e social da região amazônica, seja na modalidade de participação no capital social ou na de isenção ou redução do imposto o ente público define certas vantagens às empresas que se dispõem a se instalar na região e lá desenvolver os empreendimentos aprovados.

No caso específico da isenção/redução do imposto, o incentivo se traduz no fortalecimento do capital social da empresa.

Tal incentivo, longe de ser gracioso, na verdade, se traduz em mero diferimento da exigência do imposto para um momento futuro, após a concessão do incentivo, quando ocorrer uma daquelas duas condições (redução do capital ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10215.000444/00-66
Acórdão nº. : 103-20.650

dissolução da sociedade), uma vez que exige a constituição de uma reserva de capital, com o imposto que deixou de ser pago, destinada exclusivamente à absorção de prejuízos fiscais ou, num prazo predeterminado, incorporação ao capital social, conjugado à cláusula de pagamento do imposto, até o montante em que integrou o capital social, quando houver redução do capital social ou dissolução da sociedade, com restituição do capital aos sócios.

Os argumentos de defesa da autuada, na sua parte nuclear, consistem na assertiva de que a redução de capital abrangeu apenas parte do capital próprio não tendo adentrado na parte do capital formada com a incorporação de reservas representativas do imposto de renda que deixou de ser pago.

Este é o *busílis*, cujo deslinde orientará a solução da pendenga.

A recorrente argumentou com a divisão do seu capital social em capital próprio e capital formado com recursos públicos, asseverando a sua interpretação de que o legislador previu a exigência do imposto que deixou de ser pago apenas quando, após reduzido todo o capital próprio, a próxima redução abrangesse o capital formado com o incentivo fiscal e que, se assim não fosse, jamais poderia reduzir o seu capital social em virtude de ter optado pelo incentivo fiscal.

Entendo que não lhe assiste razão.

A uma porque, em se tratando de exclusão de tributo o Código Tributário Nacional, em seu artigo 111, define que a legislação tributária deve ser interpretada literalmente.

Assim, o legislador, ao definir que deve ser recolhido o imposto que formou a reserva, limitado ao montante em que integrado ao capital social reduzido, em havendo redução de capital social, com restituição de capital aos sócios, referiu-se ao todo (ao capital social) e não à sua parte formada com capital próprio ou com reserva de capital composta por impostos, não havendo, o intérprete, que se fazer distinção ou divisão entre capital próprio e capital incentivado.

Em matéria fiscal, especificamente imposto de renda pessoa jurídica, a regra geral é a incidência tributária traduzindo-se em exceção o incentivo fiscal, dado o princípio da universalidade do imposto de renda definido constitucionalmente.

Há, ainda, que se considerar, neste passo, o escopo do incentivo fiscal de desenvolvimento econômico e social da região, mediante atração dos necessários e indispensáveis recursos privados (capital próprio ou de terceiros) e públicos (a parte do imposto que deixou de ser recolhido para integrar o capital social) afim de viabilizar o almejado desenvolvimento.

Neste contexto, aventado pela empresa, haveria flagrante subversão e inversão dos objetivos do incentivo o qual, ao contrário de servir para atrair recursos ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10215.000444/00-66
Acórdão nº. : 103-20.650

desenvolvimento da região amazônica, resultaria em sangria de recursos de uma região pobre para as regiões mais desenvolvidas do país, além do aspecto de que a empresa, no limite da redução da parcela de capital próprio restaria integralmente suportada financeiramente por recursos públicos.

Faz-se necessário, ainda, focar que a redução de capital ocorreu sob o fundamento econômico de que era excessivo ao desenvolvimento das atividades da empresa (excesso de capital).

Ora se o capital era excessivo e considerando que o imposto é um bem público no caso, incentivado, indispensável a promover o desenvolvimento da região, então o incentivo fiscal, a que a recorrente *sponte sua* se habilitou não lhe era mesmo necessário e o correspondente imposto deveria mesmo ser recolhido às burras do tesouro.

Considerado também que, logo após promovida a redução do capital (por excessivo) e sua consequente devolução aos sócios, paradoxalmente, a contribuinte recorreu novamente à generosidade das arcas públicas logrando aprovar novo projeto de empreendimento incentivado, evidência de que ou o capital social não era excessivo ou pretendia mesmo se financiar com recursos públicos, majoritariamente.

