



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LRC/
.....

Sessão de 11 de janeiro de 1989

ACORDÃO N.º 103-08.877...

Recurso n.º - 93.400 - IPRJ - EX: DE 1986

Recorrente - TORA TRANSPORTES INDUSTRIAIS LTDA.

Recorrida: - DRF em MONTES CLAROS - MG

IRPJ - REDUÇÃO DO IMPOSTO COMO INCEN-
TIVO AO DESENVOLVIMENTO REGIONAL - DE
POSITO PARA REINVESTIMENTO - ADICIO-
NAL DO IMPOSTO DE RENDA.

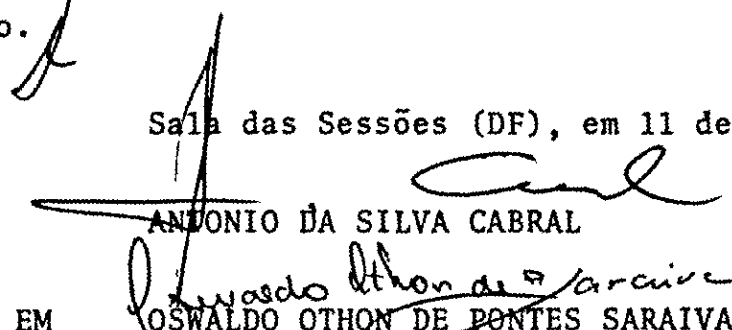
Sobre o adicional instituído pelo Decreto-lei nº 1.704, de 1979, aplica-se a redução do imposto prevista no art.449 do RIR/80

Recurso a que se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TORA TRANSPORTES INDUSTRIAIS LTDA.

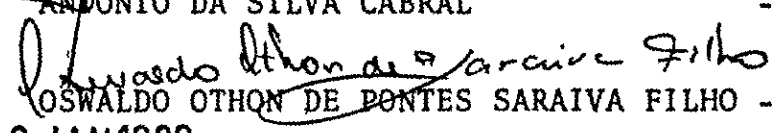
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 11 de janeiro de 1989.


ANTONIO DA SILVA CABRAL

- PRESIDENTE
E RELATOR

VISTO EM


OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO

- PROCURADOR

SESSÃO DE: 12 JAN 1989

FAZENDA NACIO

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CHRISTOVÃO ROSTECK GAIA (Suplente), THEREZA ARRUDA BORREGO (Suplente), LÓRGIO RIBEIRO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES WILSON JOSÉ ANDRADE (Suplente). Ausentes por motivo justificado Conselheiros DÍCLER DE ASSUNÇÃO e RICHARD ULRICH KREUTZER.

LRC/

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 10670/000.550/88-69
RECURSO Nº 93.400
ACÓRDÃO Nº 103-08.877
RECORRENTE: TORA TRANSPORTES INDUSTRIAIS LTDA.

R E L A T Ó R I O

TORA TRANSPORTES INDUSTRIAIS LTDA., empresa com sede em Montes Claros, Estado de Minas Gerais, inscrita no CGC sob o nº 20.468.310/0001-42, não se conformando com a decisão de fls.18/24, recorre a este Conselho para os efeitos do art. 33 do Decreto número 70.235/72.

A empresa sofreu lançamento suplementar relativo ao primeiro semestre de 1986, tendo a repartição alterado o quadro 15, item 09 (Depósito para Reinvestimento), de sua declaração de pessoa jurídica de Cz\$ 1.216.023,18 para Cz\$ 518.695,06, já que o cálculo de reinvestimento foi efetuado apurando a empresa um valor superior ao limite legal. Dessa modificação resultou um imposto líquido a pagar da ordem de Cz\$ 697.328,12.

A empresa ofereceu uma SRLS alegando ter preenchido equivocadamente o quadro 13, item 36 (Receita não Operacionais) de sua Declaração, já que, de acordo com o Demonstrativo do Resultado do 1º semestre de 1986, a única receita não operacional inserta naquele demonstrativo referiu-se a lucro na alienação de bens do ativo permanente, no valor de Cz\$ 3.902.451,16. Por engano, incluiu naquele item a parcela de Cz\$ 3.951.686,71 (Receitas Eventuais) e de Cz\$ 199.643,46 (Receitas não Tributáveis). Na realidade, o lucro da exploração fora da ordem de Cz\$ 6.176.822,60.

Afirmou, ainda, não ter cabimento a exclusão no cálculo da redução por investimento do valor do adicional de 10% que constou do quadro 09 do Anexo 2 de sua declaração de rendimentos. Isto resultou de visão errônea do revisor do disposto no § 2º do art. 405 do RIR/80, já que o mesmo dispõe que o valor do adicional será recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções. A empresa, por sua vez, entendeu ter havido equívoco entre a palavra "dedução" e a palavra "redução".

A repartição, ao apreciar a SRLS verificou que realmente houve erro no preenchimento do item 36 do quadro 14 da declaração de rendimentos da impetrante, sendo que o valor a ser ali consignado deveria ser Cz\$ 3.902.451,16 referente a alienação de bem do patrimônio. No item 20 do mesmo quadro deveria ser indicado o valor de Cz\$ 248.879,04, não se alterando o lucro líquido do exercício. No tocante, no entanto, à base de cálculo do depósito para reinvestimento a empresa deveria atentar para o que determina o Manual de Orientação, no que concerne ao preenchimento do quadro 10, item 23, do Anexo 2, o qual determina que o adicional do Decreto-lei nº 1.967/82 não será computado na base de cálculo desse incentivo fiscal. Além disso, o parágrafo 1º do art.449 do RIR/80 dispõe que esse benefício será apurado com base no imposto calculado sobre o lucro da exploração, não fazendo nenhuma referência a adicionais não restituíveis, ao contrário do que ocorre quando se trata de isenção e da redução do imposto (arts.440 e 446, § 1º do RIR/80). Ainda o próprio RIR/80, quando faz menção a deduções no seu art.405, § 2º, citado pela empresa, e 512, inclui dentro dessa expressão o Depósito para Reinvestimento (arts.449 e 459), como se depreende da leitura do art.511.

Em face destas considerações e de outros equívocos cometidos no preenchimento da declaração, a autoridade fiscal revisora reduziu a exigência fiscal para o valor de Cz\$ 135.079,23.

Na impugnação discordou a empresa da interpretação dada pela repartição no tocante ao preenchimento do item 13/36, enquanto a autoridade revisora deixou de excluir do cálculo da redução por investimento o valor do adicional de 10% que constou do quadro 09 do Anexo 2, pelas seguintes razões:

1. estranha que a repartição tenha dito que deixava de acolher decisões do Conselho de Contribuintes porque estas não são normas complementares, na forma do art.100, II, do CTN, mas por outro lado, acolheu o que disse o MAJUR, que também não está catalogado entre as normas complementares pelo mesmo art.100. Esse manual se destina a dar orientação sobre o preenchimento da declaração, mas não pode ferir a lei;



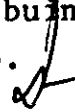
2. na prática, as decisões dos Conselhos de Contribuintes são definitivas na área administrativa, enquanto o MAJUR não o é, podendo o Conselho modificar opinião aí expressa;

3. contesta a alegação do revisor, no sentido de que, o parágrafo 1º do art.449 do RIR/80 determina que o benefício será apurado com base no imposto calculado sobre o lucro da exploração, não fazendo referência alguma a adicionais não restituíveis. O mencionado parágrafo, ao contrário do que afirma a autoridade fiscal, enuncia que o benefício relacionado com o depósito para reinvestimento será apurado com base no imposto calculado sobre o lucro da exploração, no sentido de excluir do benefício imposto que incida sobre outras parcelas do lucro da exploração. Mas não exclui da base de cálculo do benefício a parcela do adicional que, calculado sobre o lucro real (art.405, parágrafo 1º), tenha incidido sobre o lucro da exploração que é um dos componentes do lucro real;

