



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

lam-2
Processo nº : 10380.004426/93-78
Recurso nº : 111.507
Matéria : IRPJ - Ex: 1990
Recorrente : PELÁGIO OLIVEIRA S/A
Recorrida : DRJ em FORTALEZA-CE
Sessão de : 04 de dezembro de 1996
Acórdão nº : 107-03.676

IRPJ - INCENTIVOS FISCAIS - DEPÓSITO PARA REINVESTIMENTO - BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo do depósito para reinvestimento de que trata o artigo 449 do RIR/80 é a importância relativa ao imposto devido, tal como está expresso, cuja interpretação deve obedecer à regra do artigo 111 do CTN, restritivamente. Conforme estabelece o artigo 405, parágrafo 2º, do RIR/80, o adicional do imposto de renda deve ser recolhido integralmente aos cofres da Fazenda Nacional, razão pela qual não pode compor a base de cálculo do referido incentivo, sobretudo porque os empreendimentos não foram expressamente por ele contemplados.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PELÁGIO OLIVEIRA S/A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Natanael Martins, Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Maria Ilca Castro Lemos Diniz.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA
RELATOR

Processo nº : 10380.004426/93-78
Acórdão nº : 107-03.676

FORMALIZADO EM: 12 NOV 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros EDSON VIANNA DE BRITO, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e PAULO ROBERTO CORTEZ. Ausente, justificadamente, o Conselheiro MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'A' followed by a horizontal stroke.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10380.004426/93-78
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.676
RECURSO Nº. : 111507
RECORRENTE : PELÁGIO OLIVEIRA S.A

RELATÓRIO

Teve início o presente processo com a petição de fls. 1 e 2, pela qual a pessoa jurídica nomeada à epígrafe impugnou o lançamento de ofício consubstanciado na Notificação de Lançamento Suplementar de fl. 03, emitida, segundo o demonstrativo de fl. 04, por ter a mesma se utilizado da redução por reinvestimento na área de atuação da SUDENE em valor superior ao limite legal, nos termos do disposto no artigo 449 combinado com o artigo 412, ambos do RIR/80.

Em suas razões de defesa, em síntese a impugnante considera que a base de cálculo do incentivo de que trata o artigo 449 do RIR/80 deve ser composta também pelo adicional do imposto de renda, conforme tem decidido este Colegiado.

Ao decidir a lide (fls. 27/31), a autoridade julgadora sustentou a exigência sob a alegação de que a legislação tributária que trata dos incentivos fiscais disciplinou, para o incentivo em questão, no sentido de que somente o imposto constitui sua base de cálculo, enquanto que aos demais (que cita) foi clara ao incluir o adicional na referida base, a qual deve ser interpretada literalmente, sem extensões, para não alterar os objetivos visados pelo legislador. Diz, ainda, que existem julgados mais recentes que rumam em sentido contrário à tese do Contribuinte e que o MAJUR/1991, ao tratar do incentivo em apreço, à página 46, orientou no sentido de que o adicional não será computado na sua base de cálculo.

Contra esta decisão a pessoa jurídica interpôs recurso a este Colegiado (fl. 36), no qual limita-se a fazer remissão às razões impugnativas.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O artigo 4º do Decreto-lei nº 1.564/77, matriz legal do artigo 449 do RIR/80, veio à lume em decorrência de alteração introduzida no artigo 29 do D.L. nº 756/69.

O Decreto-lei nº 756/69, que, fundamentalmente, dispôs sobre a valorização econômica da Amazônia, contemplou com os incentivos fiscais somente as pessoas jurídicas instaladas na área de atuação da SUDAM, a exemplo do artigo 29, cujo benefício foi incluído no regulamento do imposto sobre a renda com a denominação específica de Depósito para Reinvestimento. Ressalte-se que o mesmo consta de capítulo intitulado, no referido decreto-lei, ISENÇÕES E REDUÇÕES (Capítulo II).

Com o advento do Decreto-lei nº 1.564/77, introduzindo alterações nos incentivos fiscais do imposto sobre a renda para os empreendimentos localizados nas áreas de atuação da SUDAM e da SUDENE, o artigo 29 do D.L. 756/69 foi modificado pelo artigo 4º daquele diploma legal, portanto a seguinte redação:

* 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 ou pela SUDENE, dos respectivos projetos técnico-econômicos de modernização, complementação, ampliação ou diversificação." (grifei).

Sublinhe-se que a alteração digna de nota é a que estende o benefício à área da SUDENE. Quanto ao incentivo, não houve qualquer alteração. vale dizer, sua base de cálculo, estabelecida quando de sua instituição para as empresas instaladas na região da SUDAM (artigo 29 do D.L. 756/69) permaneceu a mesma relativamente à SUDENE.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10380.004426/93-78
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.676

Aqueles decretos-lei dispuseram sobre outras formas de incentivos fiscais, os quais, em razão das condições estabelecidas aos contribuintes para sua fruição, em que predominaram as que importavam maior grau de operacionalização dos empreendimentos, tiveram por base de cálculo, além do imposto de renda, os adicionais não restituíveis. É o caso dos artigos 22 e 23 do D.L. 756/69 e do artigo 1º do D.L. 1.564/77.

Com efeito. O artigo 1º do D.L. 1.564/77 assim dispôs:

" Os empreendimentos industriais ou agrícolas que se instalarem, modernizarem ou diversificarem, nas áreas de atuação da SUDAM ou da SUDENE, até o exercício de 1982, inclusive, ficarão isentos do imposto de renda e adicionais não restituíveis incidentes sobre seus resultados operacionais, pelo prazo de 10 anos, a contar do exercício financeiro seguinte ao ano em que o empreendimento entrar em fase de operação ou quando for o caso, ao ano em que o projeto de modernização, ampliação ou diversificação entrar em operação, segundo laudo constitutivo expedido pela SUDAM ou pela SUDENE.

Par. 1º. - Os projetos de modernização, ampliação ou diversificação somente poderão ser contemplados com a isenção prevista neste artigo quando acarretarem, pelo menos, 50% (cinquenta por cento) de aumento da capacidade instalada no respectivo empreendimento."

Pois bem.

Não apenas as isenções, mas também os benefícios de redução de que tratam os precitados diplomas legais, todos eles reproduzidos no RIR/80, tiveram a base de cálculo dos respectivos incentivos constituída pelo imposto de renda e adicional, em face das razões já esposadas, quais sejam, que a contrapartida dos incentivos se constituísse na efetiva operacionalização dos empreendimentos incentivados.

Neste passo, portanto, já nos é possível estabelecer uma razão para as diferentes base de cálculo dos incentivos regionais, independentemente da denominação a eles atribuída pelo ato legal. Os incentivos foram concedidos na razão direta da produção dos empreendimentos, o que implicou que os mesmos estivessem em operação a fim de que fossem atendidos, de forma eficaz, os objetivos desenhados nos planos de desenvolvimento daquelas



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10380.004426/93-78

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.676

regiões. Por este motivo é que o denominado Depósito para Reinvestimento foi incentivado tendo por base de cálculo, conforme o dispositivo de lei, apenas o valor do imposto e nada mais. O objetivo da lei, neste caso, é o de incentivar apenas a modernização, a complementação, a ampliação ou a diversificação do empreendimento, sem qualquer vinculação à sua operacionalização. Por outro lado, todas as vezes em que o incentivo é concedido vinculado à operacionalização do empreendimento, sua base de cálculo, como não poderia deixar de ser, é maior, posto que constituída pelo imposto e adicional.

Este entendimento, com efeito, vai de encontro ao princípio da capacidade contributiva, que, neste caso, face a exigências diferenciadas através de normas de procedimento, as fontes do almejado desenvolvimento regional são incentivadas de acordo com a capacidade de obter receitas e a aptidão para realizar o interesse público. Incentivos fiscais instituídos com o escopo de incrementar o desenvolvimento regional, que não consideram os diferentes resultados alcançados pelos empreendimentos acarretará flagrante violação ao princípio da capacidade contributiva.

Em que pese estar inicialmente apoiado em interpretação teleológica, posto que considera a finalidade objetivada pelo legislador através dos dispositivos legais retromencionados, este entendimento conduz-me, data venia, a discordar daqueles que entendem a favor da inclusão do adicional na base de cálculo do depósito para reinvestimento.

Considerando-se, contudo, que a questão implica maiores indagações, importa, em diante, a fim de dar maior sustentação à tese ora defendida, procurar entender o alcance e sentido das disposições contidas no artigo 449 do RIR/80, que reputo fundamental no presente discurso, agora sob a ótica do artigo 111 do Código Tributário Nacional, que estabelece em seus incisos o emprego da interpretação literal para os dispositivos de lei que concedam suspensão ou exclusão do crédito tributário, bem como isenções e dispensa de obrigações acessórias. Importa, inicialmente, admitir que redução de imposto possui a mesma natureza de isenção, como forma que é de exclusão do crédito tributário, donde ser aplicável à legislação que a conceda a regra de interpretação literal.

Assim sendo, deve-se interpretar os dispositivos legais concessivos do incentivo fiscal sub examen segundo a letra da lei, de forma taxativa, não se admitindo qualquer ampliação em seu texto para favorecer mais do que o concedido. Não é lícito ao intérprete e aplicador da lei distinguir onde o texto isencional não distinguiu. Logo, se o artigo 449 do RIR/80 refere-se apenas a imposto, afronta a regra de interpretação determinada pelo CTN quem estender à base de cálculo do depósito para reinvestimento o valor do adicional.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10380.004426/93-78
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.676

Carlos Maximiliano, em sua magnífica obra "Hermenêutica e Aplicação do Direito", 15ª ed., Forense, p. 332/334, discorrendo acerca da interpretação das leis fiscais, assim leciona:

" ... Tratam-se as normas de tal espécie como se foram rigorosamente taxativas; deve, por isso, abster-se o aplicador de lhes restringir ou dilatar o sentido. Muito se aproximam das penais, quanto à exegese; porque encerram prescrições de ordem pública, imperativas ou proibitivas, e afetam o livre exercício dos direitos patrimoniais. Não suportam o recurso à analogia, nem a interpretação extensiva; as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, estrito."

E mais adiante:

" 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 até à evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da 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 da sua autoridade para exigir tributos."

É desta forma, portanto, que deve ser interpretada a lei que conceda benefícios fiscais pelos quais o contribuinte deixa de pagar tributos, eis que os incentivos são sempre limitados ao que determina a norma concessiva. E assim deve ser interpretado o artigo 449 do RIR/80.

E não se alegue que o texto do referido artigo regulamentar possui palavras ambíguas, a suscitar dúvidas quanto ao sentido literalmente apreendido, eis que o legislador se expressou com clareza cristalina ao estabelecer, por mais de uma vez, a base de cálculo do incentivo como sendo apenas o imposto devido; nem mais, nem menos.

Ao interpretar a norma do artigo em questão entendendo o intérprete que o adicional se inclui na base de cálculo da redução relativamente ao depósito para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10380.004426/93-78
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.676

reinvestimento, atribuiu diagnóstico diverso e contrário à lógica da matéria disciplinada e à lógica do Direito.

A partir do instante em que o artigo 176 do CTN exigiu do legislador que especificasse quais os tributos a serem alcançados pelo benefício da isenção, ou seja, quais os tributos que poderão ser excluídos, e tendo em conta que a norma do artigo 449 do RIR/80 está adstrita ao seu rigor, incorre em flagrante violação aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia quem, a seu talante, inclui em suas disposições outros tributos não alcançados pelo benefício fiscal.

As disposições do artigo 111 do CTN, portanto, como situações albergadas pelo Direito Tributário, em que se exige a interpretação gramatical restritiva, somente podem se materializar nos casos expressos, sendo defeso ao intérprete utilizar-se de deduções, induções ou analogia, para dar maior elasticidade ao texto interpretado, como pretende a recorrente.

Assim é que, ao ser interpretado o artigo 449 do RIR/80 ou sua matriz legal, o produto a ser obtido deve decorrer da linguagem expressada pelo legislador e estar restrito tão-somente às suas palavras. Onde consta que o depósito para reinvestimento corresponde à metade do imposto devido, é exatamente isto o que o legislador disse. Não cabe, pois, interpretação extensiva, além do que está expresso na norma.

Vimos à epígrafe, que o Depósito para Reinvestimento previsto no artigo 449 do RIR/80, em sua forma original, encontra-se inserido no Capítulo II do D.L. 756/69, sob a denominação genérica de ISENÇÕES E REDUÇÕES, alinhado a outros incentivos, o qual, por sua natureza, é essencialmente uma redução.

Logo, é com muita propriedade que, ao buscar o sentido das palavras utilizadas no texto do parágrafo 2º do artigo 405 do RIR/80, cuja matriz legal é o artigo 3º do D.L. nº 1.704/79, tem-se concluído que o termo DEDUÇÃO nele empregado não alcança a expressão REDUÇÃO. A partir dessa conclusão é que o adicional do imposto de renda instituído pelo D.L. nº 1.704/79 é aceito na formação da base de cálculo do depósito para reinvestimento. Assim, vários julgados deste Colegiado têm decidido.

Mas não é somente com base na análise de sua origem ou de sua essência que o depósito para reinvestimento se constitui em redução do imposto, ao invés de dedução. A diferença se acentua ao se analisar as expressões sob o ponto de vista técnico na determinação de seus valores.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10380.004426/93-78
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.676

O valor da dedução é determinado aplicando-se sobre o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real, diretamente, como é o caso, v.g., do Programa de Alimentação do Trabalhador e do PIS/Dedução-IR, ou indiretamente, mediante opção na declaração de rendimentos (artigos 503 a 509 do RIR/80), do percentual correspondente a cada incentivo. O quadro destinado à demonstração do imposto devido contém todas as deduções permitidas.

Os incentivos fiscais de redução e isenção, diferentemente, possuem metodologia própria de apuração, eis que calculados com base no lucro da exploração conforme previsto no artigo 19 do D.L. 1.598/77, que consiste em depurar o resultado da atividade incentivada. Tais incentivos estão igualmente indicados no referido quadro da declaração de rendimentos, para fins de apuração do imposto devido.

E o depósito para reinvestimento, exatamente por se tratar de redução, sujeita-se à determinação do lucro da exploração, conforme, aliás, estabelece o parágrafo 1º do artigo 449 do RIR/80.

É, pois, indubitoso, que este incentivo não se confunde com dedução.

Assim sendo, não fosse o parágrafo 3º do artigo 1º do D.L. nº 1.704/79 interpretado apenas em parte, o valor do adicional poderia compor a base de cálculo da redução por reinvestimento. A contrário sensu, se a interpretação do mencionado texto se fizer por completo a conclusão será diferente, no sentido de robustecer a tese de que, como demonstrado anteriormente, apenas o imposto de renda pode compor a base de cálculo daquele incentivo.

Segundo o texto legal, “O valor do adicional previsto no parágrafo anterior será recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções.” (grifei).

Do entendimento a que têm chegado outros intérpretes, que admitem o adicional na base de cálculo do incentivo em questão, conclui-se que buscaram se preocupar apenas com o sentido da expressão “deduções”, sem atentarem para a mensagem principal contida na primeira oração, ou seja: “O valor do adicional previsto no parágrafo anterior será recolhido integralmente como receita da União, ...” (grifei).

Ora, se o principal comando normativo é no sentido de vedar destinação diversa do adicional que não sejam os cofres do Erário Nacional, em razão de seu recolhimento integral, então, qualquer procedimento subtrativo está impedido, sendo indiferente a expressão



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10380.004426/93-78
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.676

empregada em sua designação, seja ela desconto, dedução, diminuição, subtração, redução, porquanto qualquer delas importa o não recolhimento integral da receita tributária, contrariando o mandamento legal acima transcrito.

Poder-se-ia questionar quanto aos incentivos concedidos também com base no adicional, expressamente, posto que, como visto, o mesmo deve ser recolhido integralmente. Entretanto, é forçoso admitir esta possibilidade, sob pena de se ofender direitos adquiridos e imprimir retroação ao D.L. 1.704/79, em prejuízo dos contribuintes beneficiados, o que é vedado pelo CTN e pelo Estatuto Político da Nação.

Conclui-se, destarte, que a expressão “deduções” constante do texto acima referido teve por escopo afastar a construção gramatical das estruturas regulares ou comuns, a fim de transmitir mais concisão, mais expressividade, e garantir o procedimento estabelecido. Quando muito pôder-se-ia admitir, alternativamente, que o objetivo da norma é apenas o de impedir que parte da receita obtida com o adicional fosse destinada aos Fundos de Participação dos Estados e Municípios, todavia tratar-se-ia de mero exercício de elocubrações cerebrinas.

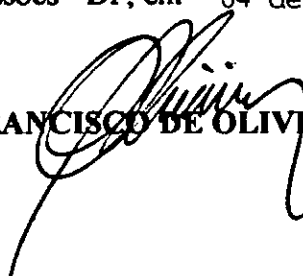
De todo o exposto, conclui-se, finalmente, que:

1. a base de cálculo do incentivo referente ao depósito para reinvestimento previsto no parágrafo 4º do D.L. 1.564/77 é a importância do imposto devido tal como se lê, razão porque é inadmissível a inclusão do adicional previsto pelo D.L. 1.704/79;

2. independentemente da denominação que se dê, qualquer procedimento que acarrete diminuição do valor do adicional, sem que para tanto o empreendimento já esteja expressamente beneficiado, impede o seu recolhimento integral aos cofres públicos, contrariando frontalmente o disposto no artigo 1º, parágrafo 3º, do D.L. 1.704/79.

Face a estas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 04 de dezembro de 1996.


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR