



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10469.001148/93-36
Recurso nº. : 109.936
Matéria: : IRPJ - Exercício de 1991
Recorrente : CONFECÇÕES GUARARAPES S.A.
Recorrida : DRJ em Recife - PE
Sessão de : 17 de setembro de 1997
Acórdão nº. : 101-91.393

I.R.P.J. - REDUÇÃO POR REINVESTIMENTO. ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA. - A redução do Imposto de Renda, de que trata o artigo 440 do Regulamento aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, incide sobre o adicional instituído pelo Decreto-lei nº 1.704, de 1979, com as posteriores alterações que lhe tenham sido introduzidas.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por CONFECÇÕES GUARARAPES S.A..

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Edison Pereira Rodrigues (Relator), Jezer de Oliveira Cândido e Kazuki Shiobara. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 21 NOV 1997

Processo nº : 10469.001148/93-36
Acórdão nº : 101-91.393

FORMALIZADO EM: 21 NOV 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA.



Processo nº : 10469.001148/93-36
Acórdão nº : 101-91.393

Recurso nº : 109.936
Recorrente : CONFECÇÕES GUARARAPES S/A.

RELATÓRIO

CONFECÇÕES GUARARAPES S/A., empresa já qualificada nos autos, recorre a este Conselho da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal de Recife (PE), que julgou procedente a exigência fiscal formalizada via Notificação de lançamento de fls. 26/27.

O lançamento tributário trata de Imposto de Renda na Pessoa Jurídica referente a Imposto suplementar decorrente de revisão de declaração do exercício de 1991, período de 1990 (Redução de reinvestimento na área da SUDENE), em valor superior ao limite legal.

Inconformada com a exigência, a contribuinte interpôs a impugnação de fls. 1 a 4, contestando-a. A autoridade julgadora de primeiro grau manifestou-se às fls. 29/32, pela procedência do lançamento tributário pelas razões que expôs.

Cientificada daquela decisão, e ainda irresignada, recorre a este Conselho, às fls. 37/41, trazendo a seguinte argumentação que a seguir se transcreve e que leio em sessão para conhecimento do colegiado.

"I - DO LITÍGIO

Foi emitida NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO SUPLEMENTAR para exigência de crédito tributário no montante de 213.948,94 UFIR, dos quais 72.905,66 UFIR de imposto de renda pessoa jurídica, 104.590,45 UFIR de juros de mora e 36.452,83 UFIR de multa de ofício, relativamente à declaração de rendimentos do exercício de 1991, período-base de 1990.



Processo nº : 10469.001148/93-36

Acórdão nº : 101-91.393

O supra-citado lançamento suplementar decorreu de revisão da declaração, no item 11 do Quadro 15 do Formulário I - Redução por Reinvestimento na área da SUDENE, calculado em valor superior ao limite legal, segundo a Delegacia da Receita Federal em Natal/RN.

A recorrente apurou o incentivo denominado "REDUÇÃO POR REINVESTIMENTO" a que se refere o art. 449 do RIR/80, fazendo incluir na sua base de cálculo o "VALOR DO ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA INSTITUÍDO PELO DECRETO-LEI nr. 1.774/79, COMBINADO COM A LEI NR. 7.450/89".

Essa posição vem sendo corroborada por todas as decisões prolatadas por esse Egrégio Colegiado, entre as quais citam-se os ACÓRDÃOS números 103-08.171, de 03.12.87, 101-78.080, de 25.10.88, 103-09.194, de 12.06.89, relativos às declarações de rendimentos dos exercícios de 1985, 1986 e 1987, períodos-base de 1984, 1985 e 1986.

Não obstante às decisões favoráveis à recorrente, o julgador de 1a. instância decidiu que "o valor do adicional instituído pelo Decreto-lei nr. 1.704/79 não é computado na base de cálculo utilizada para determinação do montante do depósito para reinvestimento".

II - DAS RAZÕES DE ORDEM FÁTICA E JURÍDICA DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Considerando a existência dessa discordância, desde a declaração de rendimentos do exercício de 1985, período-base de 1984, até a presente data e, considerando a unanimidade de posicionamento por parte do órgão julgador em 2a. instância - 1o. Conselho de Contribuintes - a defendente se limitará à indicação dos processos em que foi parte vencedora, requerendo que os seus argumentos sejam considerados na presente peça impugnatória.

O ACÓRDÃO nr. 103-08.171, de 03 de dezembro de 1987, da 3a. Câmara do 1o. Conselho de Contribuintes, assim se pronunciou no processo nr. 10440-000533/87-81, em que figurou como recorrente a "CONFECÇÕES GUARARAPES S.A." (cópia anexa).

"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 nr. 1704/79, em função da representação,



Processo nº : 10469.001148/93-36

Acórdão nº : 101-91.393

do lucro de exploração da atividade incentivada no montante do lucro real”.

Relativamente ao exercício seguinte, de 1986, ano-base de 1985 também existiu idêntica notificação suplementar contra a empresa, consoante Processo nr. 10440-000136/88-72, cujo Acórdão nr. 101-78.080 datado de 25 de outubro de 1988, da Primeira Câmara do 1o. Conselho de Contribuintes, deu provimento ao recurso, expresso nos seguintes termos (cópia anexada).

SESSÃO DE 25 de outubro de 1988 - Acórdão nr. 101-78.080
Recurso nr. 92.901 - IRPJ - Exercício de 1986
Recorrente - CONFECÇÕES GUARARAPES S.A.
Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM NATAL-RN

“IRPJ - INCENTIVOS FISCAIS - REDUÇÕES POR REINVESTIMENTO - ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA - A redução do imposto de que trata o art. 449 do RIR/80 incide sobre o adicional criado pelo Decreto-Lei nr. 1.774, de 23.10.79”.

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

“ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado”.

É de se ressaltar o voto do relator, Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, “verbis”.

“A matéria de que tratam os presentes autos já foi objeto de diversos pronunciamentos da Egrégia Terceira Câmara e também desta Câmara, todos em sentido favorável à correção do procedimento adotado pela Recorrente, entendimento confirmado pela colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais.”

Isto posto, adote, como razão de decidir, os fundamentos consignados no voto proferido pelo emitente Conselheiro Antônio da Silva Cabral, que embasou o Acórdão CSRF/01-0.667, solicitando à Secretaria da Primeira Câmara que se digne acostar aos autos cópia do referido voto, a fim de integrar o presente julgado, como se aqui transcrito fosse, para todos os efeitos legais”. (os grifos não são do original).



Processo nº : 10469.001148/93-36
Acórdão nº : 101-91.393

Igualmente aos exercícios de 1985 e 1986, retro expostos, também foi emitida notificação de lançamento suplementar relativamente ao exercício de 1987, conforme processo número 10440/001.264/88-98, cujo Acórdão de nr. 103-09.194, de 12.06.89 confirmou a correção do procedimento da defendente, assim exarado.

SESSÃO de 12 de junho de 1989 - Acórdão nr. 103-09.194
Recurso nr. 93.954 - IRPJ - Exercício de 1987.
Recorrente - CONFECÇÕES GUARARAPES S/A.
Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM NATAL-RN

"IRPJ - REDUÇÃO DO IMPOSTO COMO INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO REGIONAL-DEPÓSITO PARA REINVESTIMENTO-ADICIONAL DO IR - Sobre o adicional instituído pelo Decreto-Lei nr. 1.704, de 1979, aplica-se a redução do imposto previsto no artigo 449 do RIR/80 (Decreto-Lei nr. 756/69, art. 2o. e Decreto-Lei nr. 1564/77 art. 4o.)"

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 unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Para conhecimento dessa Repartição, deve-se ressaltar trechos do VOTO do relator do processo, Conselheiro Dicler de Assunção (cópias anexadas).

"No mérito, a questão já é pacífica, a nível de jurisprudência administrativa: a redução do imposto de que trata o art. 449 do RIR/80 é calculada sobre o adicional de 5% do Decreto-Lei nr. 1.704/79.