Esta situação, pudesse assim ser, significaria a possibilidade de completo desvirtuamento do incentivo o qual, uma vez aprovado, à medida em que fossem incorporadas as reservas de capital formadas com o imposto, toda e qualquer empresa incentivada poderia, ato contínuo à incorporação, reduzir o seu capital próprio, circunstância que pouco contribuiria ao fortalecimento do capital social, pouco contribuiria ao desenvolvimento da região e serviria na realidade apenas ao enriquecimento dos particulares de outras regiões desenvolvidas do país, que passariam a titulares do capital social das empresas na área da SUDAM formados integralmente com recursos públicos.

Aquela assertiva, a da aprovação de novo incentivo pela SUDAM, que foi aportada aos autos como argumento de defesa de que não cometera nenhuma irregularidade na redução de capital, tanto que o CONDEL aprovou o novo projeto, ao contrário de argumento de defesa, reforça o meu convencimento acerca da correção da exigência fiscal.

Ora, aqui, já chegamos a uma primeira conclusão: a de que a redução do capital, por excessivo, confirma que os recursos públicos nela contidos (na redução) já não eram mesmos mais necessários à contribuinte desenvolver suas atividades.

Ao par dos aspectos econômicos há que prevalecer os jurídicos definidos nos diplomas legais acima citados.

Não há o que tergiversar. O fato gerador da exigência do imposto capitalizado, até o montante da reserva como ele formada e capitalizada, é a redução do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10215.000444/00-66

Acórdão nº. : 103-20.650

capital social, seguido de restituição do capital aos sócios, tal qual esculpido na norma legal acima transcrita, sem oposição de cláusulas não previstas legalmente, sem atribuir a redução seja a capital próprio, seja a capital incentivado.

Trilhado o algoritmo legal:

- projeto incentivado, com isenção ou redução do imposto de renda pessoa jurídica, aprovado pela SUDAM;

- constituição de reserva de capital com o imposto que deixou de ser pago em virtude da isenção/redução;

- incorporação da reserva de capital ao capital social;

- redução do capital social, com devolução de capital aos sócios;

Está caracterizado o fato gerador da exigência do imposto, assim expresso no comando legal "**...importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar.**"

Este fato, e aqui já em segunda abordagem, não empresta credibilidade ao argumento de defesa de que a empresa ver-se-ia impedida, para sempre, de reduzir seu capital social. Pelo contrário, nem o legislador e nem o Fisco fez qualquer restrição à redução do capital social. Trata-se de deliberação de caráter gerencial que a empresa pode fazer quando bem lhe aprouver. Significa apenas que se ingressou num regime fiscal incentivado deve cumprir suas regras; se reduziu o capital social e o devolveu aos sócios deve recolher o imposto que deixou de ser pago, até o montante em que capitalizado e reduzido, pois dele não mais necessita.

A propósito deste tema alinhado, a seguir, jurisprudência administrativa oriunda de outras Câmaras deste Conselho de Contribuintes que entendo corroborar o acerto da decisão *a quo*. Tais acórdãos se bem não versem sobre a questão específica de redução de capital com devolução aos sócios, expressam o entendimento, de todo aplicável ao presente caso, eis que interpretam e se referem aos mesmos dispositivos legais que embasaram a exigência em comento, no concernente à necessidade da constituição da reserva de capital com o imposto que deixa de ser pago em razão do gozo do incentivo fiscal; da necessidade de sua capitalização; e dos reflexos da omissão de receitas em empresa isentas nas áreas da SUDAM e da SUDENE, cujo imposto sobre elas incidentes, que deveriam ser capitalizados em razão do incentivo fiscal, mas não foram, repercutem como se de redução de capital se tratasse. São eles:

Acórdão nº. 101-74.165, de 09/03/1983:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10215.000444/00-66
Acórdão nº. : 103-20.650

Ementa.

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - A superavaliação do patrimônio líquido em consequência da aplicação de coeficientes majorados determina redução do lucro tributável. Resulta outrossim reduzido o imposto devido, passível de capitalização pelas empresas isentas, determinando em razão disso o lançamento do imposto de renda sobre as parcelas que seriam isentas, se capitalizadas estivessem.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS - A isenção de que trata o art. 24 do Decreto-lei nº. 756/69, sendo outorgada sob condição (V.CTN, art. 176), não contempla as parcelas de prejuízos compensados ao arrepio dos artigos 383, e 386 do RIR/80."