4. o art.405 do RIR/80, que sujeita as pessoas jurídicas ao pagamento do adicional é o dispositivo que estabelece a alíquota do imposto a que se submetem as pessoas jurídicas sobre os resultados apontados sob a forma de lucro real ou arbitrado. "Como é de boa hermenêutica que o parágrafo deva ser interpretado como apêndice do "caput" do artigo, não há como deixar de reconhecer que o ADICIONAL está vinculado ao LUCRO REAL, que tem como um dos componentes as receitas geradas pelo LUCRO DA EXPLORAÇÃO". Por conseguinte o "adicional" nada mais é do que imposto;

5. não cabe a aplicação do art.511 do RIR/80, ao caso, pois a impugnante não se enquadra em qualquer das categorias de pessoas mencionadas naquele dispositivo;

6. o Parecer Normativo CST nº 112/78 já orientou as repartições no sentido de que a expressão "dedução" não se confunde e nem tem o mesmo sentido de "redução" ou "isenção". Esse entendimento se aplica ao caso do parágrafo 1º do art.405 do RIR/80. Estranha, portanto, que a repartição local, negando acolhida aos acórdãos do Conselho de Contribuintes não tenha acatado a orientação do referido parecer normativo.



Não foi cumprido o art.19 do Decreto nº 70.235/72 ,
que manda se proceda à respectiva informação fiscal.

O Delegado da Receita Federal negou acolhida à impugnação, em decisão assim ementada:

"O benefício previsto no artigo 449 e 459 do RIR/80 será apurado com base no imposto calculado sobre o lucro da exploração e aplicado, exclusivamente, à parte correspondente ao imposto, não computada a parcela relativa ao adicional."

A autoridade julgadora fundamentou sua decisão nas seguintes razões, que se passa a resumir:

a) a questão nuclear em exame é o cômputo ou não do adicional instituído pelo DL nº 1.704/79 na base de cálculo do depósito para reinvestimento, regulamentando nos arts.449 e 459, ambos do RIR/80;

b) o § 3º do art.1º desse diploma determina que: "O valor do adicional previsto no parágrafo anterior será recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções."

c) Importa, portanto, verificar se o depósito para reinvestimento que consta dos arts.449 e 459 se inclui entre as "reduções" ou as "deduções do imposto de renda,"devendo-se alertar que diploma algum se referiu a "redução" para investimento, mas sempre a "depósito" para reinvestimento;

d) para se interpretar a palavra "deduções" que se encontra no § 3º do art.1º do Decreto-lei nº 1.704/79, deve-se atentar para o seguinte:

- o art.413 do RIR/80, ao enumerar as isenções e reduções, não faz referência aos arts.449 e 459;

- o art.513, ao dispor sobre a indicação da isenção ou redução na declaração de rendimentos também não cita os arts.449

e 459;

- torna-se evidente que o legislador, ao fazer menção, no art.405, § 2º, do RIR/80 ao termo "deduções" tinha em mente o depósito para reinvestimento, pois não foi este incentivo considerado como uma redução nos demais artigos do Regulamento;

- o art.511 do RIR/80 em seu "caput" denomina explicitamente o incentivo dos arts.449 e 459 de "dedução";

d) reporta-se, a seguir, às diferenças conceituais e existentes entre esses dois termos:

- a redução se evidencia pelo não desembolso financeiro de parte do imposto. "A parcela de imposto que deixou de ser paga pela redução irá integrar o giro dos negócios do beneficiário, que dela pode dispor como lhe aprouver."

- "Já na dedução, ao contrário, ocorre este desembolso financeiro, já que tal valor sofre apenas uma mudança de destinação, passando a ser aplicado, obrigatoriamente, em um determinado projeto ou investimento, o que torna, por conseguinte, oneroso para o beneficiário."

Concluiu que o depósito previsto nos arts.449 e 459 do RIR/80 se enquadra na definição de "deduções" e não de "reduções".

No recurso voluntário a empresa se reportou às mesmas razões da impugnação e mencionou o Acórdão nº CSRF/01-0.667/86, em sentido contrário à decisão da de primeira instância.

É o relatório.



Acórdão nº 103-08.877

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 06/Outubro/1988 (AR de fls.26), enquanto a protocolização do presente ocorreu em 19/Outubro/1988 (doc. de fls.27).

O processo chega até este Conselho impregnado de irregularidades como, por exemplo, o fato de se ter procedido a um lançamento e formalizado um processo sem, sequer, se juntar a respectiva declaração de rendimentos da empresa a fim de comprovar o erro cometido por esta. Outra irregularidade foi a falta de remessa do processo à fiscalização, para que esta redigisse a informação necessária, na forma do art.19 do Decreto nº 70.235/72. Além do mais, a autoridade de primeira instância elabora longo arrazoado para demonstrar uma tese que nem mesmo a Administração Fiscal está sustentando atualmente.

De resto, já tive oportunidade de me pronunciar sobre o assunto, quando fui Relator do Acórdão nº CSRF/01-0.667, na sessão de 20/Junho/1986, do qual destaco o seguinte trecho do voto que proferi naquela ocasião:

"Desde o início, o legislador brasileiro tem demonstrado preocupação no sentido de fazer com que os incentivos beneficiem unicamente os empreendimentos e as operações que se situam nas regiões da SUDAM e da SUDENE. Por isso é que o art. 454 do RIR/80 consolidou o § 2º do art. 24 do Decreto-lei nº 756/69, segundo o qual a pessoa jurídica titular de empreendimento beneficiado, na Amazônia, com isenção do imposto e que mantivesse, também, atividades fora da área de atuação da SUDAM, deveria destacar, em sua contabilidade, os elementos de que se compõem as operações e resultados não alcançados pela isenção do imposto. O art. 457, ao se reportar às empresas que pagam imposto e adicional não restituível com redução de 50%, e que mantenham atividades fora da região da SUDAM, ou cujo empreendimento compreenda, também, atividades não consideradas de interesse para o desenvolvimento da Amazônia, exige que mantenham, igualmente, escrituração separada para a atividade

A

Acórdão nº 103-08.877

incentivadas. Ora, o lucro da exploração se enquadra em tal sistemática, pois visa a obter um resultado específico para a atividade que é objeto da empresa. É isto o que quis o Decreto-lei nº 1.598/77. Já mais teve em mira excluir o adicional não restituível do cálculo do incentivo.

Foi editado o Decreto-lei nº 1730, de 10 de outubro de 1979, e seu art.1º, inciso II, acrescentou um parágrafo novo ao art.19 do Decreto-lei nº 1598/77, no seguinte sentido:

"§ 6º - O benefício fiscal previsto no art. 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 art.4º do Decreto-lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977, de verá 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."

Este dispositivo se acha, atualmente, consolidado no art.459, § 1º, do RIR/80. A administração vem interpretando este mandamento de forma restritiva, como se a lei tivesse querido reportar-se exclusivamente ao imposto que é calculado sobre o lucro da exploração, com exclusão, portanto, do imposto adicional que é calculado sobre esse mesmo lucro.

Temos, hoje, uma interpretação de certa forma incoerente, que se fundamenta num apego ao texto da lei, sem se ter consideração o contexto e a sistemática da própria lei. 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?

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, pág.37).

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

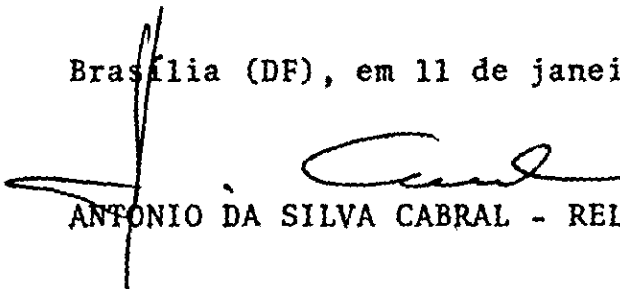
"§ 2º - O valor do adicional previsto no parágrafo anterior será recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções."

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. 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."

Assim sendo, voto no sentido de se dar provimento ao recurso.

Brasília (DF), em 11 de janeiro de 1989.


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR