



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JVP

Sessão de 10 de maio de 1984

ACORDÃO Nº 105-0.864

Recurso nº 88.255 - IRPJ - EX: DE 1982

Recorrente CRIB - AGRÍCOLA E COMERCIAL LTDA. (SUCESSORA DE COMPANHIA BARREIRO RICO).

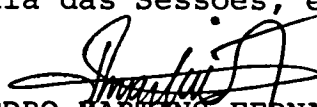
Recorrido DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO (SP)

LUCRO LÍQUIDO - Exclusões - Incentivos a investimentos rurais - Base de cálculo - A base de cálculo, para a determinação do limite do incentivo a investimentos rurais, é o resultado dessa atividade, representado pelo lucro operacional sem qualquer ajuste quando inexístirem receitas eventuais oriundas do giro normal da empresa.

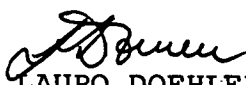
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CRIB - AGRÍCOLA E COMERCIAL LTDA. (SUCESSORA DE COMPANHIA BARREIRO RICO).

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

Sala das Sessões, em 10 de maio de 1984


PEDRO MARTINS FERNANDES - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM


LAURO DOEHLER

- PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

SESSÃO DE: 10 MAI 1984

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Antonio da Silva Cabral, Francisco de Faria Pereira, Digésio Gurgel Fernandes, Carlos Roberto Monteiro Bertazi, Hugo Teixeira do Nascimento, Marinho Mendes Domenici e Oswaldo Sant'Anna.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0810/020.966/83-39

RECURSO Nº: 88.255

ACÓRDÃO Nº: 105-0.864

RECORRENTE Nº: CRIB - AGRÍCOLA E COMERCIAL LTDA. (Sucessora de CÔMPANHIA BARREIRO RICO)

R E L A T Ó R I O

CRIB - AGRÍCOLA E COMERCIAL LTDA. (Sucessora de CÔMPANHIA BARREIRO RICO), contribuinte domiciliada em São Paulo, através de mandatário constituído mediante instrumento particular de procuração (fls. 7 e 56) recorre a este Conselho (fls. 42/56), da decisão do Delegado da Receita Federal naquela cidade (fls. 38/40).

Na decisão supra, aludida autoridade indeferiu a impugnação apresentada pela contribuinte (fls. 1/6) mantendo, em consequência, o lançamento suplementar contestado (fls. 8) relativo ao exercício de 1982, ano-base de 1981, pelo qual foi reduzida de Cr\$ 11.777.713,00 para Cr\$ 8.044.270,00, a parcela pleiteada como exclusão do lucro líquido a título de incentivo a investimentos rurais, por ter superado o limite de 80% do lucro operacional ajustado pelo saldo devedor da conta de correção monetária, infração capitulada no artigo 278, § 4º, combinado com os artigos 56 e 388, inciso I, do RIR/80, sob as seguintes ementa e fundamentação:

"O incentivo fiscal da exclusão de lucro líquido, para determinação do lucro real na atividade rural, em função de investimentos realizados durante o período base, tem como limite 80% do lucro operacional, ajustado pelo resultado da correção monetária do ativo permanente e patrimônio líquido.

..... *gr*

Acórdão nº 105-0.864

Considerando que o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, consolida disposições genéricas sobre a apuração dos rendimentos das pessoas jurídicas, e, em seu artigo 278, disposições especiais, adicionais, relativas à apuração da base de cálculo das empresas rurais;

Considerando que, consoante item 2 do PN CST nº 379/71, o incentivo fiscal de redução do resultado apurado na atividade rural, em função de investimentos realizados, tem por limite 80% do lucro operacional (benefício fiscal consolidado no § 4º do artigo 278 do RIR/80);

Considerando que a partir da vigência do Decreto-Lei nº 1.598/77, o saldo da correção monetária do ativo permanente e do patrimônio líquido influi positiva ou negativamente na apuração do lucro líquido da empresa;

Considerando que o saldo da conta de correção monetária influi também na determinação do lucro real, torna-se evidente que o valor desse saldo também seja um dos componentes da base de cálculo do incentivo de exclusão de até 80% do lucro apurado, em função de investimentos incentivados realizados no período-base."