Inclusive, esse é o posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais que, através do Acórdão nr. CSRF/01-0.667, da lavra do Emitente Conselheiro ANTÔNIO DA SILVA CABRAL, decidiu":

"IRPJ - REDUÇÃO DO IMPOSTO COMO INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO REGIONAL - DEPÓSITO PARA REINVESTIMENTO - ADICIONAL DO IR - Sobre o adicional instituído pelo Decreto-Lei 1.704, de 1979, aplica-se a redução do



Processo nº : 10469.001148/93-36

Acórdão nº : 101-91.393

imposto previsto no art. 459 do RIR/80 (DL 756/69) art. 2o. e DL 1.564/77 art. 4o.)”.

III - REQUERIMENTOS FINAIS

Diante de tão profuso e reiterado entendimento, corroborando o procedimento adotado pela defendente, REQUER:

a) seja declarada insubsistente a notificação de lançamento suplementar em lide, haja vista a existência de três processos, de idêntica matéria, com decisões do Conselho de Contribuintes, favoráveis à correção do procedimento adotado pela Recorrente.

b) seja aplicado o disposto no inciso III do artigo 100 do Código Tributário Nacional-Lei nr. 5.172/66 ao caso vertente, pela ocorrência de “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”, como também o disposto no parágrafo único do mesmo artigo, citando como reforço as palavras do órgão colegiado, acima transcritas, “verbis”: No mérito, a questão é pacífica, a nível de jurisprudência: a redução do imposto de que trata o art. 449 do RIR/80 é calculada sobre o adicional de 5% do Decreto-Lei nr. 1.704/79”.

É o relatório.



Processo nº : 10469.001148/93-36
Acórdão nº : 101-91.393

VOTO V E N C I D O

Conselheiro, EDISON PEREIRA RODRIGUES, Relator

Como visto do relatório a exigência tributária decorreu de lançamento suplementar em revisão de declaração por redução por reinvestimento na área da SUDENE, calculada em valor superior ao limite legal devida a inclusão na sua base de cálculo o valor do adicional do Imposto de renda previsto no Decreto-lei nr. 1.774/79, combinado com a Lei nr. 7.450/89.

A recorrente traz à colação vários acórdãos, mormente da Primeira e Terceira Câmaras, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de apoiar o apelo, pugnando pela tese de que o adicional do Imposto de Renda deve integrar a base de cálculo do incentivo que consiste na redução por reinvestimento na área da SUDENE.

Ocorre que a posição até então esposada nos acórdãos transcritos nos autos, referem-se a 1986, 1987, 1988 e 1989, sofreu modificação, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Acórdãos nrs. CSRF/01-0.667, de 14.06.94, CSRF/01-02.090, de 02.12.96, e CSRF/01-02.141, de 17.03.97, cuja ementa da lavra do ilustre relator Dr. Verinaldo Henrique da Silva abaixo se transcreve:

“IRPJ - INCENTIVO FISCAL - DEPÓSITO PARA REINVESTIMENTO - ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA - O valor do adicional do imposto de renda instituído pelo Decreto-lei nr. 1.704/79, e alterações posteriores, será recolhido integralmente como receita da União, não se lhe aplicando a redução por reinvestimento de que tratam os artigos 449 e 459 do RIR/80.

Recurso provido.”



Processo nº : 10469.001148/93-36

Acórdão nº : 101-91.393

Trata-se como visto do acórdão recente, datado de 17.03.97, o qual foi alvo de acirrados debates na CSRF, em que este relator teve a honra de presidir, e, portanto, trago-o bem vivo na memória, pelo que entendo não oferecer agora, maiores questionamentos em face da soberana decisão, prolatada por maioria, que entendeu não se aplicar a redução para investimento sobre o adicional do Imposto de Renda antes citado.

O voto condutor do respeitável acórdão leva-me a adotar, pois, como razões de decidir o embasamento ali esposado pelo ilustre relator Dr. Verinaldo, pelo que solicito à Secretaria da Primeira Câmara acostar aos autos cópia do acórdão nr. CSRF/01-02.141, DE 17.03.97, cujo voto passa a integrar o presente julgado entendendo-se como se aqui transcrito estivesse para todos os efeitos legais.

Postos assim os fatos, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, 17 de setembro de 1997


EDISON PEREIRA RODRIGUES

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO: VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, RELATOR DESIGNADO

O ilustre Conselheiro Rêmis Almeida Estol, relator designado por sorteio deste feito administrativo fiscal, entendeu que deve negar provimento ao Recurso Especial interposto nos presentes autos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, pelas razões que expôs no seu voto, entendimento ao qual não me filio, acompanhando, aliás, a maioria dos membros desta Egrégia Câmara.

O assunto, inclusive, já foi por mim abordado no voto condutor do Acórdão CSRF nº 091-02.090, de 02 de dezembro de 1996, no qual, sem querer esgotar o assunto, procurei dar outro enfoque ao tema, analisando-o sob três aspectos.

Adoto, portanto, como razões de decidir aquelas já expostas no referido Acórdão, as quais, com a devida licença dos meus pares, transcrevo letra por letra, *in verbis*:

“A meu ver, a discussão que se trava nos presentes autos é de extrema facilidade, i. e.: “se o adicional do imposto de renda, instituído pelo Decreto nº 1.704/79 está sujeito ao benefício fiscal da redução por reinvestimento, incentivo este previsto no art. 449 do RIR/80.”

Por oportuno, destaco que o benefício fiscal que se discute é comum na área de atuação da SUDENE (RJR/80, art. 449) e da SUDAM (RIR/80, art. 459).

Registro ainda que o incluíto Conselheiro relator do acórdão recorrido, não obstante tenha feito referência a inúmeros julgados do Poder Judiciário sobre a matéria (*os procurei até à exaustão, mas infelizmente não os encontrei*) adotou como razões de decidir os fundamentos consignados no voto proferido pelo eminente Conselheiro Antônio da Silva Cabral que embasou o acórdão CSRF/01-0.667, acórdão este posteriormente modificado através da decisão consubstanciada no acórdão CSRF/01-1.205 - relator Dr. Juarez de Moraes (eminente parecerista, especializado na área de incentivos fiscais).

Para um melhor deslinde do litígio, analisarei o caso sob três aspectos, a saber:

1 - inicialmente, trarei a lume as razões que levaram o Dr. Juarez de Moraes a rechaçar o entendimento consubstanciado no acórdão nº CSRF/01-0.667;

2 - depois, abordarei o significado dos comandos insertos nas expressões “isenção, redução, redução para reinvestimento, dedução e desconto”;

3 - por fim, para eliminar possíveis dúvidas, se ainda remanescerem, confrontarei o investimento na própria empresa (depósito para reinvestimento, quando a empresa se encontra localizada na área da SUDENE/SUDAM) com o investimento em

projetos de terceiros (FINOR, FINAM etc, i. e., quando a empresa se encontra sediada fora do âmbito da SUDENE/SUDAM).

Com efeito, ao examinar caso semelhante, o insigne Conselheiro Dr. Juarez de Moraes asseverou, *in verbis*:

“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.”

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.”

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."

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 de Desenvolvimento Regional, dos respectivos projetos técnico-econômicos de modernização ou complementação de equipamento."

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..."

"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."

- Decreto-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 redução de 50% o imposto de renda e quaisquer adicionais não restituíveis...”

“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...”

- 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...”

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. Isto está dito 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, (redução e isenção na área da SUDENE), os 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...”

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:

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

“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.” (*sem querer ser cansativo, inseri*)

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

“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.” (*idem*)

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

“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.” (*idem*)

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

“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 de Desenvolvimento Regional, dos respectivos projetos técnico-econômicos de modernização ou complementação de equipamento.” (*idem*)

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

“Art. 1º - São procedidas as seguintes alterações no Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

I - Os parágrafos 1º, 2º e 3º do artigo 19 passam a vigorar com a seguinte redação:

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

a) as isenções de que tratam os artigos 13 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963 [RIR/80, art. 440 - **isenção SUDENE**]; 34 da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1968; 23 do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969 [RIR/80, art. 450 - **isenção SUDAM**]; 1º do Decreto-lei nº 1.328, de 20 de maio de 1974; e 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.564, de 29 de junho de 1977;

b) a redução da alíquota do imposto de que tratam os artigos 14 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963; 35 da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1968 [ambos, RIR/80, art. 446 - **redução SUDENE**]; e 22, do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969 [RIR/80, art. 456 - **redução SUDAM**].

.....*omissis*.....

II - E acrescentado o seguinte parágrafo 6º ao artigo 19:

“ § 6º - O benefício fiscal previsto no artigo 23 da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1968 [RIR/80, art. 449 **depósito para reinvestimento SUDENE**], e 29 do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969 [RIR/80, art. 459 - **depósito para reinvestimento SUDAM**], com a redação dada pelo artigo 4º do Decreto-lei nº 1.564.

de 29 de julho de 1977 [**diz que o incentivo será calculado sobre o imposto devido**], 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.”
(*sem quer ser cansativo, inseri e destaquei*)

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 quanto 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 diploma 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”.

(Neste ponto abro um necessário parênteses e faço o confronto:

“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...”

“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.”

Agora, fecho o parênteses e prossigo transcrevendo a brilhante exposição do Dr. Juarez de Moraes).

Voltemos ao Acórdão CSRF/01-0.667 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:

“Art. 22 - Na forma da legislação fiscal aplicável, as pessoas jurídicas que mantenham empreendimentos econômicos na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia, e por esta considerados de interesse para o desenvolvimento da região, pagarão com a redução de 50% (cinquenta por cento) o imposto de renda e quaisquer adicionais não restituíveis a que estiverem sujeitas, com relação aos resultados obtidos dos respectivos empreendimentos até o exercício financeiro de 1982, inclusive.” *(sem querer ser cansativo, inseri)*

“Art. 4º - 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.” *(idem)*

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 - *para mim, um tipo de isenção*) 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.” (inserir e destacar)

Como se vê, se no passado a matéria comportou controvérsias, no âmbito desta Egrégia Câmara, hoje está pacificada, pois as razões que levaram o Dr. Antônio da Silva Cabral a proferir o voto condutor do acórdão CSRF/01-0.667, de 20.06.86, foram exaustivamente examinadas e rechaçadas pelo Dr. Juarez de Moraes (*eminente parecerista, especializado na área de incentivos fiscais*), quando do julgamento do RD/105-0.143, que resultou no acórdão CSRF/01-1.205, de 29.10.91.

Assim, é de se concluir, sem maiores esforços, que a razão está com o Fisco e com a Procuradoria da Fazenda Nacional, com o que este relator poderia desde já prover o recurso aqui interposto, a fim de ver restabelecida a verdadeira justiça fiscal.

Antes, contudo, tecerei alguns comentários a respeito dos comandos insertos nas expressões “isenção, redução, redução para reinvestimento (*outra espécie de redução, que em absoluto se confunde com a primeira: são isenções distintas*), dedução e desconto.

Não obstante a controvérsia existente entre os termos isenção, redução, redução para reinvestimento, dedução e desconto, como incentivo ao desenvolvimento regional, tenho como claro que o tema refere-se a isenção do imposto, até porque, como ensina o Dr. URGEL PEREIRA LOPES, no VOTO CONDUTOR do Acórdão CSRF/01-01.035, de 26 de outubro de 1990, “os resultados apurados pelas pessoas jurídicas em seus balanços anuais só podem ser do ponto de vista jurídico, imunes, ou isentos, ou tributados, ou estar fora do campo da incidência da legislação sobre o imposto de renda.”

À toda evidência, não sendo uma coisa, tem que ser outra; nada além disso. *In casu*, por se tratar de isenção (incentivo fiscal instituído dentro de um contexto de política econômica e social, visando o desenvolvimento regional ou setorial, mediante o incremento de atividades específicas) a lei deve ser interpretada literalmente de modo a atender sempre o seu objetivo, qual seja o de realizar a verdadeira justiça fiscal.

Dai, segundo norma inserta no artigo 176 do CTN, qualquer tipo de isenção “é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração”.

Ainda segundo o artigo 111 do Código Tributário Nacional, “interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção”, i.e., cada modalidade de isenção deve ser interpretada de forma isolada (*por si e caso a caso*) e literalmente.

No caso da redução (*depósito para reinvestimento - uma das modalidades de isenção contempladas no direito pátrio*), a lei restringiu o incentivo ao **imposto devido**, não incluindo os **adicionais não restituíveis** (*conforme exaustivamente demonstrado no voto condutor do acórdão CSRF/01-1.205/91*). Por isso, não havendo autorização expressa na lei, não cabe ao intérprete dar-lhe um alcance não desejado pelo legislador. Não cabe ao leitor dizer o que a lei não disse!

Ad argumentandum tantum, mesmo que houvesse lacuna na lei, hipótese não compartilhada por este relator, pois sabiamente a lei disse o que tinha de dizer (e somente isso), a questão seria resolvida à luz da melhor hermenêutica e interpretação do Direito.

Com efeito, o artigo 126 do CPC reza, *in verbis*:

“Art. 126 - O juiz não se exime de sentenciar, ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; *não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito.*” (realcei)

Na mesma linha o artigo 108 do Código Tributário Nacional, *ad litteram*:

“Art. 108 - Na ausência de disposição expressa [se houvesse, mas não há] a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará ...:

I - a analogia.” (inserir)

E mais: o artigo 150, II, da Carta Magna reza, *verbis*:

“Art. 150 - ... é vedado à União

.....*OMISSIS*.....

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente....”

À reflexão, por qualquer ângulo que se analise a controvérsia, a conclusão é uma só: a razão está com o Fisco e com a Procuradoria da Fazenda Nacional, com o que, de plano, este relator poderia dar o assunto por encerrado.

De qualquer sorte, mesmo sabendo que não me cabe aqui, no âmbito angusto deste voto, discorrer sobre todas as doutrinas, formuladas através dos tempos, de interpretação do Direito Tributário; mesmo sendo despidiando, farei um último esforço para demonstrar o que afirmo. *Por analogia*, farei uma comparação entre duas empresas hipotéticas: uma sediada na área da SUDENE; outra fora dela.

Como se sabe, a lei permite várias opções para aplicação em incentivos fiscais. Uma delas é o depósito para reinvestimento (leia-se: investimento na própria empresa); outra, o investimento em projetos de terceiros (FINOR, FINAM etc).

Assim é que, as empresas sediadas fora do campo de atuação da SUDENE/SUDAM poderão destinar, v. g., parte do imposto de renda recolhido em projetos considerados de interesse pela SUDENE (FINOR) e/ou pela SUDAM (FINAM), mediante o preenchimento do Quadro 18 da declaração de rendimentos. A essas empresas dá-se o nome de aplicadoras de recursos (já aquelas sediadas na área de atuação da SUDENE/SUDAM são captadoras desses recursos), sendo os valores recolhidos ao Tesouro Nacional englobados no imposto de renda para posterior repasse, os quais geram certificados de investimento.

E mais: as empresas captadoras não fazem jus ao benefício fiscal inserto no Quadro 18, relativamente à parcela da base de cálculo absorvida pelo benefício fiscal de redução para reinvestimento. Fazem jus a outros benefícios fiscais inseridos no Quadro 15.

Por outro lado, é pacífica a jurisprudência desta Egrégia Câmara no sentido de que "o adicional do imposto de renda não entra na base de cálculo dos incentivos fiscais relativos ao FINOR/FINAM", *ex vi* do disposto no artigo 405, § 2º do RIR/80, *verbis*:

"Art. 405-.....


.....*omissis*.....

§ 2º- O valor do adicional previsto no parágrafo anterior será recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções." (*leia-se: isenções parciais para investimento em si mesma ou em projetos de terceiros - FINOR/FINAM*)

Agora, pergunto: o depósito para reinvestimento (investimento na própria empresa) possui a mesma natureza do investimento no FINOR/FINAM (investimento em projetos de terceiros)? A resposta é simples: *SIM, tudo é investimento; um em projetos próprios, outro em projetos de terceiros!*

A lei é que simplificou o caminho, permitindo que do imposto devido (exceto os adicionais não restituíveis), a empresa pudesse excluir uma parte para investimento em si mesma, a título de reinvestimento, e vedou a cumulatividade de benefícios (depósito para reinvestimento com o FINOR e/ou com o FINAM, relativamente à parcela da base de cálculo absorvida pela redução por investimento).

E por que tudo isso? Porque não haveria o menor sentido de a empresa sediada na área da SUDENE aplicar no FINOR ou FINAM (aplicadora) e depois ir atrás desses recursos (captadora).



Para concluir, repito o preceito constitucional: "é vedado à União instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente."

De fato, se à empresa sediada fora do campo de atuação da SUDENE/SUDAM é vedado incluir o adicional do imposto de renda, instituído pelo Decreto-lei nº 1.704/79, na base de cálculo do incentivo fiscal destinado a investimento em projetos de terceiros (FINOR/FINAM, etc), por que seria facultado à empresa localizada naquelas áreas valer-se do mesmo adicional do imposto de renda para fins de investir em si mesma?

Ora, interpretar o Direito significa descobrir não só o sentido que está por detrás da expressão, mas também, dentre as várias significações que estão cobertas pela expressão; depois, eleger a verdadeira e decisiva significação.


Por isso, ensina Miguel Reale: "Toda interpretação jurídica dá-se numa estrutura de significações, e não de forma isolada" (Lições Preliminares de Direito, 16ª ed., pág. 287).

Resulta óbvio, portanto, que por uma questão de justiça fiscal, as empresas que se encontrem em situação equivalente não podem ter tratamento desigual, pois vedado pela própria Constituição Federal. O tratamento fiscal, quer esteja sediada na área de atuação da SUDENE/SUDAM, ou fora dela, tem que ser o mesmo.

Nessa ordem de juízos, DOU PROVIMENTO ao recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, restabelecendo *in totum* a exigência fiscal, eis que fundada na melhor hermenêutica do Direito."

Este, o meu voto.

Brasília-DF, 17 de março de 1997


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
RELATOR DESIGNADO

VOTO VENCEDOR.

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator designado:

Data venia do insigne Conselheiro relator, discordo do seu posicionamento tendo em vista os fundamentos que na seqüência estão alinhados.

A jurisprudência deste Conselho, confirmada e ratificada por inúmeras decisões da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, é no sentido de que a redução prevista no artigo 449 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, incide sobre o adicional instituído através do Decreto-lei nº 1.704, de 1979.

Ao contrário do afirmado pelo nobre relator, entendo que a interpretação dada à norma que outorgou o direito à redução do Imposto de Renda não ampliou o campo de abrangência do benefício, mas demarcou-lhe o exato contorno, como será demonstrado. Entendo que a interpretação por aqueles que inadmitem a redução, isto sim, restringiu tal campo, a ponto de negar às pessoas jurídicas um direito que a legislação lhes outorga.

De plano deve ser consignado que no caso sob exame trata-se de “Depósito para Reinvestimento”, incentivo criado através do artigo 29 do Decreto-lei nº 756, de 1968, posteriormente alterada sua redação pelo artigo 4º do Decreto-lei nº 1.564, de 1979, sendo certo que citado dispositivo outorgava às empresas industriais, agrícolas, pecuárias e de prestação de serviços, instaladas nas regiões de atuação da SUDAM e SUDENE, o direito de depositarem 50% do valor correspondente ao IMPOSTO DEVIDO, com adição de outra parcela de igual valor, derivada de recursos próprios, para reinvestimentos naquelas áreas, sob a condição de que esses recursos seriam liberados mediante aprovação de projetos técnicos-econômicos que implicassem modernização, complementação, ampliação ou diversificação da atividade.



A própria legislação (Decreto-lei nº 756/69, art. 22) cuidou de definir o contorno do que se entende por **IMPOSTO DEVIDO: o valor do “Imposto de renda e quaisquer adicionais não restituíveis a que estiverem sujeitas, com relação aos resultados obtidos dos respectivos empreendimentos.**

Com o advento do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, restou inserido no ordenamento jurídico o denominado LUCRO DA EXPLORAÇÃO, o qual passou a ser aplicável, inclusive, à redução preconizada pelo Decreto-lei nº 856, de 1969. Não pode haver dúvidas de que o legislador teve por objetivo substituir, na sistemática do Imposto de Renda, o conceito de RESULTADOS OBTIDOS (art. 22, DL 756/69) pelo de LUCRO DA EXPLORAÇÃO

O Decreto-lei nº 1.730, de 1979, matriz legal do artigo 459, § 1º do Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 85.450, de 1980, estabelece que:

“O benefício fiscal previsto no artigo 23 da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1968, e 23 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, deverá ser apurado com base no imposto de renda calculado sobre o lucro da exploração, referido neste artigo, das atividades industriais, agrícolas, pecuárias e de serviços básicos.”

A substituição do conceito de “resultados obtidos” pelo de “lucro da exploração”, não autoriza concluir que o incentivo fiscal (redução para reinvestimento) tenha sofrido restrição quanto à sua base, ou seja, a redução diz respeito ao imposto de renda e adicional não restituível, como sempre o foi.

A isenção integral, como é sabido, alcança o imposto de renda devido, compreendendo, assim, Imposto de Renda e adicionais não restituíveis. Tratando-se de redução do imposto (isenção parcial), não há qualquer justificativa lógica ou legal para se entender de forma diversa.



O Decreto-lei nº 1.704, de 1977, **instituiu adicional não restituível**, o qual tem a mesma natureza do imposto, segundo o conceito dado pelo artigo 16 do Código Tributário Nacional.

Quando do julgamento do recurso protocolizado sob o nº 89.185, tivemos a oportunidade de nos manifestarmos sobre o assunto, conforme Acórdão nº 103-07.036, de 14 de outubro de 1985, quando trouxemos à colação os bem postos fundamentos utilizados pelo ex-Conselheiro Carlos Augusto de Vilhena na condução do Acórdão nº 103-05.438, de 16 de maio de 1983, “*verbis*”:

“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 dedução 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 determinado após reduzido do valor do incentivo fiscal a que faça jus o contribuinte. A partir daí não mais se pode deduzi-lo porque importará nos num recolhimento parcial. Essa interpretação apoia-se em sólida lógica, dispensando maiores esforços para justificar a dispensa do pagamento do adicional de 5% às empresas que gozem 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.”

Por outro lado, não concordo com o entendimento de que o atual regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, não teria sido preciso em relação ao conteúdo das expressões “deduções” e “reduções”, aplicando-as, indistintamente, com o significado genérico de “diminuições”. A observação seria válida se pertinente a regulamentos anteriores. O regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 consolida a legislação relativa ao Imposto de Renda, em vigor na data de sua publicação, compreendendo, portanto, a Lei nº 4.239/63, o Decreto nº 64.214/69 e o Decreto-lei nº 1.704/79, sendo de se presumir que a sistematização nele apresentada leva em conta, forçosamente, o significado dos termos técnicos ali contidos, e o seu interrelacionamento. Afinal de contas a interpretação sistemática depende dessas premissas. Se houve alterações em relação ao regulamento anterior do Imposto de Renda, ou até mesmo, em relação a outros diplomas legais é de se entender que a escolha



pelo atual regulamento desta ou daquela expressão tem caráter de definição.

Pelo exposto, é de concluir que a redução do imposto de que cogita o artigo 449 do regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 também é calculado sobre o adicional de 5% do Decreto-lei nº 1.704/79, em função da representação do lucro da exploração da atividade incentivada no montante do lucro real.”

Voto, pois, no sentido de que seja dado provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões - DF, 17 de setembro de 1997


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - Relator designado.