No voto condutor, assim se manifestou o ilustre ex Conselheiro Manoel Alves Arruda Filho, *in verbis*:

" [...]

Corrigindo o patrimônio líquido além dos índices de correção monetária aprovados pela SEPLAN, a reclamante aumentou indevidamente suas despesas, afetando para menos o lucro real do período-base e, por via de consequência, diminuiu o imposto devido.

Os insignes Conselheiros CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL tiveram já oportunidade de se manifestarem em brilhantes votos, em matérias idênticas, contra o entendimento sob o qual a fiscalizada se abriga.

Efetivamente os Acórdãos nºs. 101-73.133 da 1ª. Câmara, e o 103-04.999 da 3ª. Câmara, ambos do 1º. Conselho de Contribuintes, dão absoluta guarida aos termos da decisão singular, pois como muito bem acentuaram esses decisórios o 'cometimento de irregularidades que provocam redução do lucro real revela que a empresa não cumpriu oportunamente uma obrigação legal descumprimento este que redundou no perdimento do direito à isenção do imposto de renda.'

Ao antecipar indevidamente a compensação de prejuízos a recorrente não pode deixar de reconhecer que esta compensação afetou os resultados do exercício em que ela foi feita. (Destaque do original).

Desta forma renunciou ao seu direito à isenção que lhe foi outorgada, mas sob condição, conforme estabelece o art. 176 do CTN, estando portanto passível do lançamento 'ex officio' pelo valor equivalente à compensação antecipada.

Inegavelmente o aqodamento da compensação dos prejuízos de exercícios anteriores em um único exercício refletiu no resultado que, por sua vez, trouxe reflexos na apuração do imposto que haveria de ser capitalizado em consequência da isenção. Toma-se então irrelevante o fato alegado pela contribuinte de que manteve reservas valores superiores à redução do valor capitalizável. (Destaquei).

[...]".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10215.000444/00-66
Acórdão nº. : 103-20.650

A decisão desse acórdão negou provimento, integralmente, ao recurso voluntário interposto pela contribuinte.

Acórdão nº. 101-82.440, de 04/12/1991:

Ementa.

" [...]

ISENÇÃO - INCENTIVO À ATIVIDADE PESQUEIRA - LUCRO DA EXPLORAÇÃO - OMISSÃO DE RECEITAS - 1) A isenção à atividade pesqueira, de trata o art. 8º. do Decreto-lei nº. 221, de 28.02.67, passou com o advento do Dec. lei nº. 1730, de 17.10.79, a ser calculada sobre o lucro da exploração. 2) Somente compõem o lucro da exploração, base de cálculo de incentivos regionais e setoriais, as receitas regularmente contabilizadas, não se computando para efeito da isenção concedida as receitas que, desviadas da contabilidade, sejam, em procedimento de ofício, adicionadas ao lucro real, base de cálculo do imposto, para efeitos de tributação. As receitas omitidas são, por força da lei (Dec. lei nº. 2.065/83, art. 8º.), consideradas automaticamente distribuídas aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, em sua totalidade, sem destaque da parcela do imposto de renda, como ocorre na distribuição regular (via contábil), em que, por força do disposto no artigo 189 da Lei nº. 6.404/76, a distribuição se faz pelo líquido. De tal forma, ocorre a distribuição do imposto correspondente ao lucro irregularmente distribuído, com ofensa ao contido no § 3º. do art. 19 do Decreto-lei nº. 1.598/77, justificando-se a cobrança do tributo, em face do disposto no § 5º. do citado artigo.

[...]."

O ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, relator do referido acórdão, assim se expressou a respeito da questão, *in verbis*:

" [...]

Do mesmo modo, não lhe aproveita a alegação de ser beneficiária de isenção do imposto de renda, nos termos do artigo 80, do Decreto-lei nº. 221, de 28.02.67, por duas razões fundamentais. A primeira, porque a isenção da recorrente é calculada sobre o lucro da exploração não alcançando as receitas não contabilizadas; a segunda, porque na distribuição da receita desviada se contém o imposto sobre ela incidente, com inobservância da proibição contida no § 3º. do art. 19 do Decreto-lei nº. 1.598/77. (Destaquei).

Do cálculo da isenção:

Com o advento do Decreto-lei nº. 1.730, de 17.10.79, artigo 1º., a isenção de trata o artigo 80, do Decreto-lei nº. 221, de 28.02.67, passou a ser calculada sobre o lucro real.

Como ocorre com a isenção da SUDAM e da SUDENE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10215.000444/00-66
Acórdão nº. : 103-20.650

O lucro da exploração é calculado a partir do lucro líquido (Decreto-lei nº. 1.598/77, artigo 19) que nada mais é do que o lucro contábil, obtido pela diferença positiva entre receitas escrituradas, de um lado, e os custos, despesas e encargos contabilizados, de outro, de modo que as parcelas omitidas à contabilidade não figuram do cálculo da exploração. Em lei nenhuma dispõe em contrário. E nada mais jurídico porque a própria lei considera automaticamente distribuídas aos sócios, como lucro, as receitas desviadas (Dec. lei nº. 2.65/83, art. 8º.)

No entanto, a lei manda adicionar ao lucro líquido o valor das receitas desviadas (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 6º. § 2º., "b". consolidado no art. 387, II, do RIR/99/80), não como uma faculdade, mas obrigatoriamente.

[...]

Assim, na determinação do lucro da exploração não se incluem as receitas desviadas, ao passo que na determinação do lucro real elas serão adicionadas ao lucro líquido, e, assim, tributadas.

Da inobservância ao § 3º, do art. 19 do Dec. lei nº. 1.598/77:

A administração da receita desviada é um procedimento oculto que somente os sócios sabem e mantêm em segredo, sendo praticamente impossível que estranhos dele conheçam, sobretudo o fisco.

Como as sociedades são formadas com o fito de lucro, a conclusão natural é que esses lucros sejam repassados aos sócios.

Por isso a legislação fiscal trata as receitas omitidas como automaticamente distribuídas aos sócios.

Nesse sentido estabelece o Decreto-lei nº. 2.065/83, em seu artigo 8º.:

'Artigo 8º. - A diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas ou por qualquer outro procedimento que implique redução no lucro líquido do exercício, será considerada automaticamente distribuída aos sócios, acionistas ou titular de empresa individual e, sem prejuízo da incidência do imposto de renda da pessoa jurídica, será tributada exclusivamente na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.' (grifei)'.

Pelo seu todo.

E isto porque, na apuração regular dos lucros de uma pessoa jurídica que declara o imposto com base no lucro real, a parcela disponível é sempre líquida de imposto, pois a lei das S/A. (Lei nº. 6.404, de 15.12.76), aplicável à apuração de resultados dessas empresas, pelo Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 67, inciso XI, determina em seu artigo 189 que 'Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto sobre a renda'. (grifei)'.

No caso das receitas desviadas, a distribuição dá-se pelo total, isto é, a parte suscetível de distribuição (regular) mais a parcela do imposto. Vale dizer, que a parcela do imposto é também repassada aos sócios, com violação ao previsto no § 3º. do artigo 19 do Decreto-lei nº. 1.598/77, "in verbis":



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10215.000444/00-66
Acórdão nº. : 103-20.650

'§ 3º. - O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções de que trata o § 1º. não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.'

A consequência dessa inobservância é sancionada no § 5º. do citado artigo, da seguinte forma:

'§ 5º. A inobservância do disposto nos §§ 3º. e 4º. importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, como rendimento do beneficiário.'

E é essa parcela do imposto que fiscalização cobra. Não está tributando todo os resultados da pessoa jurídica; somente as receitas omitidas.
[...]

No referido acórdão a decisão foi no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Acórdão nº. 101- 90.600, de 06/01/1997:

Ementa.

" [...]
IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - LUCRO DA EXPLORAÇÃO - ISENÇÃO - DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO - O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e que deverá constituir reserva da capital de pessoa jurídica, não pode ser distribuído aos sócios, sob pena de perda de isenção e obrigação de recolher.
[...]"

O ilustre Conselheiro Kazuki Shiobara, assim fundamentou o seu voto nesta parte, *in verbis*:

" [...]
DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS

A exigência do crédito tributário de NCz\$ 1.887.824,41 está sendo mantida tendo em vista que a autuada distribuiu para os sócios, a parcela do lucro correspondente à redução do imposto, no ano-base de 1989, no montante de 172.375.372 BTNF que deixou de pagar à Fazenda Pública da União e que estava proibida de dar outra destinação senão a contabilização como reserva de capital com destinação específica.

