



MINISTÉRIO DA FAZENDA

vgc

Sessão de 03 de dezembro de 1987

ACORDÃO Nº 103-08.171

Recurso nº 91.671 - IRPJ - EX: DE 1985

Recorrente CONFECÇÕES GUARARAPES S.A.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM NATAL - RN

IRPJ - INCIDÊNCIA DO IMPOSTO ADICIONAL DE 5% - A redução do imposto de que trata o art. 449 do RIR/80, a ser depositado para reinvestimento, é calculada também sobre o adicional de 5% do DL nº 1704/79 em função da representação do lucro de exploração da atividade incentivada no montante do lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONFECÇÕES GUARARAPES S.A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Lórgio Ribeiro.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 1987

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE

DICLER DE ASSUNÇÃO

RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

LUÍZ CARLOS FIVA
14 DEZ 1987

PROCURADOR DA FAZENDA
DA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVALHO, LÓRGIO RIBEIRO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, RICHARD ULRICH KREUTZFER SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº10440/000.533/87-81
Recurso nº 91.671
Acórdão nº 103-08.171
Recorrente: CONFECÇÕES GUARARAPES

R E L A T Ó R I O

Trata-se de recurso voluntário (fls.72/128) à decisão de primeira instância do Sr. Delegado da Receita Federal em Natal-RN (fls. 59/61) que houve por bem em julgar improcedente a impugnação o ferecida pela contribuinte (fls. 01/39) a lançamento suplementar con tra si efetivado. A empresa teria preenchido erroneamente o item 8, do quadro 15, anexo II da declaração de rendimentos, referente ao e-xercício de 1985, ano-base 1984.

A matéria tributável diz respeito à redução por inves-timento em valor superior ao limite legal, infringindo-se os artigos 449 e 459 do RIR/80, o que resultou num crédito tributário de 28.911,01 OTN's.

Na sua impugnação (fls. 01/39), a contribuinte estri-bou-se nos dispositivos legais sobre adicionais e investimentos. Afir-mou, também, que o art. 449 do RIR/80 e o MAJUR/85 instruíam pela redução do imposto por reinvestimento sobre o adicional. Alegou, i-gualmente, que o legislador do referido Regulamento distinguiu redu-ção, dedução e isenção, enquadrando-se o art. 449 no Capítulo III, re-lativo às isenções e reduções. Por fim, citou o Acórdão nº 103-04.341/-82 do 1º Conselho de Contribuintes e o voto do ilustre Conselheiro Miguel Rendy.

Às fls. 51/58, constam fotocópias de processo de con-sulta solicitada pela recorrente à Superintendência Regional de Re - ceita Federal em Natal, com o seguinte parecer (fls. 57):

"Por força do disposto no § 2º do art. 405 do RIR/80, o adicional ali previsto não deve ser considerado para efeito de depósito para reinvestimento de que trate o art. 449 do mesmo regulamento."

Ao apreciar a impugnação, a autoridade de primeir instância julgou procedente o lançamento suplementar, mantendo inte

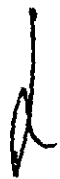
gralmente o crédito tributário constituído, baseando-se nos seguintes consideranda (fls. 59/61):

"Considerando que o adicional de que trata o art.405, §1º do RIR/80 deve ser recolhido integralmente como receita da União;
Considerando o disposto na decisão nº 82/85, do processo de consulta formulada pela interessada e ratificada pelo parecer CST nº 1132/86;
Considerando tudo o mais que do processo consta, Julgo procedente a ação administrativa."

As fls. 66 vem a empresa requerer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com base no art. 151, III do Código Tributário Nacional, no que foi atendida (fls. 69/70).

Em seu recurso (fls. 72/128), a contribuinte expõe:

- "a) A Receita Federal orienta que as "Isenções e Reduções" podem ser calculadas sobre o imposto de renda e também sobre o adicional;
- b) As "Isenções, Reduções e Reduções por Reinvestimento".foi dado tratamento idêntico no Regulamento do Imposto de Renda;
- c) O Regulamento do Imposto de Renda deu tratamento diferenciado para as "Isenções e Reduções" e para as "Deduções";
- d) A Redução por reinvestimento prevista no art. 449 do RIR/80 não se enquadra como "dedução do imposto", vez que está abrangida nos conceitos de "Isenção e Redução do Imposto";
- e) Pela interpretação literal do Decreto-lei nº 1704/79, em obediência ao que consta do art.111 do CTN, o termo "dedução" somente deve ser aplicado às "deduções do imposto", estando fora do alcance as "isenções e reduções";
- f) A 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes exarou os acórdãos nºs 103-04.341 de 12.04.82 e 103-05.438 de 16.05.83, normatizando que não estão abrangidas pela expressão "deduções" as isenções e reduções do imposto a que a redução por reinvestimento prevista no art.449 do RIR/80 é calculada também sobre o adicional de 5% do DL 1.704/79."

 Este, o relatório.

V O T O

Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO, Relator:

O recurso é tempestivo (fls. 72/128) devendo, pois, ser conhecido.

A rigor, inexistem preliminares.

Para a solução da matéria em debate cálculo ou não da redução por reinvestimento do IRPJ sobre os 5% de adicional previsto no Decreto Lei 1704/79, deve-se, inicialmente, distinguir-se entre os conceitos de isenção, redução e dedução, em sentido estrito.

O legislador do Decreto 85.450/80, RIR/80, conjugou, no livro II, título III normas relativas às alíquotas, isenções, reduções e deduções. Nos capítulos III e V desse mesmo título consignou-se "Isenção ou redução do Imposto", enquanto que em capítulo a parte (o de número VII) disciplinou a dedução do imposto. Assim é que os arts. 440 a 479 tratam das isenções e reduções e os arts... 415 a 417, 428 a 432 e 481 a 482 referem-se as deduções.

De igual forma, o Código Tributário Nacional, em seus arts. 175 a 179 estabelece as formas de exclusão do crédito tributário: isenção e anistia.

Considerando a redução por reinvestimento uma isenção parcial, exclui ela o crédito tributário, sendo regidas pelos mesmos dispositivos aplicáveis à isenção.

Percebe-se, portanto, que isenção e redução sempre foram envoltas pelas mesmas normas; a lei as equiparou. Entretanto, à deduções, ao que parece, foi conferido tratamento diferenciado.

 Dessa forma, quando o art. 405, do § 2º do RIR/80 

fala em "dedução", refere-se especificamente às deduções, não se confundindo com "redução". A dedução não alcança a redução. Ao Contrário, a isenção é que a abrange. A redução nada mais representa do que uma isenção parcial do imposto. Aplica-se aqui a regra do art. 111 do CTN:

"Art.111 - CTN - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - Suspensão ou exclusão do crédito tributário."

Assim, sobre o adicional que se refere a art.405 § 1º do RIR/80 não cabe deduções. Redução é instituto distinto, possível de incidência e excluído do § 2º do mesmo artigo.

Essa colenda Câmara já tem se posicionado nesse sentido. O acórdão nº 103-05.438 de 16.05.83 que teve como relator o ilustre Conselheiro Carlos Augusto de Vilhena, a respeito tem a seguinte e clara ementa:

"IRPJ - INCIDÊNCIA DO IMPOSTO ADICIONAL DE 5% - A redução do imposto de que trata o art. 449 do RIR/80, a ser depositado para reinvestimento, é calculada também sobre o adicional de 5% do DL 1704/79 em função da representação do lucro de exploração da atividade incentivada no montante do lucro real."

O voto, por brilhante e consistente, merece transcrição:

"A fundamentação básica, das razões de decidir, é a de que a redução do imposto, a título de incentivo fiscal, não determina um recolhimento do adicional de forma parcial. A mensagem central da recomendação do § 3º do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.704/79 é a de que não são permitidas quaisquer deduções no adicional. O recolhimento integral como receita da União é uma consequência e, no texto legal, entra como reforço dessa mensagem, colocado, inclusive, em primeiro plano com tal objetivo. O reflexo da redução no valor inicialmente determinado não o está deduzindo. Esse valor inicial é, de fato, o ponto de partida para a fixação do efetivo montante do adicional não restituído. Em outras palavras: o efetivo montante do adicional não restituível só é determina

do após reduzido do valor do incentivo fiscal a que faça jus o contribuinte. A partir daí não mais se pode deduzi-lo porque importará num recolhimento parcial. Essa interpretação apóia-se em sólida lógica, dis pensando maiores esforços para justificar a dispensa do pagamento do adicional de 5% às empresas que gozam dessa ou daquela isenção total ou parcial. Além disso, pouco convincente a discriminação que se pretende fazer à "redução para reinvestimento" já que ela também é, de fato, uma isenção parcial.

Do mesmo modo, corroborando essa tese o magnífico voto do ilustre e conceituado conselheiro Antonio da Silva Cabral presidente dessa Câmara; (Acórdão nº CSRF/01-0667 de 20.06.86) verbis:

Redução do 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 pela 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 considera o adicional não restituível e no outro não?

A palavra "adicional" quer dizer aquilo que se 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, 13ª tiragem, pag. 37)."

Não há dúvida, pois, que o adicional não restituível do imposto de renda tenha a mesma natureza de imposto, bastando se atende 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 restituível é prestação pecuniária compulsória, em moeda, que não constitui sanção de ato ilícito, imposta, em lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada, na forma do art. 3º do CTN, com a característica, por ser não-restituível, do 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.

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

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

A esta objeção, responde-se que o dispositivo proíbe que sobre o referido adicional recaiam quaisquer deduções, 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 redução de dedução do imposto não se pode admitir semelhante interpretação. Nota-se, por outro lado, que o art. 405 é o primeiro artigo do Título III assim intitulado: "ALÍQUOTAS, ISENÇÕES, REDUÇÕES E DEDUÇÕES". Neste caso pois, não se pode atribuir à palavra "dedução" aquela elasticidade que supostamente, por vezes, se quer atribuir ao termo."

Colocando pá de cal sobre o assunto, ao ver desse relator, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em acórdão da lavra do brilhante, ilustre e respeitado Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, assim tratou a matéria (Ac. CSRF/01-0.667):

"IRPJ - REDUÇÃO DO IMPOSTO COMO INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO REGIONAL - DEPÓSITO PARA REINVESTIMENTO - ADICIONAL DO I.R. - 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)."

Do corpo do voto do emérito relator, extrai-se o seguinte:

"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 considera o adicional não restituível e no outro não?

.....

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.

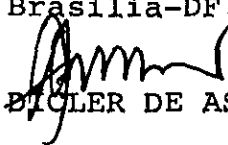
.....

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 redução de dedução do imposto não se pode admitir semelhante interpretação.

ção. Note-se, por outro lado, que o art. 405 é o primeiro artigo do Título III assim intitulado: "ALÍQUOTAS, ISENÇÕES, REDUÇÕES E DEDUÇÕES". Neste caso pois, não se pode atribuir à palavra "dedução" aquela elasticidade que supostamente, por vezes, se quer atribuir ao termo."

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 03 de dezembro de 1987.


DIÓCLER DE ASSUNÇÃO

RELATOR 