



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 20 de junho de 1986

ACORDÃO Nº -CSRF/01-0.667

Recurso nº RP/103-0.057

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: DI GREGÓRIO DISTRIBUIÇÃO E PLANIFICAÇÃO DE TRANSPORTES LTDA

IRPF - REDUÇÃO DO IMPOSTO COMO INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO REGIONAL - DEPÓSITO PARA REINVESTIMENTO - ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA - Sobre o adicional instituído pelo Decreto-lei nº 1.704, de 1979, aplica-se a redução do imposto previsto no art. 459 do RIR/80 (Decreto-lei nº 756/69, art. 29, e Decreto-lei nº 1.564/77, art. 4º).

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

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, negar provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Cons. Urgel Pereira Lopes.

Sala das Sessões (DF), 20 de junho de 1986.

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

ANTONIO DA SILVA CABRAL

- RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, LUIZ MIRANDA, MARINHO MENDES DOMENICI, CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO, JOSÉ AUGUSTO SALLES DE CARVALHO, LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10283/000.189/84-56

RECURSO Nº: RP/103-0.057

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.667

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: DI GREGÓRIO DISTRIBUIÇÃO E PLANIFICAÇÃO DE TRANSPORTES LTDA.

R E L A T Ó R I O

Com fundamento no inciso I do art. 4º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, recorre a Fazenda Nacional contra a decisão prolatada no processo em referência, objeto do Acórdão nº 103-07.036, de 14.10.85.

O dispositivo de lei infringido teria sido o art. 405 do RIR/80, cujo texto é o seguinte:

"Art. 405 - A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) sobre o lucro real ou arbitrado, apurado em conformidade com este regulamento.

§ 1º - Nos exercícios financeiros de 1980, 1981 e 1982, a pessoa jurídica que apresentar lucro real ou arbitrado acima de Cr\$ 30.000.000, no exercício de 1980 e Cr\$ 46.500.000 a partir de 1981, estará sujeita a um adicional de 5% sobre a importância que exceder a essa quantia.

§ 2º - O valor adicional previsto no parágrafo anterior será recolhido como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções."

Acórdão nº-CSRF/01-0.667

Com relação especificamente às empresas situadas na região da SUDAM, o art. 459 dispõe textualmente:

"Art. 459 - As empresas industriais, agrícolas, pecuárias e de serviços básicos, instaladas na região da SUDAM, poderão depositar no banco da Amazônia S.A., para reinvestimentos, metade da importância do imposto devido, acrescida de 50% (cinquenta por cento) de recursos próprios...

§ 1º - O benefício previsto neste artigo será apurado com base no imposto calculado sobre o lucro da exploração (art. 412) das atividades industriais, agrícolas, pecuárias e de serviços básicos."

A ação fiscal teve origem em revisão da declaração da empresa, exercício de 1982, oportunidade em que verificou o fisco ter havido redução do imposto para reinvestimento, na forma do art. 459, transcrito, que corresponde ao art. 449, que é específico para a SUDENE, mas em excesso, eis que a empresa incluía como sendo imposto, o valor do adicional de 5% previsto no Decreto-lei nº 1.704/79, infringindo, deste modo, o art. 405, § 2º, do RIR/80.

A Câmara recorrida, por maioria de votos, entendeu correto o procedimento da empresa, no acórdão acima referido, cuja ementa diz o seguinte:

"IRPF - INCIDÊNCIA - ADICIONAL - Sobre o adicional de 5% instituído pelo Decreto-lei nº 1.704, de 1979, incide a redução do imposto previsto no art. 449 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80."

A Procuradoria da Fazenda Nacional discorda deste entendimento, em razão da especialidade do adicional não ressitível. Disse o Procurador, às fls. 55:

"7. Sem embargo de toda a discussão doutrinária que se travou sobre se é redução ou dedução o incentivo em tela, sendo vitoriosa

Acórdão nº-CSRF/01-0.667

aquela primeira categoria - redução - até mesmo por imperiosa irradiação dessa expressão agasalhada nos arts. 446/448 referentes à SUDENE e arts. 456/458 referentes à SUDAM, tendo que outro fundamento há de se acrescentar em abono da ação fiscal, ou seja, o da ESPECIALIDADE do adicional não restituível.