Com efeito, o Decreto-lei nº. 1.598/77 estabelece 'verbis':



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10215.000444/00-66
Acórdão nº. : 103-20.650

'Art. 19 - Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

*...
§ 2º. - O valor da exclusão do lucro correspondente a exportações incentivadas será determinado mediante a aplicação, sobre o lucro da exploração de trata este artigo, de percentagem igual à relação, no mesmo período, entre a receita líquida de vendas nas explorações incentivadas e o total da receita líquida de vendas da pessoa jurídica.*

§ 3º. - O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções de que trata o § 1º. não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.

*...
§ 5º. A inobservância do disposto nos §§ 3º. e 4º. importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, como rendimento do beneficiário.'*

Assim, a infração está perfeitamente caracterizada e como a autuada não se manifestou sobre este assunto na impugnação, em tese, não foi estabelecido o litígio mas no recurso voluntário, manifesta seu inconformismo, sem contudo expor, de forma expressa, as suas razões da discordância.
[...].

Neste acórdão também foi negado provimento ao recurso voluntário da contribuinte no pertinente a essa matéria.

Portanto, à vista da jurisprudência administrativa oriunda deste Conselho de Contribuintes, confirma-se também o acerto com que se houve o Fisco ao formalizar a presente exigência tributária.

Resta, ainda, rebater argumentos expendidos em plenário pelos ilustres pares vencidos, consubstanciados no entendimento de que seria necessária a expedição de prévio ato administrativo cassatório do projeto aprovado pela SUDAM para, somente após, ser decretada a perda da isenção.

Discordo de tal entendimento pois a própria legislação já estabeleceu que em havendo redução do capital e sua devolução aos sócios o imposto que deixou de ser pago deve ser recolhido até o montante em que capitalizado.

Assim, não há nenhuma exigência legal e nem necessidade de se expedir ato cassatório do projeto aprovado pois, o que se exige é a parcela do imposto que deixou de ser pago que integra o capital social reduzido e devolvido, sem que isto, em absoluto, implique em cassação do projeto que pode continuar em plena validade e desenvolvimento, ao mesmo tempo em que a exigência fiscal, sob esse fundamento,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10215.000444/00-66

Acórdão nº. : 103-20.650

também não implica em nenhuma perda da isenção quanto a eventual montante de imposto ainda integrante do capital social remanescente.

Ou seja, ocorrida a redução de capital surge, incontinentemente, a obrigação de recolher o imposto que deixou de ser pago, tendo em vista que o legislador não estabeleceu nenhuma exigência adicional, de caráter formal ou acessório, solucionando-se o litígio pelo rito processual preconizado no Decreto nº. 70.235/72, inclusive quanto ao amplo direito de defesa garantido constitucionalmente e ora exercitado pela contribuinte.

Igualmente, discordo da assertiva de que a participação do Senhor Superintendente da Receita Federal da 2ª. Região Fiscal no CONDEL, como representante do Ministério da Fazenda, signifique concordância integral com a regularidade dos atos de redução de capital praticado pela recorrente, argumento afluído em virtude de a SUDAM ter aprovado novo projeto incentivado em favor da recorrente, logo após a redução de capital autuada.

A verificação da regularidade dos atos praticados pela contribuinte, quanto aos seus aspectos tributários, é de competência dos funcionários fiscais no regular desempenho de suas funções de autoridade lançadora (competência legal) que não se confunde com as funções desempenhadas em outros órgãos por dirigentes da Secretaria da Receita Federal, além de que a atividade fiscalizadora de tributos federais, especialmente o lançamento tributário, possui disciplinamento próprio no Código Tributário Nacional - CTN (art. 142), no Regulamento do Imposto e Renda, já citado, e no Decreto nº. 70.235/72.

Tal participação pode explicitar eventual concordância daquele dirigente quanto ao novo projeto aprovado no âmbito da SUDAM, mas não se traduz em nenhuma concordância no pertinente à regularidade ou não quanto aos aspectos tributários das atividades desenvolvidas pela contribuinte enquanto contribuinte, que de resto opera-se sob a égide do Processo Administrativo Fiscal de determinação e exigência dos créditos tributários da União, consubstanciado no Decreto nº. 70.235/72, funções exercidas pela autoridades fiscais lançadoras competentes, até porque não é da competência do CONDEL, quando de suas deliberações de aprovação de projetos opinar sob a regularidade fiscal dos contribuintes, o que somente pode ser feito no âmbito de um processo administrativo fiscal regular, e tanto não houve a concordância quanto aos aspectos fiscais envolvidos que a contribuinte veio a ser atuada pela Secretaria da Receita Federal, em virtude da constatação das irregularidades noticiadas nos presentes autos.

Parece-me também inadequada a evocação de se aplicar ao caso presente as regras do artigo 112 do CTN. Esse dispositivo trata de aplicação de penalidade mais benigna quando houver dúvida quanto à natureza das infrações praticadas pelos contribuintes, o que não ocorre no presente caso que se refere a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10215.000444/00-66
Acórdão nº. : 103-20.650

exigência de tributo, inexistindo qualquer dúvida quanto à natureza dos fatos e da penalidade aplicada. Há que se considerar ainda que tributo não se confunde com penalidade.

Por derradeiro, refuto a alegação sobre a necessidade de se ouvir previamente a SUDAM antes de se proceder à autuação.

Como dito anteriormente a SUDAM não é autoridade fiscal e só atua no seu âmbito de competência legal, na aprovação e fiscalização da implantação dos projetos de incentivo fiscal, quanto aos seus aspectos econômicos e financeiros.

Já a competência legal para fiscalização dos tributos federais devidos pela contribuinte é da Secretaria da Receita Federal, sem que exista qualquer restrição ou impedimento, pelo menos de um modo legalmente válido, ao desempenho dessa atividade.

A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal citada, apenas determina que uma vez constatada irregularidade fiscal, pelas autoridades fiscais competentes, em empresa beneficiada com incentivo fiscal aprovados pela SUDAM, esta deve ser informada, isto com o escopo de que a referida autarquia verifique e adote eventuais medidas da sua competência decorrentes das irregularidades apontadas. Em nenhum momento determinou que a autuação fiscal fosse previamente submetida à audiência ou concordância da SUDAM.

No Acórdão nº. 103-18.677, de 11/06/1997, tive a oportunidade de analisar argumento semelhante, detalhadamente, num caso oriundo da área da SUDENE, em que a autoridade julgadora em primeira instância declarou a nulidade do auto de infração por ausência de prévio assentimento da SUDENE, cuja decisão foi reformada por esta Câmara ao julgar o recurso *ex officio*. Transcrevo, a seguir excertos do voto, lá proferido, 'por contribuir à solução da presente lide, neste particular

" [...]

O Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, em seu artigo 10, define os elementos indispensáveis à validade do auto de infração, bem como o seu artigo 59 elencou as hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal.

No caso presente nenhum desses requisitos foram desatendidos.

É de se notar que a fiscalização do Imposto de Renda compete às repartições da Secretaria da Receita Federal e, especialmente, aos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, segundo estatuído no artigo 641 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 85.450, de 04 de dezembro de 1980 (RIR/80), sendo que o artigo 645 desse regulamento determina que os funcionários fiscais lavrem o competente auto de infração, com observância do Decreto nº. 70.235/72, sempre que verificarem infração às suas disposições.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10215.000444/00-66
Acórdão nº. : 103-20.650

Também é oportuno rever as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a saber:

'Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.'

Desse modo, sempre que os Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, constatarem alguma irregularidade quanto ao Imposto de Renda, obrigatoriamente, devem lavrar o auto de infração para exigir o correspondente imposto, sendo o caso.

Neste mister, inexistente qualquer óbice à constituição do crédito tributário pelo lançamento. Ao contrário, existem restrições e mesmo punições severas na hipótese de o funcionário fiscal constatar irregularidades e deixar de lavrar o competente auto de infração.

Nestas condições não existe qualquer cerceamento à atividade fiscal, lididamente exercida, seja de natureza legal ou infralegal, circunstância em que não são aplicáveis as sugestões contidas no parecer da digna Procuradoria da Fazenda Nacional em Petrolina - PB, ora adotadas pela ilustre autoridade julgadora recorrente como seus fundamentos de decidir.

