

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nr. 10380/009.444/91-75
ACORDÃO N. 105-7.752

Sessão de: 14 de setembro de 1993
Recurso nr: 103.467 - IRPJ - EX: 1989
Recorrente : CONSTRUTORA COLMEIA LTDA.
Recorrida : DRF EM FORTALEZA - CE

ACAS

IRPJ - REDUÇÃO PARA REINVESTIMENTO - A redução do imposto de renda, de que trata o art. 449 do RIR/80, incide sobre o adicional criado pelo Decreto-lei nr. 1.704/79.
RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA COLMEIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Márcio Machado Caldeira que negava provimento.

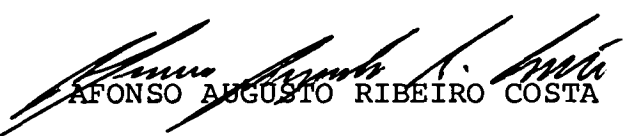
Sala das Sessões, em 14 de setembro de 1993


CELI DEFINÉ MARIZ DELDUQUE

- PRESIDENTE

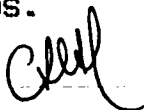

HISSAO ARITA

- RELATOR

VISTO EM  AFONSO AUGUSTO RIBEIRO COSTA
SESSÃO DE: 24 FEV 1995

- PROCURADOR DA FA
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JACKSON MEDEIROS DE FARIAS SCHNEIDER E AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO. AUSENTES, JUSTIFICAMENTE OS CONSELHEIROS JOSE DO NASCIMENTO DIAS E GILBERTO CONGRO BASTOS.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nr. 10380/009.444/91-75
ACORDÃO N. 105-7.752

2.

Recurso nr. 103.467

Recorrente : CONSTRUTORA COLMEIA LTDA.

RELATÓRIO

CONSTRUTORA COLMEIA LTDA., já qualificada nos autos do presente Processo, interpõe recurso voluntário a este Conselho, contra decisão "a quo", de fls. 27/30, da lavra do Senhor Delegado da Receita Federal em Fortaleza (CE), pela qual foi mantida a exigência que lhe foi imposta através de Notificação de Lançamento Suplementar, emitida em decorrência de revisão interna de sua Declaração de Rendimentos do exercício financeiro de 1989, quando se constatou redução por reinvestimento na área da SUDENE, em valor superior ao limite legal, com infração ao disposto no artigo 449, c/c com o artigo 412, ambos do RIR/80, conforme documento de fls. 03.

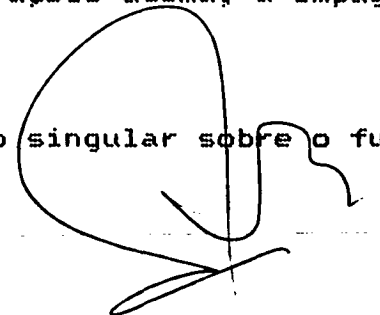
O crédito tributário exigido importou em Cr\$ 2.617.158,81.

Em sua impugnação de fls. 01/02, a empresa expõe que ao preencher o Quadro 09 da Declaração considerou o adicional rateando na proporção entre o Lucro da Exploração e o Lucro Real, cujo procedimento está fundamentado na lei e na jurisprudência, aludindo que este Conselho tem acolhido sua pretensão, sendo, portanto, ocioso discutir o entendimento dos artigos 449 e 412 do RIR/80.

Após mencionar diversos julgados deste Colegiado, salienta que no Exercício 1989, período-base 1988, o adicional referido era previsto no artigo 25 da Lei nr. 7.450/85.

Feitas as considerações acima, a impugnante roga pelo cancelamento da exigência.

Prolatada a decisão singular sobre o fundamento de que,



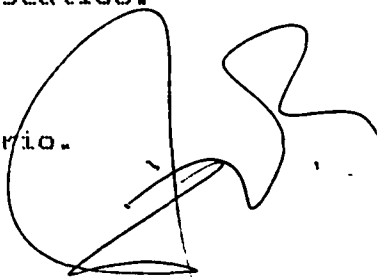
de acordo com orientação administrativa, o adicional não será computado para o cálculo do incentivo fiscal de redução para reinvestimento, o que é esclarecido pelo art. 1o. par. 3o. do Decreto-lei nr. 1.704/79, segundo o qual o valor do adicional será recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções, procedimento esse ratificado pelo Acórdão nr. 105-3.645/89 deste Conselho (ementa reproduzida), sendo, por todos os argumentos, mantido a Notificação do Lançamento Suplementar (grifo do original).

A ciência da decisão foi tomada através do "A.R." no dia 25.05.92, conforme recibo, tendo sido o recurso interposto no dia 19.06.92, conforme documento de fls. 34.

As fls. 35 e 36, a Recorrente exhibe suas razões de apelo, segundo as quais, após narração dos fatos, diz que esta Corte já consagrou a interpretação do art. 1o. parágrafo único, do Decreto-lei nr. 1.704/79, através do Acórdão nr. 103-04.341/82, no sentido de que não estão abrangidas pela expressão "deduções" as isenções do imposto, e nesta mesma linha existe vasta jurisprudência deste Conselho que, por reiteradas vezes, tem acolhido a tese de que a redução do imposto para reinvestimento, prevista no art. 449 do RIR/80, incide sobre o adicional, para o que aponta diversos Acórdãos, relacionando, ainda, o da CSRF, que, pelo Acórdão nr. 01-01.667/86, ratifica o mesmo entendimento de que sobre o adicional instituído por este parágrafo aplica-se a redução do imposto prevista no artigo 459.

Face ao exposto, a Recorrente requer seja decretada a nulidade do Lançamento discutido.

E o relatório.

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke at the bottom.

V O T O

Conselheiro HISSAO ARITA, Relator:

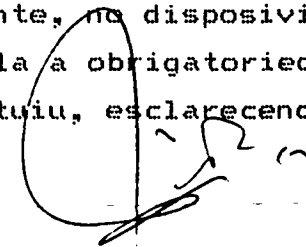
Recurso tempestivo, interposto por parte legítima, dele conhecido.

O litígio submetido a julgamento diz respeito apenas a aplicabilidade da redução prevista no art. 449 do RIR/80, sobre o adicional instituído pelo Decreto-lei nr. 1.704, de 23.12.79. Com efeito, embora o Auto dê conta de que constatou-se "redução por reinvestimento na área da SUDENE, em valor superior ao limite legal", remetendo ao art. 449, c/c o art. 412, ambos do RIR/80, o valor da exigência revela que seu cálculo se fez pela mera exclusão do incentivo, de que trata o Decreto-lei nr. 1.704/79, sobre o adicional.

Os fatos dados como infringentes não estão, portanto, descritos com clareza na peça básica. Entretanto, em impugnação, a empresa demonstrou haver percebido o conteúdo real da imputação, e situou suas razões corretamente, não se verificando, assim, qualquer cerceamento de defesa.

A decisão de primeiro grau também limita-se a examinar a tese, mantendo, ao final, a exigência, sem que, em qualquer momento, se tenha questionado o cálculo do Lucro da Exploração, ou o direito ao incentivo, ou ainda a apuração do valor da redução, dentro do valor adotado. Não há, portanto, divergência a dirimir quanto a matéria de fato. A lide cinge-se, assim, a matéria de direito, e situa-se apenas em definir se a redução de que trata o art. 449 do RIR/80 tem aplicação sobre o valor do adicional de que trata o Decreto-lei nr. 1.704/79.

A tese adotada pela fiscalização, que conclui pela inaplicabilidade, assenta-se, primordialmente, no dispositivo do próprio diploma legal em referência, que estipula a obrigatoriedade do recolhimento integral do adicional que instituiu, esclarecendo que não são permitidas quaisquer deduções.



Dessa forma, a exigência consubstanciada no Lançamento Suplementar de fls. 03 apoia-se no entendimento de que, ao excluir quaisquer deduções sobre o adicional de que trata o Decreto-lei nr. 1.704/79, excluiu também quaisquer reduções, inclusive aquela regulada no art. 449 do RIR/80.

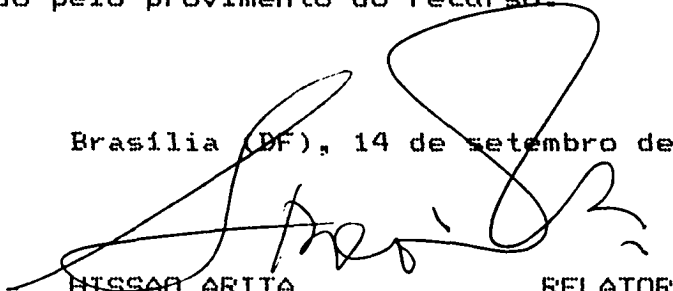
A jurisprudência, conquanto não uniforme, é francamente favorável ao entendimento aqui esposado pela defesa. Vale dizer, fundamenta-se em que as "deduções" não podem ser confundidas com reduções ou isenções, eis que, na legislação de regência do imposto, aquele termo ostenta significado próprio, inconfundível. Desta maneira, constituiria interpretação extensiva e, pois, insustentável aquela que engloba, na exclusão objeto do art. 10. par. 3o. do Decreto-lei nr. 1.704/79, as reduções, regidas por norma diversa. Nesse sentido, pronunciou-se também a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Ao meu ver, de fato, não cabe confundir "deduções" com "reduções", nem estender a estas a norma que se dirige àquelas. São termos de conteúdo diverso e significado próprio, fixado na legislação de regência do Imposto de Renda, não cabendo, portanto, o recurso à acepção comum.