Com efeito, do mesmo modo que há uma hierarquia entre as leis como diplomas autônomos — constituição, leis, decretos etc. — pode haver, e muita vez há, no corpo de cada diploma legal, regras escalonadas hierarquicamente.

Assim, dentro de uma lei (LATO SENSU) podem existir regras só especiais, só gerais e especiais + gerais. É este último o caso do RIR/80, em que os §§ 1º e 2º do art. 405 são REGRAS ESPECIAIS, excepcionando, na matéria, a disciplina geral.

Aliás, o próprio § 2º do art. 405, apenas consolidado no RIR/80, tem por matriz legal o D.L. 1704/79, art. 1º, § 3º, vale dizer, LEI ESPECIAL, lei de emergência, como providência legal destinada a solver questão de economia nacional meramente episódica, e, daí, o seu prazo certo de vigência.

Em consequência, PERMISSA VENIA, não há razão jurídica para atrelar-se a sorte da REGRA ESPECIAL ao ordenamento geral, glosando dela o caráter de excepcionalidade, com a que a maioria vencedora delirou do comando "NÃO SENDO PERMITIDAS QUAISQUER DEDUÇÕES", apesar de ter ficado assentado na regra legal em reforço ex pletivo do conteúdo que se vê na primeira parte daquele § 2º, ou seja: "O VALOR DO ADICIONAL PREVISTO NO PARÁGRAFO ANTERIOR SERÁ RECOLHIDO COMO RECEITA DA UNIÃO".

O sujeito passivo ofereceu as contra-razões às fls. 59, alegando que apenas surgiu a orientação da Fazenda, conforme Manual de Orientação. Invoca, o art. 100 do CTN, que libera o contribuinte de qualquer sanção, quando este seguir a orientação dada pela administração.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL - Relator

Para solucionar a questão, tem-se que ter visão global da sistemática de incentivos concedidos aos empreendimentos situados na SUDAM.

No caso, impõe-se examinar o incentivo conhecido como "Depósito para Investimento", que foi assim previsto no art. 29 do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, com a redação do art. 4º do Decreto-lei nº 1.564, de 26.07.77:

"As empresas industriais, agrícolas, pecuárias e de serviços básicos, instaladas nas regiões da SUDAM e da SUDENE, poderão depositar no Banco da Amazônia S.A. e no Banco do Nordeste do Brasil, respectivamente, para reinvestimento, metade da importância do imposto devido, acrescida de 50% (cinquenta por cento) de recursos próprios, ficando porém, a liberação desses recursos condicionada à aprovação, pela SUDAM e pela SUDENE, dos respectivos projetos técnico-econômicos de modernização, complementação, aplicação ou diversificação."

Na redação primitiva, portanto, a redução do imposto para fins de reinvestimento na SUDAM era prevista como sendo 50% sobre o imposto devido. Ora, o imposto devido deveria ser calculado de acordo com o art. 22 do Decreto-lei nº 756/69, cuja redação era a seguinte:

"Art. 22 - Na forma da legislação fiscal aplicável, as pessoas jurídicas que mantenham empreendimentos econômicos na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia, e por esta considerados de interesse para o desenvolvimento da região, pagarão com a redução de 50% (cinquenta por cento) o imposto de renda e quaisquer adicionais não restituíveis a que estiverem sujeitas, com relação aos resultados obtidos dos respectivos empreendimentos até o exercício financeiro



Acórdão nº-CSRF/01-0.667

de 1982, inclusive."

Note-se que o incentivo para investimento consiste em 50% sobre os 50% anteriormente citados, ou seja, a redução para investimento supunha que o adicional não restituível fosse computado.

Surgiu o Decreto-lei nº 1.598/77 e a noção de resultados obtidos nos referidos empreendimentos foi substituída por outra mais técnica, que acabava de ser introduzida na legislação, qual seja, a noção de lucro da exploração. Por isso, o § 1º do art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77 assim se inicia:

"§ 1º - Aplicam-se ao lucro da exploração:

.....

c) a redução da alíquota do imposto de que tratam os artigos 14 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963; 35, da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1968; 22, do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969..."

A redução do imposto de que tratava o art. 22 do Decreto-lei nº 756/69 envolvia não só o imposto propriamente dito como também os adicionais não restituíveis.

Que a preocupação do art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77 foi a de substituir o conceito de resultados obtidos nos empreendimentos por lucro da exploração, deixa-o transparecer a exposição de motivos, quando afirma:

"O art. 19 define o lucro isento (empreendimentos no Nordeste e na Amazônia), sujeito a alíquotas reduzidas (empreendimentos no Nordeste, na Amazônia e hoteleiros), ou que serve de base para o cálculo da dedução correspondente a manufaturados e serviços exportados. Os novos conceitos sobre as parcelas que formam o lucro líquido do exercício exigem essa definição. O lucro da exploração, tal como conceituado no art. 19, exclui dos benefícios fiscais os resultados financeiros e os ganhos de capital."

Acórdão nº-CSRF/01-0.667

Não quis excluir, pois, o adicional não restituível.

Desde o início, o legislador brasileiro tem demonstrado preocupação no sentido de fazer com que os incentivos beneficiem unicamente os empreendimentos e as operações que se situam nas regiões da SUDAM e da SUDENE. Por isso é que o art. 454 do RIR/80 consolidou o § 2º do art. 24 do Decreto-lei nº 756/69, segundo o qual a pessoa jurídica titular de empreendimento beneficiado, na Amazônia, com isenção do imposto e que mantivesse, também, atividades fora da área de atuação da SUDAM, deveria destacar, em sua contabilidade, os elementos de que se compõem as operações e resultados não alcançados pela isenção do imposto. O art. 457, ao se reportar às empresas que pagam imposto e adicional não restituível com redução de 50%, e que mantenham atividades fora da região da SUDAM, ou cujo empreendimento compreenda, também, atividades não consideradas de interesse para o desenvolvimento da Amazônia, exige que mantenham, igualmente, escrituração separada para a atividade incentivadas. Ora, o lucro da exploração se enquadra em tal sistemática, pois visa a obter um resultado específico para a atividade que é objeto da empresa. É isto o que quis o Decreto-lei nº 1.598/77. Jamais teve em mira excluir o adicional não restituível do cálculo do incentivo.

Foi editado o Decreto-lei nº 1.730, de 10 de outubro de 1979, e seu art. 1º, inciso II, acrescentou um parágrafo novo ao art. 1º do Decreto-lei nº 1.598/77, no seguinte sentido:

"§ 6º - O benefício fiscal previsto no art. 23 da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1968, e 2º do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, com a redação dada pelo art. 4º do Decreto-lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977, deverá ser apurado com base no imposto de renda calculado sobre o lucro da exploração, referido neste artigo, das atividades industriais, agrícolas, pecuárias e de serviços básicos."



Acórdão nº-CSRF/01-0.667

Este dispositivo se acha, atualmente, consolidado no art. 459, § 1º, do RIR/80. A administração vem interpretando este mandamento de forma restritiva, como se a lei tivesse que rido reportar-se exclusivamente ao imposto que é calculado sobre o lucro da exploração, com exclusão, portanto, do imposto adicional que é calculado sobre esse mesmo lucro.

Temos, hoje, uma interpretação de certa forma incoerente, que se fundamenta num apego ao texto da lei, sem se ter em consideração o contexto e a sistemática da própria lei. Com base no § 1º do art. 456, que se reporta a imposto e adicionais não restituíveis, admite a administração que a redução de 50% do imposto seja feita sobre ambas as parcelas, isto é, sobre o imposto mais o adicional não restituível. De outro lado, com base no § 1º do art. 459, a administração não admite que a redução dos 50% seja feita sobre o imposto mais o adicional restituível.

Esta interpretação é incoerente, pois ambos os dispositivos citados tem por base o art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77. É o caso de se perguntar: por que num caso se inclui o adicional no outro não se inclui? Embora o art. 456, § 1º, tenha como fundamento o art. 19, § 1º, "b", do Decreto-lei nº 1.598/77, e o § 1º do art. 459 tenha como fundamento o art. 19, § 6º, do Decreto-lei nº 1.598/77, a verdade é que ambos os parágrafos do Decreto-lei se reportam, apenas, a lucro da exploração.