A edição do referido parecer causa certa perplexidade na medida em que pretendeu orientar ou mesmo disciplinar o procedimento fiscal, atribuições, como visto, definidas legalmente no CTN; no RIR/80 em seu Título II - "Controle dos Rendimentos Sujeitos ao Imposto", Capítulo I - "Fiscalização do Imposto", artigos 641 a 651; e no Decreto nº. 70.235/72.

Afora esses diplomas legais, no plano infralegal, a atividade de fiscalização é balizada em atos administrativos da competência do Senhor Secretário da Receita Federal e da Coordenação Geral do Sistema de Fiscalização da SRF. Não o haveria de ser por parecer da PSFN - Petrolina, expedido posteriormente à ação fiscal, mesmo que em gentil resposta a uma consulta, bem intencionada porém equivocada, formulada pela repartição fiscal em Recife - PE.

Disse equivocada porque se dúvidas houvessem quanto à aplicação da legislação do Imposto de Renda, especificamente quanto a não fruição de incentivo fiscal na área da SUDENE por inobservância de projeto aprovado, a consulta deveria ser dirigida à, e dirimida pela, Coordenação Geral do Sistema de Tributação da SRF.

Além dessas, outra preocupação reside no fato de que existem mais incentivos fiscais setoriais e regionais no país, aspecto que recomenda o controle, uniformização e adequação de orientações ou solução de pendências, a nível nacional, pelos competentes órgãos centrais da Secretaria da Receita Federal e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, até para se evitar algum efeito deletério sobre o crédito tributário face ao precedente inaugural.

[...]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10215.000444/00-66
Acórdão nº. : 103-20.650

Portanto, resta evidente que o Fisco agiu em conformidade com os dispositivos reguladores acima descritos e desconheço norma legal que subordine a constituição do crédito tributário, no caso particular, à prévia audiência da SUDENE ou mesmo torne necessária, à sua validade, prévia declaração da inobservância ou descumprimento do projeto aprovado, com vista à cassação do incentivo fiscal que fora reconhecido à empresa.

Vale dizer, ao contrário, uma vez reconhecido o direito ao benefício fiscal referente ao Imposto de Renda, pelo órgão competente, a SUDENE, condicionado ao posterior cumprimento do projeto aprovado e tendo a autoridade fiscal, competente à fiscalização do imposto, constatado a inobservância das condições para gozo do incentivo, por dever funcional, cumpre-lhe, desde logo, exigir o imposto devido, via auto de infração e, aí sim, à SUDENE, com base em fatos concreto trazidos a lume pelo Fisco, expedir os atos que entender necessários à cassação do favor fiscal.

É consabido que o reconhecimento ao direito à isenção é efetuado pela SUDENE que verifica se a empresa pretendente atende os requisitos iniciais para aprovação do projeto que lhe é apresentado.

O incentivo não é definitivo e incondicional, sujeitando-se ao cumprimento das metas e condições estabelecidas no projeto aprovado, ou seja a fruição do favor fiscal de isenção do Imposto de Renda é condicionada ao cumprimento das condições adrede definidas e sujeita-se à auditoria pelas autoridades fiscais incumbidas de verificar a observância da legislação pertinente pelos contribuintes.

Em suma, reconhecido o direito à isenção a empresa beneficiária que antes era tutelada pela legislação fiscal consubstanciada no regulamento do imposto continua inserida no seu contexto e se obriga à sua fiel observância, sendo obrigação do Fisco exigir o tributo que tornar-se devido pelo descumprimento do projeto aprovado, sem necessidade de prévia manifestação da SUDENE, a qual, também, pode adotar os procedimentos de sua competência e por seus meios, no sentido de cassar a isenção, verificado o descumprimento dos projetos que aprovou, porém sem peias ao trabalho fiscal.

O lançamento tributário não pode ficar subjugado, constatadas irregularidades, a mero ato declaratório da SUDENE, não previsto em lei para travar o lançamento, que seria expedido com base nas mesmas constatações da autoridade fiscal, até porque se submete ao inexorável fluxo do lustro decadencial talhado no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

[...].

Em conclusão, pelos bem delineados fundamentos declinados no voto da ilustre Conselheira Relatora, *permissa venia* dos presentes, oriento meu voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Brasília - DF, em 25 de julho de 2001


CANDIDO RODRIGUES NEUBER