Por isso, vejo que limitação constante no par. 3o. do art. 10. do Decreto-lei nr. 1.704/79 não pode ter o alcance de excluir a aplicação da redução regulamentada no art. 449 do RIR/80.

Nesse sentido, filio-me à jurisprudência fartamente preponderante neste Colegiado e na Câmara Superior de Recursos Fiscais, votando pelo provimento do recurso.

Brasília (DF), 14 de setembro de 1993


HISSAO ARITA

RELATOR

DECLARAÇÃO DE VOTO

CONSELHEIRO MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

A matéria submetida a exame deste colegiado nos presentes autos, cujo recurso foi provido por maioria de votos, quando permaneci como único conselheiro vencido, já mereceu inúmeras decisões favoráveis ao sujeito passivo, como mencionado pelo ilustre relator.

No entanto, decisão mais recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais reformou o entendimento então pacífico nas diversas Câmaras deste Primeiro Conselho, cujo voto condutor do Acórdão nº CSRF/01-1.205, de 29/10/91, mereceu uma criteriosa e bem fundamentada análise desta matéria controvertida e restou com a seguinte ementa:

IRPJ-REDUÇÃO DO IMPOSTO COMO INCENTIVO FISCAL - DEPOSITO PARA REINVESTIMENTO - ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA - O valor do adicional do imposto de renda instituído pelo DL 1.704/79, sucessivamente estendido aos exercícios posteriores, não pode ser computado na base de cálculo para determinar-se o valor da redução por reinvestimento de que tratam os arts. 449 e 459 do RIR/80.

Assim, fundamento minha discordância fazendo a nexar por cópia, o voto do ilustre relator Dr. Juarez de Moraes, relator do mencionado acórdão.


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

V O T O

Conselheiro JUAREZ DE MORAIS, relator.

Trata o presente processo de divergência jurisprudencial deste Conselho relativa à determinação da base de cálculo do incentivo fiscal chamado "depósito para reinvestimento", cujos preceitos legais básicos estão consolidados nos arts. 449 e 459 do RIR/80, já que o benefício é comum nas áreas de atuação da SUDAM e da SUDENE.

2. A questão a decidir resume-se em definir se o adicional do imposto de renda instituído pelo Decreto-lei nº 1.704/79 pode ou não ser incluído para efeito do cálculo do montante que a pessoa jurídica faz jus na utilização do incentivo fiscal. A solução do problema extrapola o âmbito do referido Decreto-lei visto que houve autorização legal para sua cobrança nos exercícios subsequentes, inclusive o atual, pelos seguintes atos:

- DL 1967/82, art. 23, §§ 1º a 3º - Exercícios de 1983/1985;

- DL 2065/83, art. 15, II - Exercícios de 1984 e 1985;

- DL 2134/84, art. 5º - Exercício de 1986;

- Lei 7.450/85, art. 25 - A partir de 01.01.86.

3. Alguns arestos de Câmaras deste Conselho e um acórdão da própria CSRF têm entendido que o adicional deve integrar a base de cálculo do incentivo. Data vênua, discordo dessa compreensão por considerá-la frontalmente contrária aos preceitos legais que disciplinam os incentivos fiscais ao desenvolvimento regional nas áreas de atuação da SUDAM e da SUDENE, conforme demonstraremos mais adiante.

4. Preliminarmente, é importante dizer que o deslin-



Acórdão nº CSRF/01-1.205

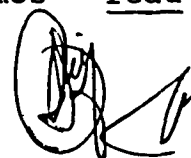
deslinde do problema suscitado jamais poderia ser relegado à simplória discussão terminológica nascida com o emprego da palavra "deduções", utilizada em um parágrafo do artigo do Decreto-lei nº 1.704/79, que instituiu o incentivo fiscal e que vem sendo repetida nos diplomas legais posteriores sobre o assunto, "in verbis".