Redução de imposto é a mesma coisa que isenção parcial do imposto. Se, no caso da isenção total se inclui o adicional não restituível, por que não se incluir, no caso da isenção parcial? Se ambos os incentivos são baseados no lucro da exploração, na forma prevista pelo art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77, por que não dar o mesmo entendimento ao art. 19, em ambos os casos?

Além do mais, se o art. 459 do RIR/80 supõe redução sobre a redução prevista no art. 456, por que num caso se

Acórdão nº-CSRF/01-0.667

considera o adicional não restituível e no outro não?

A palavra "adicional" quer dizer aquilo que se a acrescenta, acessório, complementar. O próprio dicionário aponta, como um dos significados da palavra, o seguinte:

"Imposto, ou taxa, que se acrescenta a outro imposto ou taxa." (Novo Dicionário, AURÉLIO, 13.^a tiragem, pág. 37).

Não há dúvida, pois, que o adicional não restituível do imposto de renda tenha a mesma natureza de imposto, bastando se atente para a definição de imposto fornecida pelo art. 16 do C.T.N., nestes termos:

"Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."

O adicional não restituível é prestação pecuniária compulsória, em moeda, que não constitui sanção de ato ilícito, imposta, em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, na forma do art. 3º do CTN, com a característica, por ser não-restituível, de imposto.

Se o Decreto-lei nº 1.704/79, ao invés de instituir um adicional não restituível, determinasse que as empresas que tivessem lucro acima de certo limite deveriam pagar o imposto à alíquota de 40%, teria dito a mesma coisa que disse, ao determinar que tais empresas pagassem o imposto com uma alíquota adicional de 5% (35% + 5%).

Em conclusão, quando o art. 459 do RIR/80 permitiu que as empresas sediadas na SUDAM pudessem depositar no BASA, para reinvestimento, metade do imposto devido, é claro que a palavra "imposto" haveria de abranger não só o imposto propriamente dito como, por questão até de lógica, o adicional não restituível, que também é imposto.



Acórdão nº-CSRF/01-0.667

Alega o fisco que tal interpretação haveria de fe
rir o disposto no § 2º do art. 405 do RIR/80, que determina:

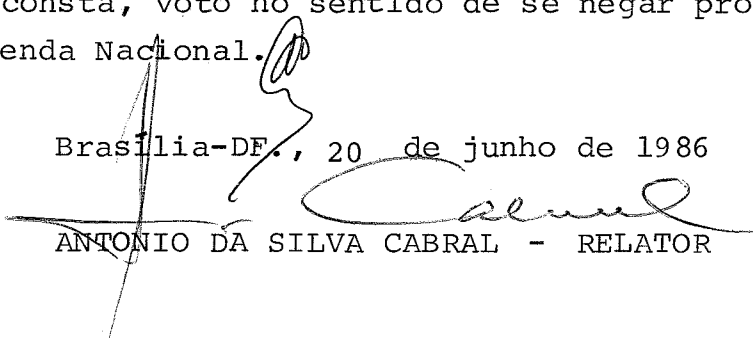
"§ 2º - O valor do adicional previsto no pa
rágrafo anterior será recolhido integralment
e como receita da União, não sendo permitid
as quaisquer deduções."

A esta objeção, responde-se que o dispositivo
proíbe que sobre o referido adicional recaiam quaisquer dedu-
ções, e não reduções, como é o caso presente.

Poder-se-ia dizer que a palavra "dedução", aqui,
está por quaisquer descontos que possam ocorrer, englobando não
só as deduções propriamente ditas como também as reduções. Como
não existem palavras inúteis na lei e como esta não distingue redu
ção de dedução do imposto não se pode admitir semelhante inter-
pretação. Note-se, por outro lado, que o art. 405 é o primeiro
artigo do Título III assim intitulado: "ALÍQUOTAS, ISENÇÕES, RE
DUÇÕES E DEDUÇÕES". Neste caso pois, não se pode atribuir à pa
lavra "dedução" aquela elasticidade que supostamente, por vezes,
se quer atribuir ao termo.

Por todos estes motivos e por tudo o mais do que
do processo consta, voto no sentido de se negar provimento ao re
curso da Fazenda Nacional.

Brasília-DF., 20 de junho de 1986


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR