

Sessão de 21 de março de 1994

Acórdão nº 107-1.008

Recurso nº 104.939

IRPJ - EX: DE 1990

Recorrente: SOCOCO S/A - INDUSTRIAS ALIMENTÍCIAS

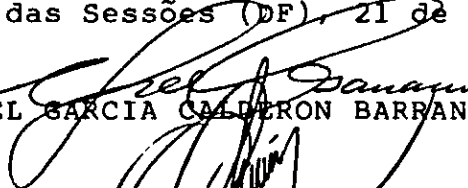
Recorrido: DRF EM MACEIÓ - AL.

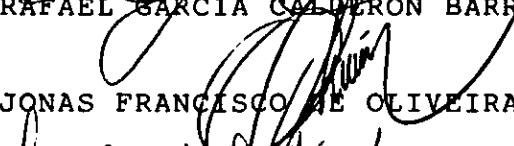
IRPJ - INCENTIVOS FISCAIS - REDUÇÃO POR REINVESTIMENTO - ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA - A redução do imposto de renda, de que trata o artigo 449 do RIR/80, não incide sobre o adicional criado pelo Decreto-lei nº 1.704, de 23.10.79, com as alterações posteriores.

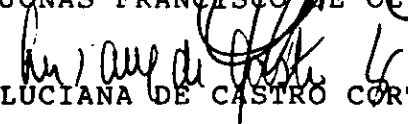
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCOCO S/A - INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros MAXIMINO SOTERO DE ABREU, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES (RELATOR), EDUARDO OBINO CIRNE LIMA E DÍCLER DE ASSUNÇÃO. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA.

Sala das Sessões (DF), 21 de março de 1994.


RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO - PRESIDENTE


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR DESIGNADO


LUCIANA DE CASTRO CORTEZ - PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE

24 MAR 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: NATANAEL MARTINS e MARIANGELA REIS VARISCO.

Acórdão nº 107-1.008

2

RECURSO Nº 104.939

RECORRENTE: SOCOCO S/A - INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS

RELATÓRIO

SOCOCO S/A - INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS, qualificada nos autos, manifesta recurso a este Colegiado contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Maceió- Al., que julgou procedente o Lançamento Suplementar de fls. 03/04.

A empresa, como se infere do demonstrativo do lançamento suplementar, excluiu, a título de redução por reinvestimento, valor maior que o limite legal. Segundo entendimento da repartição fiscal, o contribuinte não pode computar na base de cálculo do incentivo o adicional do imposto de renda, em face do disposto no artigo 449 do RIR/80.

Em sua impugnação (fls. 1/2), a pessoa jurídica sustenta a legitimidade do seu procedimento, esclarecendo que o depósito para reinvestimento representa uma diminuição do ônus tributário, sendo uma forma de redução, e bem assim que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão nº 01.0.667 consagrou vastíssima jurisprudência administrativa sobre a matéria.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento suplementar por entender que o contribuinte errara no cálculo da redução por reinvestimento ao computar o valor do adicional na base de cálculo do incentivo.

Na fase recursal (fls. 45/46), a empresa reitera perante o Colegiado os termos de sua impugnação.

é o relatório.

dh

Q

V O T O V E N C I D O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

A matéria de que tratam os presentes autos já foi objeto de diversos pronunciamentos das Egrégias Terceira e Primeira Câmara deste Colegiado, todos no sentido de que o adicional do imposto de renda instituído pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.704, de 23/10/79, com as alterações posteriores, compõe a base de cálculo da redução por reinvestimento de que trata o artigo 449 do RIR/80 (Ac. 103-04.341, 102-04.555, 101-71.725, 101-78.080, dentre outros). Esta orientação foi confirmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, consoante o Ac. CSRF/01-0.667.

Apesar de a legislação fiscal empregar em algumas passagens os termos redução, dedução e desconto com o mesmo sentido, não é menos verdadeiro que em nenhum momento essa confusão ocorreu no trato do depósito para reinvestimento, de sorte que esse fato não tem valor significativo no deslinde da controvérsia, que consiste em saber se esse incentivo se enquadra ou não no conceito de redução.

A Lei nº 4.239, de 27/06/63, que aprovou o Plano Diretor do Desenvolvimento do Nordeste, não destacou os incentivos, tratando-os todos em um só capítulo (Capítulo III) denominado de "Incentivos Fiscais", não contribuindo para uma distinção mais nítida da natureza do depósito para reinvestimento.

h

Q

Já o Decreto-lei nº 756, de 11/08/69, que dispõe sobre a valorização econômica da Amazônia, destacou os incentivos fiscais concedidos para o desenvolvimento da região em dois capítulos. No CAPITULO I, trata "DAS DEDUÇÕES TRIBUTARIAS PARA INVESTIMENTOS", e, NO CAPITULO II, cuida "DAS ISENÇÕES E REDUÇÕES".

E justamente nesse capítulo II, destinado às isenções e reduções, insere, no artigo 29, o benefício fiscal consistente na redução do imposto de renda devido para depósito para reinvestimento.

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/80, consolidando a legislação sobre o imposto de renda, segue a mesma classificação adotada no Decreto-lei nº 756/69, colocando a redução por reinvestimento (artigos 449 e 459), no Capítulo III-ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO COMO INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO REGIONAL, e não no Capítulo IX-APLICAÇÃO DO IMPOSTO EM INVESTIMENTOS REGIONAIS E SETORIAIS, em que se insere o artigo 492.

Os Regulamentos baixados pelo Poder Executivo integram a legislação tributária, sendo que em alguns casos a lei fiscal depende deles para sua aplicação.

A própria Administração Fiscal em todas as instruções para preenchimento do formulário do imposto de renda (MAJUR), como se verifica no MAJUR/90, fls.31, trata o incentivo em questão como redução, da seguinte forma: "Item 09/25 - Redução por Reinvestimento, muito embora, diga que o adicional não deve compor a base de cálculo da redução. E no formulário (pág. 1) figura igualmente essa referência, no quadro 15, item 12.

dh

9

Em sendo assim, não se pode ignorar esse tratamento legal e regulamentar no exame da matéria, sobretudo para dar-lhe um trato diferente, por via de interpretação. E para cobrar imposto.

Esse tem sido o entendimento da jurisprudência administrativa e de inúmeros julgados do Poder Judiciário sobre a matéria.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Ac. CSRF/01-1.205, de 29/10/91, por maioria de votos, modificou a sua interpretação dos dispositivos legais de regência, com cujos fundamentos, "data venia", não comungo pelas razões acima expostas.

Nesta ordem de juízos, adoto como razão de decidir os fundamentos consignados no voto proferido pelo eminente Conselheiro Antonio da Silva Cabral que embasou o Acórdão CSRF/01-0.667, solicitando à Secretaria da Sétima Câmara que se digne acostar aos autos cópia do referido voto, a fim de integrar o presente julgado, como se aqui transcrito fora.

Dou, pois, provimento ao recurso.

BRASÍLIA-DF, em 21 de março de 1994.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR.

Serviço Público Federal - Processo nº.10410/000.844/92-00
Acórdão nº. 107-1.008

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - Relator designado.

Não obstante o brilhante voto proferido pelo Ilustre colega e Conselheiro Dr. CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, que, como Relator, deu provimento ao recurso, mas que, por maioria de votos, foi desprovido, peço venia para, em cumprimento à designação feita pelo Sr. Presidente desta Câmara, proferir o voto vencedor.

A questão trazida para deslinde nesta instância não é recente e tem sido objeto de inúmeros Acórdãos, sendo apreciada inclusive pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, e, à vista dos julgados, parece predominar a tese de que o adicional de que trata o Decreto-Lei nº. 1.704/79 (art. 405, par. 2º., do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº. 85.450/80) compõe a base de cálculo do incentivo fiscal previsto no art. 449 do R.I.R./80, que trata do Depósito para Reinvestimento.

O art. 4º. do Decreto-lei nº. 1.564/de 29 de julho de 1977, matriz legal do art. 449 do R.I.R./80, veio à lume em decorrência da alteração introduzida no art. 29 do Decreto-lei nº. 756, de 11 de agosto de 1969.

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 da SUDAM, como é o caso do artigo 29, cujo benefício foi incluído no Regulamento do Imposto de Renda sob a denominação específica de Depósito para Reinvestimento, sublinhando-se que o mesmo consta de capítulo intitulado no mencionado Decreto-lei como ISENÇÕES E REDUÇÕES (Capítulo II).

Com a edição do Decreto-lei nº. 1.564/77, que introduziu alterações nos incentivos fiscais do imposto sobre a renda para os empreendimentos localizados nas áreas da SUDAM e da SUDENE, o citado art. 29 do D.L. nº. 756/69, foi modificado pelo art. 4º. daquele diploma legal, com 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

Serviço Público Federal - Processo no. 10410/000.844/92-00
Acórdão no. 107-1.008

imposto devido, acrescido a 50% (cinquenta por cento) de recursos próprios, ficando, porém, a liberação desses recursos condicionada à aprovação, pela SUDAM ou pela SUDENE, dos respectivos projetos técnicos-econômicos de modernização, complementação, ampliação ou diversificação." (grifei).

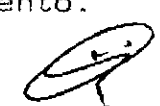
De ressaltar que a alteração de nota é a que estende o benefício à área da SUDENE. Quanto ao incentivo, não houve alteração. Vale dizer, sua base de cálculo, estabelecida quando de sua instituição para as empresas instaladas na região Amazônica (art. 29 do D.L. nº. 756/69), permaneceu.

Os mesmos Decretos-leis dispuseram sobre outras formas de incentivos fiscais, os quais, em razão das condições estabelecidas aos contribuintes, em que predominaram as que importavam em 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. nº. 756/69, bem como do art. 10. do D.L. nº. 1.564/77.

Assim é que o art. 10. do D.L. nº. 1.564/77, que introduziu alterações no art. 23 do D.L. nº. 756/69, dispõe:

" Os empreendimentos industriais ou agrícolas que se instalarem, modernizarem, ampliarem 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. 10. - 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."



Serviço Público Federal - Processo nº. 10410/000.844/92-00
Acórdão nº. 107-1.008

Não só as isenções, mas também às demais reduções, de que tratam os atos legais mencionados, todos eles reproduzidos no R.I.R./80, tiveram a base de cálculo dos respectivos incentivos constituída expressamente pelo imposto de renda e pelo adicional, face às razões já esposadas, tais sejam, que a contrapartida dos incentivos se constituísse na efetiva operacionalização dos empreendimentos incentivados.

Portanto, já, neste passo, é possível estabelecer uma razão para as diferentes bases de cálculos dos incentivos fiscais, independentemente da denominação a eles atribuída pelo ato legal. É que os incentivos foram concedidos na razão direta da produção dos empreendimentos, o que implicou em que os mesmos estivessem em operação, a fim de que fossem atendidos, de forma eficaz, os objetivos desenhados nos planos de desenvolvimento daquelas regiões. É por isso que o denominado Depósito para Reinvestimento foi incentivado tendo por base de cálculo apenas o valor do imposto e nada mais; trata-se, como se sabe, de incentivar apenas a modernização, a complementação, a ampliação ou a diversificação do empreendimento, sem que haja qualquer vinculação à sua operacionalização. Por outro lado, todas as vezes 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 valor do imposto e adicional.

Este entendimento, aliás, é consentâneo com o princípio da capacidade contributiva que, no caso, em face de exigências diferenciadas através de normas de procedimento, as fontes do almejado desenvolvimento regional são incentivadas em razão de sua capacidade de obter receitas e da aptidão para realizar o interesse público. Incentivos fiscais instituídos com o fim de incrementar o desenvolvimento regional, sem levar em conta os diferentes resultados auferidos pelos empreendimentos, importa em flagrante violação do princípio da capacidade contributiva.

Inobstante estar inicialmente apoiada em interpretação teleológica, porquanto traz em conta a finalidade objetivada pelos dispositivos legais mencionados, tal compreensão conduz-me, data venia, a discordar, desde já, dos que entendem pela inclusão do adicional na base de cálculo do depósito para reinvestimento.

Por oportuno, e porque considero o tema merecedor de maiores indagações, a fim de melhor sustentar este entendimento, o próximo passo é no sentido de compreender o alcance e o sentido das disposições contidas no artigo 449 do Regulamento precitado, que é o



Serviço Público Federal - Processo no. 10410/000.844/92-00
Acórdão no. 107-1.008

que mais interessa neste discurso, ora sob a ótica do artigo 111 do Código Tributário Nacional, que estabelece em seus incisos a interpretação literal para os dispositivos de lei que concedam suspensão ou exclusão do crédito tributário, bem como, isenções e dispensa de obrigações acessórias. Importa admitir que redução de imposto possui a mesma natureza de isenção, como forma de exclusão do crédito tributário que é, donde ser aplicável à legislação que a conceda a regra de interpretação literal.

Posto assim, tem-se que os dispositivos legais concessivos do incentivo fiscal sob exame são taxativos, não admitindo qualquer ampliação de seu texto. Ao intérprete não é lícito distinguir onde não distinguiu o texto isencional.

E não se diga que o texto do artigo 449 do R.I.R./80 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 citado entendendo o intérprete que o adicional se inclui na base de cálculo da redução para depósito a ser reinvestido, 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 tributos poderão ser excluídos, e, tendo em conta que a norma do artigo 449 do R.I.R./80 está adstrita ao seu rigor, como não poderia deixar de ser, incorre em flagrante violação aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da economia, 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 ou aplicador da lei utilizar-se de deduções, induções ou analogia.



Serviço Público Federal - Processo nº. 10410/000.844/92-00
Acórdão nº. 107-1.008

Assim é que, ao interpretar o artigo 449 do R.I.R./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 ou redução corresponde à metade da importância do imposto devido, é exatamente o que o legislador disse. Nem mais, nem menos. Não cabe, pois, ao intérprete ou aplicador da lei dar-lhe sentido extensivo.

Vimos à epígrafe que o Depósito para Reinvestimento de que trata o art. 449 do R.I.R./80, em sua forma original, encontra-se inserido no Capítulo II do Decreto-lei nº. 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 par. 2º. do art. 405 do R.I.R./80, cuja matriz legal é o art. 1º., par. 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 inteligência 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 Acórdãos deste Colegiado têm decidido.

Mas não é somente com base em 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.

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, p. exemplo, do Programa de Alimentação do Trabalhador e do PIS (até o exercício de 1989), ou indiretamente, mediante opção na declaração de rendimentos (arts. 503 a 509 do R.I.R./80), do percentual correspondente a cada incentivo. O quadro 15 do Formulário I da Declaração do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica contém em seus itens todas as deduções permitidas.

Os incentivos fiscais de redução e isenção, diferentemente, possuem metodologia própria de apuração, posto que calculados com base no lucro da exploração, conforme previsto no art. 19 do D.L. 1.598/77, que consiste em depurar o resultado da atividade incentivada. Tais incentivos estão indicados também no referido quadro 15.



Serviço Público Federal - Processo no. 10410/000.844/92-00
Acórdão no. 107-1.008

E o depósito para reinvestimento, exatamente por ser uma redução, sujeita-se à determinação do lucro da exploração, conforme, aliás, está previsto no par. 1o. do art. 449 do R.I.R./80.

Não há dúvida, então, que o precitado incentivo não se confunde com dedução.

Sendo assim, não fosse o par. 3o. do art. 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.

Entretanto, se a interpretação do referido texto se der por completo a conclusão será diferente, no sentido de robustecer a tese de que, como já demonstrado alhures, somente o imposto de renda, como posto, pode compor a base do incentivo ora sob análise.

Segundo o texto de lei, "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 no cálculo da redução por reinvestimento, conclui-se que buscaram se preocupar apenas com o sentido da expressão "deduções", sem atentarem para a mensagem principal contida na primeira oração, qual seja: "O valor do adicional previsto no parágrafo anterior será recolhido integralmente como receita da União, ..." (grifei novamente).

Ora, se o principal comando normativo é no sentido de vedar destinação diversa do adicional que não sejam os cofres públicos do Frário Nacional, em razão de seu recolhimento integral, então qualquer procedimento subtrativo está impedido, sendo indiferente a expressão empregada em sua designação, se desconto, dedução, diminuição, subtração, redução, posto que qualquer delas importa em que a receita não seja recolhida integralmente, o que contraria o mandamento legal.

Seria o caso, então, de se questionar quanto aos incentivos concedidos com base também no adicional, expressamente, posto que, como visto, o mesmo deve ser recolhido de forma integral. Entretanto, é forçoso admitir esta possibilidade, sob pena de ferir direitos adquiridos e imprimir retroação ao D.L. 1.704/79, em prejuízo dos contribuintes beneficiados, o que é vedado pelo CFN e pela Constituição Federal.



Serviço Público Federal - Processo no.10410/000.844/92-00
Acórdão no. 107-1.008

Donde se conclui que a expressão "deduções" colocada no texto acima referido teve por escopo afastar a construção gramatical das estruturas regulares ou comuns, a fim de transmitir mais concisão, maior expressividade, e garantir o procedimento estabelecido.

Quando muito, poder-se-ia admitir, alternativamente, que o objetivo da norma é apenas no sentido de impedir que parte da receita obtida com o adicional fosse destinada aos Fundos de Participação de Estados e Municípios, mais isto é simples exercício de elucubrações cerebrinas.

De todo o exposto conclui-se que:

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

2. independentemente da denominação que se dê, qualquer procedimento que implique em 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 art. 1º., par. 3º., do D.L. no. 1.704/79.

Face à tais considerações, VOTO no sentido de negar provimento ao recurso.

Brasília, DF, 21 de março de 1994

JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - Relator.