"3º - O valor do adicional previsto no parágrafo anterior será recolhido integralmente como Receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções."

5. Ao argumento do preclaro relator do acórdão da CSRF (fls. 9) no sentido de que não existem palavras inúteis na lei, querendo justificar que o incentivo é uma redução do imposto e não uma dedução, respondemos que, lamentavelmente, houve descuido do legislador no particular, visto que, no mesmo sentido, são empregados os termos redução, dedução e, mesmo, desconto, querendo todos significar uma diminuição no valor do imposto de renda a recolher pelo contribuinte.

6. Assim é que não existia uma terminologia coerente e uniforme na lei sobre as parcelas do imposto de renda destinados a aplicações específicas em programas da SUDAM e da SUDENE. A Lei nº 4.239/63 utiliza o termo desconto (A pessoa jurídica poderá descontar, art. 18), enquanto que o Decreto-lei nº 756/69 não tinha preferência, usando indistintamente as palavras dedução ou redução com o mesmo sentido (cf. o título do Capítulo I, "caput" e § 6º do art. 1º, §§ 1º e 2º do art. 2º). Ao criar os Fundos de Investimentos, o Decreto-lei nº 1.376/74 usou a expressão "dedutíveis para referir as parcelas do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas, relativas a incentivos fiscais e as destinadas a aplicações específicas (FINOR, FINAM, Fiset's, FUNRES, PIN, PROTERRA, PIS, EMBRAER e MOBILAL).

7. Também é muito cômodo, mas não encontra respaldo na lei, pretender-se resolver a questão jurídica a partir de critérios utilizados pelo Poder Executivo na sistematização de Regulamento. Poderíamos até encontrar coerência e boa técnica legislativa, que preferimos não discutir, no emprego dos termos redu



redução e dedução no contexto do Regulamento do Imposto de Renda, atual e anteriores, aspectos esses que, no deslinde do problema jurídico, não são relevantes.

7.1 Não custa lembrar, a propósito, que, substancialmente, o Regulamento constitui simples decreto regulamentar das normas legais, não podendo, jamais, modificar ou alterar o conteúdo da lei.

8. Essas premissas ocorrem-nos a propósito dos fundamentos que foram utilizados nos Acórdãos 103-04341, 103-0555 e 103-05438.

8.1 O primeiro deles está apoiado quase exclusivamente nesses aspectos ora focalizados, afora algumas citações a dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN) que não ajudam o desenvolvimento do raciocínio (lê voto de fls. 100/101).

8.2 Já os outros dois acórdãos, relatados pelo então Conselheiro Carlos Augusto Vilhena, têm a seguinte fundamentação, que lemos em plenário (lê itens 10 e 12 do acórdão, às fls. 51 do processo).

8.3 No item 11 do Acórdão é defendida a tese de que uma redução no valor inicial do adicional não o está deduzindo, ou seja, não haveria um recolhimento do adicional menor que o devido. Justifica que o "efetivo montante do adicional só é determinado após reduzido do valor do incentivo fiscal a que faça jus o contribuinte." A partir desse valor, já diminuído, é que não poderia haver dedução...

8.4 Diz o Conselheiro que a tese está amparada em sólida lógica ... Não compartilho desse entendimento. Em verdade, após dissecado o trocadilho, não se pode aceitar a tese porque, além de refletir raciocínio imaginativo sem consistência, agride frontalmente o texto do § 3º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.704/79 e estende indevidamente o benefício fiscal a situações que a própria lei procurou vedar expressamente.



Acórdão nº CSRF/01-1.205

9. O Acórdão CSRF/01-0667 também chegou à conclusão de que o valor do adicional pode ser incluído na base de cálculo do benefício fiscal. Teve o grande mérito de elevar o estudo do problema para o campo jurídico, mas o resultado não foi feliz, a meu ver, simplesmente porque se baseou em premissas falsas, conforme abordaremos mais adiante (item 12).

9.1 Por ora, para melhor compreensão dos aspectos jurídicos ao longo do tempo, é preciso por em evidência os textos legais que disciplinaram o depósito para reinvestimento.

9.2 O incentivo fiscal foi inicialmente instituído em benefício de empresas industriais e agrícolas instaladas na área de atuação da SUDENE, assim dispondo o art. 23 da Lei nº 5.508, de 11.10.68:

"Art. 23 - As empresas industriais e agrícolas, instaladas na região da SUDENE, poderão depositar, para reinvestimentos, no Banco do Nordeste do Brasil S.A. (BNB), acrescida em 50% (cinquenta por cento), metade da importância do imposto de renda devido, ficando, porém, a liberação dos citados recursos condicionada à aprovação pela SUDENE, dos respectivos projetos técnico-econômicos de modernização ou complementação do equipamento industrial." (grifamos)

9.3 Posteriormente, o art. 29 do Decreto-lei nº 756/69 de 11.08.69, estendeu o gozo do benefício em favor de empresas industriais, agrícolas, pecuárias e de serviços básicos mantidas na área de atuação da SUDAM, in verbis:

"Art. 29 - As empresas industriais, agrícolas, pecuárias e de serviços básicos, instaladas na região da SUDAM, poderão depositar para reinvestimentos, no Banco da Amazônia S.A. (BASA), desde que acrescida em 50% (cinquenta por cento) de recursos próprios, a importância do imposto de renda devido, que devam pagar, ficando, porém, a liberação dos citados recursos condicionada à aprovação pela SUDAM, dos respectivos projetos técnico-econômicos, de modernização, complementação, ampliação, ou diversificação." (grifamos)



Acórdão nº CSRF/01-1.205

9.4 Tendo em vista que a abrangência dos textos legais era diferente, o Decreto-lei nº 1.564, de 29.07.77, deu tratamento uniforme ao incentivo fiscal, o que, na prática, resultou na sua extensão às atividades pecuárias e de serviços básicos mantidos na área da SUDENE, já que anteriormente previsto para a área da SUDAM, adiante transcrito:

"Art. 4º - Os artigos 23 da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1968, e 29 do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, passam a ter 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 reinvestimentos metade da importância do imposto devido, acrescido 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" (grifamos)

9.5 Por sua vez, o art. 19 da Lei nº 8.167, de 16.01.91, alterou os percentuais de cálculo do incentivo dispondo:

"Art. 19 - As empresas que tenham empreendimentos industriais e agroindustriais, em operação nas áreas de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, poderão depositar no Banco do Nordeste do Brasil S/A e no Banco da Amazônia S/A, respectivamente, para reinvestimento, quarenta por cento do valor do Imposto de Renda devido pelos referidos empreendimentos calculados sobre o lucro da exploração, acrescido de cinquenta por cento de recursos próprios, ficando, porém, a liberação desses recursos condicionada à aprovação, pelas Agências do Desenvolvimento Regional, dos respectivos projetos técnico-econômicos de modernização ou complementação de equipamento." (grifamos)

10. Também é importante rever os dispositivos legais que disciplinaram a isenção e a redução do imposto de renda nas

áreas jurisdicionadas pela SUDAM e pela SUDENE, a saber:

- Lei nº 4.239, de 27.06.63 (SUDENE)

"Art. 13. Os empreendimentos industriais e agrícolas que se instalarem na área de atuação da SUDENE, ficarão isentos de imposto de renda e adicionais não restituíveis..." (grifamos)

"Art. 14. Até o exercício de 1973, inclusive, os empreendimentos industriais e agrícolas que estiverem operando na área de atuação da SUDENE à data da publicação desta lei, pagarão com redução de 50% o imposto de renda e adicionais não restituíveis." (grifamos)

- Lei nº 756, de 11.08.69 (SUDAM)

"Art. 22. Na forma da legislação aplicável, as pessoas jurídicas que mantenham empreendimentos econômicos na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia ... pagarão com a redução de 50% o imposto de renda e quaisquer adicionais não restituíveis..." (grifamos)

"Art. 23. Nos termos do artigo anterior gozarão de isenção de imposto de renda e quaisquer adicionais não restituíveis os empreendimentos econômicos que se implantarem, modernizarem, ampliarem e/ou diversificarem ..." (grifamos)

- Decreto-lei nº 1.564, de 29.07.77 (SUDENE e SUDAM)

"Art. 1º Os artigos 13 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963 e 23 do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, passam a ter a seguinte redação:

"Os empreendimentos industriais ou agrícolas que se instalarem, modernizarem, ampliarem ou diversificarem, nas áreas de atuação da SUDAM ou da SUDENE,, ficarão isentos do imposto de renda e adicionais não restituíveis" (grifamos)

11. Um exame comparativo dos textos legais revela, sem maiores esforços, o tratamento diferenciado que a lei dispensou aos dois grupos de incentivos fiscais. Na isenção e redução consta, de forma clara e textual, que o benefício fiscal alcança o imposto de renda e adicionais não restituíveis. Isso está dito expressa-

Acórdão nº CSRF/01-1.205

expressamente e vem sendo repetido em todas as oportunidades em que o legislador se ocupou da matéria. Vejam-se os arts. 13 e 14 da Lei nº 4.239/63, (isenção e redução na área da SUDENE), os arts. 22 e 23 do Decreto-lei nº 756/69 (redução e isenção na área da SUDAM) e art. 1º do Decreto-lei nº 1.564/77 (isenção nas áreas da SUDENE e da SUDAM, nova redação). Note-se que não há discrepância sobre o alcance dos dispositivos mencionados, que são lidos em plenário (lê)

11.1 Já o depósito para reinvestimento vem sendo tratado historicamente de forma mais restritiva. Houve cinco oportunidades em que o legislador tratou do assunto, a saber: (textos lidos em plenário)

I - Art. 23 da Lei nº 5.508/68 (área da SUDENE);

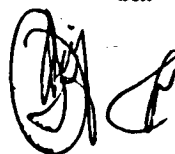
II - art. 29 do Decreto-lei nº 756/69 (área da SUDAM);

III - Art. 4º do Decreto-lei nº 1.564/77 (uniformização dos textos anteriores, para utilização uniforme nas duas áreas).

IV - Art. 19 da Lei nº 8.167/91 (SUDAM/SUDENE)

V - Art. 1º, II, do DL nº 1.730/79 (SUDAM e SUDENE).

11.2 A análise dos textos legais revela que o legislador adotou terminologia uniforme e coerente para o incentivo fiscal, estabelecendo expressamente que fosse calculado sobre o imposto devido em todas essas cinco oportunidades; não houve discrepância em nenhuma delas. A propósito, deve-se ressaltar ainda que, em um mesmo diploma legal, a lei emprega terminologia diferente quando trata dos dois grupos de incentivos; confronte-se a isenção prevista no art. 1º do Decreto-lei nº 1.564/77 com o depósito para reinvestimento disciplinado no art. 4º do mesmo decreto-lei. É evidente que o emprego de terminologia diferente em



uma mesma lei somente tem explicação no fato de que a mens legis pretendia lograr resultados desiguais.

12. Voltemos ao Acórdão CSRF/01-0667 para mostrar que o relator iniciou o seu voto contrapondo o art. 4º do Decreto-lei nº 1.564/77 (depósito para reinvestimento) ao art. 22 do Decreto-lei nº 756/69. (redução de 50%, ou isenção parcial). Conclui que (fls. 106):

"Na redação primitiva, (estava referindo-se ao art. 4º do DL 1564), 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: (lêem-se os dois artigos em plenário).

12.1 Nada mais errado. E nunca se poderia chegar a uma conclusão correta partindo-se de premissa falsa. É que o relator pretendia associar uma norma legal que trata de um incentivo fiscal (depósito para reinvestimento) com outra que disciplina matéria diversa (isenção parcial de 50%). No caso, não existe uma redação primitiva, como queria o relator, e outra redação atual diferente no particular para o depósito para reinvestimento. Temos, sim, a redação de dois textos legais sem nenhuma correlação de causa e efeito.

13. O restante da argumentação do relator também não merece louvores. Às fls. 05/07 do acórdão (fls. 107/109) traz à colação o conceito de LUCRO DA EXPLORAÇÃO introduzido na legislação do imposto de renda pelo DL 1598 abaixo transcrito, já com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 1730/79, in verbis:

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

I - a parte das receitas financeiras que exceder as despesas financeiras;

II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias, e



III. - os resultados não operacionais.

§ 1º Aplicam-se ao lucro da exploração: (lê em pl
nário)

a)

b)

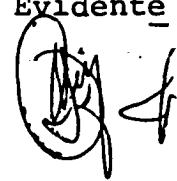
.....

§ 6º - O benefício fiscal previsto no artigo 23 da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1968, e 29 do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, com a redação dada pelo artigo 4º do Decreto-lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977, será 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:"; (grifamos)

13.1 O conceito de lucro da exploração foi introduzido na legislação do imposto de renda com objetivo de superar dificuldades existentes na determinação da base de cálculo dos incentivos regionais e setoriais, dando suporte legal à tese, defendida pela administração fiscal, de que ditos benefícios se restringiam aos resultados da pessoa jurídica oriundos da atividade que o governo pretendia estimular; por isso mesmo, não se poderia estendê-los por via interpretativa, a receitas decorrentes de atividades não operacionais, tais como as obtidas no mercado financeiro, em participações societárias e através de ganhos de capital.

13.2 A propósito, somente para ter-se uma idéia dos abusos que maus empresários estavam cometendo para tirar proveitos indevidos da concessão governamental, basta citar que a fiscalização da Receita Federal flagrou inúmeros casos em que a receita obtida no mercado financeiro era maior que a proveniente das atividades operacionais próprias da empresa.

13.3 Daí porque houve a necessidade da conceitualização legal da base de cálculo dos incentivos fiscais regionais e setoriais, o lucro da exploração. No § 1º do art. 19 do DL nº 1598 estão citados expressamente quais os incentivos fiscais a que se aplica o conceito. Veja-se que a lei se ocupou dos incentivos relativos à isenção e à redução (§ 1º, letras "a" e "b") e ao depósito para reinvestimento (§ 6º) em preceitos distintos. Evidente



Acórdão nº CSRF/01-1.205

Evidentemente que o tratamento diferenciado não foi por acaso; apenas houve coerência com os precedentes históricos da legislação. Note-se que, mais uma vez, o § 6º determina expressamente que o depósito para reinvestimento seja "apurado com base no imposto de renda" e que, ao reportar-se aos incentivos de isenção e redução o art. 19 do DL 1598 apenas cita as matrizes legais - que determinam o cálculo dos incentivos sobre o imposto de renda e adicionais não restituíveis.

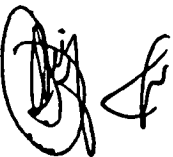
13.4 Essas considerações a respeito do lucro da exploração são feitas para demonstrar que a sua citação não ajuda a tese do relator do Acórdão CSRF/01.0667 no sentido de que, no cálculo do depósito para reinvestimento, deveria ser incluído o adicional do imposto de renda. Não existe nenhuma relação de causalidade entre uma coisa e outra. Conforme foi dito, o § 1º do art. 19 do DL nº 1598 apenas cita a quais incentivos fiscais se aplica o conceito de lucro da exploração.

14. As fls. 7 do Acórdão CSRF/01.0667 (fls. 109 do processo) o relator diz que "redução do imposto é a mesma coisa que isenção parcial".

14.1 Por força do desenvolvimento do raciocínio do voto, entenda-se que a palavra "redução" foi empregada em substituição a "deduções", inscrita no § 3º do art. 1º do DL nº 1704/79 e que deu origem à tese defendida pelo relator.

14.2 Dentro desse enfoque, é previsto esclarecer, ainda que a palavra "redução" não foi empregada pelo relator para designar a redução de 50% de que tratam os arts. 14 da Lei 4239/63 e 22 do DL 756/69, porquanto, se usada com aquela significação, não teria sentido a argumentação, já que os dispositivos referidos cogitam realmente de isenção parcial. Em resumo, o relator empregou a palavra redução para referir o depósito para reinvestimento.

14.3 Dito isso, pedimos vênias para discordar que dedução seja a mesma coisa de isenção parcial, conforme pretende o Dr



Acórdão nº CSRF/01-1.205

Antonio da Silva Cabral. Em verdade, trata-se de mecanismos substancialmente distintos, devendo ser lembrado que o instituto da isenção está bem definido no CTN (arts. 176 a 179), cujas normas foram complementadas por dispositivos legais e regulamentares que impõem uma série de requisitos para que o benefício fique assegurado. Leiam-se a propósito o art. 179 do CTN e arts. 448 e 458 do RIR/80 (lê em plenário).

14.4 Já o depósito para reinvestimento caracteriza uma autorização legal para que o pagamento do crédito tributário seja direcionado para finalidade distinta de sua arrecadação em favor do Tesouro Nacional. A fruição do favor fiscal requer apenas configuração de determinadas condições e requisitos previstos em lei não havendo a necessidade de reconhecimento formal do direito.

15. Estão pois analisadas as colocações feitas pelo ilustre relator às fls. 7 do acórdão CSRF/01-0667 (fls. 109 do processo) sobre a suposta incoerência da "administração" (melhor diria se referisse ao Poder Executivo, já que se referia ao RIR/80) Quanto aos diferentes comandos dos arts. 456, § 1º (cálculo da redução sobre o imposto e adicionais) e 459, § 1º (cálculo do depósito para reinvestimento com base no imposto), quando diz

"Esta interpretação é incoerente, pois ambos os dispositivos citados têm por base o art. 19 do Decreto-lei nº 1598/77. É o caso de se perguntar por que num caso se inclui o adicional e no outro não se inclui?"

responderíamos que o raciocínio somente está correto quando expressa que ambos os incentivos são calculados sobre o lucro da exploração. Acrescentaria apenas, para melhor compreensão da matéria, que, ao indicar expressamente os incentivos que devem ser calculados com base no lucro da exploração, o § 1º do art. 19 do DL 1598 pretendeu explicitar que não poderiam ser determinados em função do lucro real, que é a base de cálculo normal para apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas.

16. Abordo ainda trecho do voto (fls. 8) escrito nos



Acórdão nº CSRF/01-1.205

termos seguintes (fl. 110 do processo):

"Se o Decreto-lei nº 1704/79, 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%, teriam dito a mesma coisa que disse, ao determinar que tais empresas pagassem o imposto com uma alíquota adicional de 5% (35% mais 5%)."

16.1 A perplexidade suscitada, respondo que a opção do Decreto-lei nº 1704 pela instituição do adicional foi exatamente para que o valor correspondente a esse acréscimo fosse "recolhido integralmente como Receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções", consoante estabelece expressamente o seu § 3º, dispositivo este que constitui a parte fundamental da presente controvérsia. Se aceita a fórmula proposta pelo Dr. Antonio da Silva Cabral (elevação da alíquota do imposto de 35% para 40%) não seriam carregados para o Tesouro Nacional os recursos que se pretendiam para reforçar a receita da União, porquanto haveria redução, dedução, desconto ou, ainda, diminuição, conforme a escolha do termo mais do agrado, dos recursos relativos a deduções para depósito para reinvestimento e outras deduções asseguradas pela legislação (FINOR, FINAM, FISET's, FUNRES, PIN, PROTERRA, PIS, Programas de Alimentação do Trabalhador, Programas de Formação Profissional de Empregados, Incentivos à Informática, EMBRAER e MOBRAL), que, à época, reduzia a arrecadação do imposto de renda das pessoas jurídicas em até 52% do valor original correspondente.

17. Para finalizar, quero trazer o testemunho da Exposição de Motivos nº 13-R, de 17 de outubro de 1979, que encaminhou ao Presidente da República a minuta transformada, posteriormente, no Decreto-lei nº 1704/79 e que, como sabemos instituiu o indigitado adicional de 5%, in verbis:

"2. A arrecadação do imposto de renda incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas tem sido, no exercício financeiro em curso, inferior ao anteriormente previsto. Com vistas a que, no exercício financeiro de 1980, a arrecadação desse imposto possa atingir os níveis necessários ao cumprimento da previsão orçamentária e, assim, viabilizar o programa

Acórdão nº CSRF/01-1.205

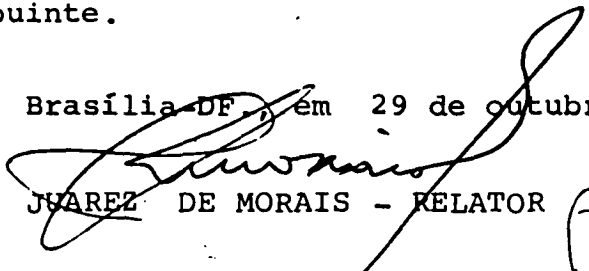
de trabalho do Governo, o artigo 1º do projeto ele-
va de 30% (trinta por cento) para 35% (trinta e
cinco por cento) a atual alíquota do imposto cobra-
do sobre o lucro real ou arbitrado das pessoas ju-
rídicas em geral. Para os mesmos objetivos, insti-
tui-se um adicional progressivo de 5% (cinco por
cento) sobre os lucros das pessoas jurídicas que,
apurados na conformidade com a legislação em vigor
excederem a importância de Cr\$ 30.000.000,00 (trin-
ta milhões de cruzeiros).

.....
.....

A fim de que não seja prejudicado o objetivo
visado com o dispositivo, não se permite que, des-
se adicional, seja deduzida qualquer parcela a
título de incentivo fiscal." (grifamos)

Face ao exposto, entendo que foi correta a deci-
são proferida com o Acórdão nº 105-2.475 (fls. 90) da Quinta Câma-
ra do Primeiro Conselho de Contribuintes, devendo ser mantida. As-
sim, voto no sentido de que seja negado provimento ao recurso espe-
cial do contribuinte.

Brasília-DF, em 29 de outubro de 1991


JUAREZ DE MORAIS - RELATOR 