Cientificada dessa decisão através de cópia que lhe foi encaminhada anexa à respectiva intimação (fls. 41), recebida conforme A.R. datado de 07.02.84 (fls. 57), a contribuinte interpôs recurso a este Conselho, protocolizado em 02.03.84 (fls. 42), no qual pede a reforma da decisão recorrida, alegando, em síntese: a) que as próprias disposições legais invocadas pela fiscalização são as mesmas em que se baseou para a aplicação do incentivo fiscal ora em discussão; b) que elas determinam que as empresas dedicadas às atividades agrícolas e pastoris gozam, além do pagamento do imposto de renda anual à uma alíquota, especial, do direito de reduzir, face à realização de certos investimentos no ano-base, os resultados obtidos nessas mesmas atividades; c) que citada vantagem guarda total relação com a atividade exercida, calculando-se o incentivo sobre seus resultados, isto é, o lucro operacional da empresa, por quanto esta se dedica, com exclusividade, às atividades rurais; d) que assim procedendo, a Recorrente está de acordo com os 

Acórdão nº 105-0.864

dispositivos legais invocados, especialmente os artigos 187, da Lei 6.404, de 15.12.76, 56, 278, § 4º e 175 do RIR/80, o Manual de Orientação - Pessoa Jurídica e o formulário da declaração de rendimentos; e) que não poderia ser de outra maneira, pois se tal benefício fosse concedido sobre o resultado de exercício, e neste houvesse um relevante resultado positivo de correção monetária e não despesa de correção, como no presente caso, ter-se-ia uma concessão de benefício fiscal muito maior do que aquela estabelecida pela legislação; f) que, em sendo o lucro operacional a base de cálculo para o mencionado benefício e esta afirmativa consta também, expressamente, do "Demonstrativo do Lançamento Suplementar", está convicta de ser totalmente improcedente a pretensão fiscal de exigir a soma consignada neste lançamento.

E o relatório. *gr*

Acórdão nº 105-0.864

V O T O

Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, relator

O recurso interposto encontra guarida no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06.03.72, tendo sido cumprido o respectivo prazo pela recorrente.

A representação é legítima, eis que lastreada em instrumento particular de mandato, que confere poderes bastantes ao signatário do recurso.

No mérito, como a seguir se demonstrará, merece reforma a decisão de primeiro grau.

De acordo com os fatos sumariados no relatório, a matéria em litígio nestes autos radica na base de cálculo dos incentivos fiscais às atividades rurais, representados por investimentos efetuados que a recorrente afirma ser o lucro operacional puro e simples, e a administração tributária entende ser esse lucro ajustado pelo saldo devedor da conta de correção monetária.

Aludido incentivo foi criado pelo parágrafo único do artigo 7º, do Decreto-Lei nº 902, de 30.09.69, a seguir transcrito:

"Art. 7º (omissis)

Parágrafo único. Fica o Poder Executivo autorizado a conceder deduções dos lucros das empresas rurais, em função dos investimentos realizados no ano-base, na forma do art. 4º." (destaque da transcrição)

O artigo 4º, citado no dispositivo retro, tem a seguinte redação:

"Art. 4º. Como incentivo às atividades rurais e para fins de tributação, será concedida redução do rendimento líquido até o limite de 80% (oitenta por cento) do lucro apurado na forma do artigo 2º." (destaques da transcrição) *gm*

Acórdão nº 105-0.864

O mencionado artigo 2º trata das formas contábil, escritural e estimada de apuração do rendimento líquido, auferido por pessoa física na exploração da atividade rural, representado pela diferença entre a receita bruta obtida e as despesas de custeio.

Regulamentando o Decreto-lei nº 902, de 30.09.69, o Decreto nº 66.095, de 20.01.70, estabeleceu, em seus artigos 14 e 4º que:

"Art. 14. As empresas juridicamente constituídas, excetuadas as de transformação de seus produtos e subprodutos, é extensivo, no que couber, o que prescreve o art. 4º, obedecidas as condições estipuladas nos arts. 5º e 6º deste Decreto.

Art. 4º. Como incentivo às atividades rurais e para fins de tributação, será concedida redução do rendimento líquido até o limite de 80% (oitenta por cento) do resultado apurado na forma do 2º." (destaques da transcrição)

Dos artigos citados nesses dispositivos, o 2º trata das formas contábil, escritural e estimada de apuração do rendimento líquido auferido por pessoa física na exploração da atividade rural, o 5º especifica os investimentos que poderão ser objeto de incentivo, e o 6º versa sobre a autorização ao Ministro da Fazenda para a fixação dos coeficientes aplicáveis.

Os dispositivos transcritos foram consolidados nos artigos 210 e 56 do RIR/75, baixado com o Decreto nº 76.186, de 02.09.75, e no § 4º do artigo 278 e artigo 56 do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.80.

Verifica-se, pelos dispositivos citados e/ou transcritos, que nenhuma referência expressa há em relação à base de cálculo dos mencionados incentivos.

Todavia, como o dispositivo que trata desses incentivos às pessoas jurídicas, faz remissão a artigo que regula a sua

Acórdão nº 105-0.864

concessão às pessoas físicas e considerando que, neste caso, a base de cálculo é o rendimento líquido auferido na atividade rural, assim entendido o representado pela diferença entre a receita bruta auferida e as despesas de custeio, e sabendo-se que estas englobam os valores correspondentes, na pessoa jurídica, ao custo dos produtos vendidos e às despesas operacionais, a primeira conclusão que se firma é a de que a base de cálculo dos investimentos incentivados é o lucro operacional apurado pela empresa.

Esse foi o entendimento adotado pela administração tributária, segundo se constata pelo disposto no item 2 do Parecer Normativo CST nº 379/71, ainda em vigor no exercício de 1982, a seguir reproduzido:

"2. Para efeitos de apuração do "quantum" utilizável como incentivo com apoio no cita do art. 4º, devem as pessoas jurídicas tomar por base o seu lucro operacional, limitando o incentivo em 80% do mesmo." (destaques da transcrição)

Considerando que o Parecer Normativo, por definição terminológica, é um ato normativo expedido por autoridade administrativa, é ele uma norma complementar das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, a teor do disposto no artigo 100 e seu inciso I do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66).

Tendo presente que esse Parecer Normativo não foi revogado pela legislação posterior, como se verá adiante, a segunda conclusão que se firma é a de que não só a legislação específica, mas também a administração tributária, estabelecem que a base de cálculo dos investimentos rurais incentivados é o lucro operacional apurado.

Com a publicação (no D.O. de 10.11.83) do Parecer Normativo CST nº 18, de 09.11.83, ficou revogado o Parecer Normativo CST nº 379, de 25.05.71, uma vez que a administração tributária reformulou o entendimento esposado neste último, conforme se vê do item 5 daquele Parecer, a seguir transcrito. *94*

Acórdão nº 105-0.864

"5. Concluindo, tem-se que a base de cálculo do incentivo fiscal de exclusão do lucro líquido, para determinar o lucro real das empresas a que se refere o "caput" do artigo 278 do RIR/80, é o lucro operacional ajustado pelo:

a) saldo da conta especial de correção monetária de que trata o artigo 347, II, do RIR/80;

b) resultado do ajuste de investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido decoligada ou controlada;

c) montante dos lucros ou dividendos recebidos de investimento avaliado pelo custo de aquisição;

d) resultado obtido na alienação ou baixa de gado reprodutor, de renda ou de trabalho, classificado no ativo imobilizado."

Em face, porém, da data de sua publicação, o entendimento adotado pelo mencionado Parecer Normativo somente poderia ser aplicado a partir do exercício de 1984, não podendo produzir efeitos retroativos, na medida em que se trata de ato constitutivo na parte em que determinou o ajuste do lucro operacional pelo saldo da conta especial de correção monetária, para determinar a base de cálculo dos incentivos por investimentos rurais.

Contudo, aludido Parecer Normativo também não tem condições de ser aplicado, nessa parte, pelas mesmas razões e argumentos elencados adiante neste voto, ao ser analisada essa matéria e a que trata da adoção do lucro da exploração como base de cálculo dos incentivos por investimentos rurais.

Os Manuais de Orientação-Pessoa Jurídica (MAJUR) relativos aos exercícios de 1970 a 1975 não continham instruções específicas sobre a matéria, recomendando a consulta ao RIR/66, baixado com o Decreto nº 58.400, de 10.05.66, então vigente, e legislação posterior, em razão de os respectivos formulários de de-*dr*

Acórdão nº 105-0.864

claração de rendimentos não conterem item específico para a exclusão do então lucro real (contábil), hoje lucro líquido, dos valores correspondentes aos incentivos por investimentos rurais.

A partir do exercício de 1976, com a introdução, nos respectivos formulários, de item específico para essa exclusão, os aludidos manuais passaram a mencionar a base de cálculo desses investimentos como sendo: o lucro operacional, os relativos aos exercícios de 1976 a 1978 e 1981; o resultado da atividade, os referentes aos exercícios de 1979, 1980 e 1982; e o lucro operacional ajustado pelos valores correspondentes ao saldo da conta de correção monetária e aos resultados da venda de gado reprodutor e de renda classificado no ativo imobilizado e de participações societárias, o atinente ao exercício de 1983.

Como se constata, os manuais de orientação, desde o exercício de 1976 até o de 1982, ora entenderam que a base de cálculo do mencionado incentivo era o lucro operacional, ora o resultado da atividade.

Tendo em conta que, de acordo com o artigo 41, da Lei nº 4.506, de 30.11.64, reproduzido nos artigos 154 do RIR/66, baixado com o Decreto nº 58.400, de 10.05.66, e 152, do RIR/75, aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02.09.75, o lucro operacional é o resultado das atividades normais da empresa, forçoso é reconhecer que as expressões "lucro operacional" e "resultados da atividade" são equivalentes, ou seja, representam exatamente a mesma coisa.

Como os manuais de orientação podem ser tidos, no máximo, como "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas", de que tratam o artigo 100 e seu inciso III, do Código Tributário Nacional, a terceira conclusão a que se chega é a de que a mudança ocorrida no manual de orientação do exercício de 1983, porque não caracteriza "práticas reiteradas", não revogou o Parecer Normativo CST nº 379/71, anteriormente comentado, que, portanto, continuava ainda em vigor no exercício de 1982.

A definição do lucro operacional foi alterada pelo 

Acórdão 105-0.864

artigo 11, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26.12.77, consolidado no artigo 175 do RIR/80, pela qual ele é o "resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam o objeto da pessoa jurídica". Todavia, o § 1º desse dispositivo deixa claro que o lucro operacional passa a ser integrado, também, pelos resultados de participações societárias e de operações de reporte, que não correspondem ao resultado da atividade rural.

Assim, a partir desse Decreto-Lei, o resultado da atividade rural não equivale ao lucro operacional, como acontecia na legislação anterior.

Todavia, como a legislação que trata do incentivo ao investimento rural não foi alterada, a quarta conclusão que se firma é a de que a legislação superveniente não revogou o Parecer Normativo CST nº 379/71, já mencionado, ressaltando-se, porém, que o lucro operacional de que trata este é o vigente antes do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Modificando e revogando a legislação então em vigor sobre a correção monetária de contas do balanço, o artigo 39, do Decreto-Lei nº 1.598/77, de 26.12.77, reproduzido no artigo 347, do RIR/80, dispõe que:

"Art. 347. Os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do exercício serão computados na determinação do lucro real através dos seguintes procedimentos:

I - correção monetária, na ocasião da elaboração do balanço patrimonial:

a) das contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, e das provisões para atender a perdas prováveis na realização do valor de investimentos;

b) do patrimônio líquido;

II - registro, em conta especial, das contrapartidas;

partidas dos ajustes de correção, monetária de que trata o inciso I;

III - dedução, como encargo do exercício, do saldo da conta de que trata o inciso II, se devedor;

IV - cômputo no lucro real, observado o disposto na Seção IV deste Capítulo, do saldo da conta de que trata o inciso II, se credor."

Consoante essas disposições, a correção monetária das contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, das provisões para atender a perdas prováveis na realização do valor de investimentos, e do patrimônio líquido, representando os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional, será computada na determinação do lucro real, mediante o registro, em conta especial, das contrapartidas correspondentes, cujo saldo, se devedor, será deduzido como encargo do exercício, e, se credor, será computado no lucro real.

O resultado da conta de correção monetária citada não pode integrar o lucro operacional da empresa e, em consequência, também não comporá a base de cálculo dos investimentos rurais incentivados pelas razões a seguir elencadas:

Em primeiro lugar, porque as contas que estão sujeitas à correção monetária pertencem ao ativo permanente (ou funcionam como fator redutor deste) e ao patrimônio líquido, todas componentes do grupo das contas integrais que não influem no lucro operacional, e não ao grupo das contas diferenciais que influenciam esse lucro. Mesmo a correção monetária das contas que funcionam como fator redutor das do ativo permanente, porque têm como base de cálculo o saldo do balanço do exercício social anterior, não representam despesas efetivas ou potenciais do exercício da correção.

Em segundo lugar, porque, não integrando o grupo das diferenciais as contas sujeitas à correção monetária, não poderia o resultado desta repercutir no lucro operacional. O pró-

Acórdão nº 105-0.864

prio "caput" do artigo 347 do RIR/80, transcrito anteriormente, dispõe expressamente que esse resultado será computado no lucro real e não no lucro operacional. Ademais, as normas sobre correção monetária não integram o Capítulo II, Subtítulo II, do Título II, do Livro II, que trata do lucro operacional, mas o capítulo IV dos mesmos Subtítulo, Título e Livro do RIR/80. Igualmente, a demonstração do resultado do exercício de que trata o artigo 187, da Lei nº 6.404, de 15.12.76, em seu inciso IV, deixa evidente que o lucro operacional precede o resultado da conta de correção monetária, razão mais do que suficiente para que não se possa dizer que este é componente daquele. Note-se que o resultado do exercício somente recebe os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional de forma indireta, através do saldo da conta de correção monetária, e não em consequência da influência deste no lucro operacional.

Em terceiro lugar, porque, sendo o resultado da conta de correção monetária, consoante o citado artigo 347, o efeito da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre os elementos do patrimônio, fica patente que é ele fruto da inflação e não das operações da empresa. Isso fica mais evidente na medida em que o resultado da conta de correção monetária existirá mesmo na hipótese extrema de a empresa não ter praticado qualquer operação, como ocorre no caso de se encontrar ela em fase pré-operacional, ou com as operações paralisadas, bem como não existirá esse resultado por mais que opere a empresa, se inexistir inflação.

Em quarto lugar, porque o saldo credor da conta de correção monetária, sendo componente do lucro inflacionário, de acordo com o disposto no artigo 52, do Decreto-Lei nº 1.598/77, alterado pelo artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.733, de 20.12.77, e consolidado no artigo 352 do RIR/80, é por definição legal, lucro inflacionário, ou seja, decorrente da inflação, e não lucro operacional.

Em quinto lugar, porque a existência de saldo credor 

Acórdão nº 105-0.864

da conta respectiva indicaria que a correção monetária do ativo permanente superou a do patrimônio líquido, e representaria, portanto, exclusivamente e de forma parcial, o efeito da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o ativo permanente. Ora o resultado obtido na alienação de bens do ativo permanente é conceituado como ganho ou perda de capital e classificado como resultado não operacional, de acordo com o artigo 31 do Decreto-lei nº 1.598/77, consolidado no artigo 317 do RIR/80. Logo, não haveria qualquer razão para se entender que se deva dar tratamento diferenciado ao saldo credor da conta de correção monetária para classificá-lo como lucro operacional, quando se sabe que ele configura ganho nominal de capital.

Em sexto lugar, porque o resultado da conta de correção monetária revela a estrutura de capitalização da empresa. O saldo credor indica a aplicação de capitais de terceiros em maior volume do que de capital próprio. O saldo devedor retrata o emprego deste, exclusivamente, ou em maior valor do que o daquele. A tributação do saldo credor evidencia que se pretendeu onerar as empresas que empregam mais capitais de terceiros do que capital próprio. Ao se pretender que a base de cálculo dos investimentos rurais incentivados seja o lucro operacional ajustado pelo saldo da conta de correção monetária, estar-se-ia anulando aquele objetivo. Com efeito, o ajuste pelo saldo credor aumentaria a base de cálculo e, em consequência, o valor do incentivo, e o ajuste pelo saldo devedor reduziria a base de cálculo e, logicamente, o valor do incentivo. Desta maneira, a empresa que utilizasse capital próprio, exclusivamente ou em maior volume do que capitais de terceiros, estaria sendo menos beneficiada do que a que empregasse mais capitais de terceiros, pois o valor do investimento rural incentivado seria menor do que o obtido por esta, num efeito certamente não desejado pelo legislador.

Em sétimo lugar, porque é irrelevante que os manuais de orientação enquadrassem em despesas gerais a antiga manutenção de capital de giro próprio, uma vez que o artigo 15 e seus §§, do Decreto-lei nº 1.338, de 23.07.74, consolidados no artigo 254 e §§ do RIR/75, apenas determinaram que o seu valor fosse ex- 

Acórdão nº 105-0.864

cluído do então lucro real (contábil), o que não autoriza aquele procedimento, pois integram esse lucro o resultado operacional e o não operacional. A classificação como despesas gerais ou despesas operacionais, portanto, não foi feita pela lei.

Em oitavo lugar, porque os manuais de orientação, ao se referirem ao resultado da atividade como base de cálculo do investimento rural incentivado, não autorizaram a inclusão, nessa base, do saldo da conta de correção monetária.

Em nono lugar, porque a empresa que não tivesse operado, mas apresentasse saldo credor da conta de correção monetária, teria direito ao incentivo correspondente a investimento rural efetuado, embora a base de cálculo deste fosse o lucro da atividade e esta não tivesse existido.

Por essas mesmas razões, não tem consistência a pretensão de se modificar a base de cálculo do investimento incentivado, para se adotar o lucro da exploração, uma vez que este tem como componente o resultado da conta de correção monetária. A inconsistência dessa pretensão também se demonstra pelos argumentos a seguir aditados e que também se prestam para reforçar aquelas razões no sentido de que o resultado da conta de correção monetária não integra o lucro operacional e não decorre da atividade rural.

O primeiro argumento é o de que a adoção do lucro da exploração, no caso, implica a modificação da base de cálculo do imposto que é o lucro real, o que somente é possível através de lei. Com efeito, a anterior base de cálculo do investimento incentivado não era, sabidamente, integrada pelo resultado da conta de correção monetária. Adotando-se o lucro da exploração como nova base de cálculo desse incentivo, aludido resultado será parte componente dela, alterando a anterior. Ora, o investimento citado é fator de redução do lucro real e, portanto, de modificação da base de cálculo do imposto. Consoante dispõem o artigo 97 e seus incisos II e IV, e § 1º, do Código Tributário Nacional, a fixação da base de cálculo do tributo, ou a modificação desta que importe

Acórdão nº 105-0.864

em formá-lo mais oneroso somente podem ser feitas por lei. Essa conclusão se robustece pelo fato de que, não fosse necessária a lei para a adoção do lucro da exploração como nova base de cálculo de isenções e reduções do imposto e de exclusões do lucro líquido na determinação do lucro real, não haveria justificativa para que isso tivesse sido feito pelos §§ 1º e 2º do artigo 19, do Decreto-Lei nº 1.598/77, com as alterações introduzidas pelo artigo 1º e seus incisos I e II, do Decreto-Lei nº 1.730, de 17.12.79. Essas normas, entretanto, não estabeleceram o lucro da exploração como base de cálculo para os investimentos rurais incentivados de que tratam estes autos. A lacuna da lei ordinária, na hipótese, por expressa determinação da lei complementar, não pode ser suprida por ato normativo ou por práticas reiteradas da administração tributária, pela doutrina ou pela jurisprudência administrativa ou judicial. A lei é necessária porque, se o saldo da conta de correção monetária for devedor, a sua inclusão na base de cálculo do investimento rural incentivado, através do lucro da exploração, prejudicará o contribuinte, porque é fator de redução desta. A lei é necessária porque, se o saldo da conta de correção monetária for credor, a sua inclusão na base de cálculo desse incentivo, através do lucro da exploração, beneficiará, indevidamente o contribuinte, porque é fator de elevação dessa base.

O segundo argumento é o de que é irrelevante o fato de a administração tributária determinar o rateio do lucro da exploração e do lucro inflacionário total do exercício entre as atividades incentivadas ou não, de acordo com os manuais de orientação e formulários de declaração. A um passo, porque existe ressalva expressa no sentido de que esse procedimento só se aplica às pessoas jurídicas que gozem de benefícios fiscais calculados com base no lucro da exploração, ou que, tendo apresentado saldo credor na conta de correção monetária, pretenda diferir o lucro inflacionário. A outro passo, porque, se a lei estabelece o lucro da exploração como base de cálculo do incentivo a certas atividades, determina, também, que o saldo da conta de correção monetária integra o resultado dessas atividades. Ressalte-se, porém, que foi a lei quem assim preceituou, não a administração tributária, a doutrina ou o intérprete, e estes não podem, sem base naquela, es- 

Acórdão nº 105-0.864

tender esse procedimento a outras atividades nela não previstas.

O terceiro argumento é o de que o lucro da exploração, salvo no aspecto terminológico e nos casos previstos em lei, não é idêntico ao resultado da atividade, porque, até o valor equivalente ao das despesas financeiras, admite determinadas receitas financeiras que, a toda evidência, não têm origem de fato nas operações normais da empresa, embora, pela lei, tenham sido classificadas como operacionais, além de esse lucro conter o saldo da conta de correção monetária que, na forma demonstrada, não tem também origem na atividade exercida pelo contribuinte.

O quarto argumento é o de que o lucro inflacionário oculto, segundo ensinam BULHÕES, PEDREIRA e CRUZ FILHO ("in" Manual da Correção Monetária das Demonstrações Financeiras, Exped-Expansão Editorial, Editora Esplanada, Rio de Janeiro), é representado pelo valor que o capital de terceiros perde com a inflação em benefício do devedor. Logo, a sua origem é a inflação e não a atividade exercida por este.

O quinto argumento é o de que também é o resultado da inflação o lucro contábil fictício, que segundo prelecionam os mesmos autores, decorre da subestimação dos encargos se calculados sobre o ativo permanente não corrigido; de ganhos nominais de capital, representados pela diferença entre o custo corrigido e o histórico, na venda de bens do ativo permanente; e pela reposição de capital aplicado em estoque de mercadorias vendidas que, no momento da venda, têm valor maior do que no momento de sua aquisição. Ademais, a subestimação dos encargos deixa de existir na medida em que, adotada a correção monetária, o cálculo daqueles incide sobre o valor corrigido e não mais sobre o custo histórico, onerando o lucro operacional e sem qualquer reflexo na conta de correção monetária, o que somente vai ocorrer nos exercícios seguintes quando os saldos das respectivas contas retificadoras do ativo permanente forem objeto de correção. Nesta hipótese, estarão onerando a conta de correção monetária e não o lucro operacional e terão como causa apenas a inflação e não a atividade da 

Acórdão nº 105-0.864

empresa. Relativamente aos ganhos nominais de capital, representando eles resultados não operacionais, ou extra-atividades, não poderiam ser considerados como da atividade normal da empresa, não sendo lógico dar destinação diferente ao resultado da correção monetária desses bens. No que se refere à reposição do capital aplicado em estoques, lembra-se que estes não são corrigidos, à exceção dos imóveis para venda, que não é o caso destes autos.

O sexto argumento é o de que é irrelevante o fato de o Parecer Normativo CST nº 93/78, ter estendido o lucro da exploração como base de cálculo para o incentivo às atividades pesqueiras de que trata o artigo 80 do Decreto-Lei nº 221, de 28. 02. .67. A um tempo, porque esse ato normativo invadiu claramente área reservada privativamente à lei, como já se viu anteriormente. A outro, porque, fosse esse ato suficiente por si só para a finalidade a que se propôs, não teria sido necessária a mesma extensão ter sido objeto do artigo 1º e seu inciso I, do Decreto-Lei nº 1.730, de 17.12.79.

Em síntese, pode-se afirmar, com segurança, que o resultado da atividade rural corresponde à soma algébrica dos valores relativos à receita bruta operacional, aos custos, despesas e encargos operacionais. Integram a receita bruta e os custos e despesas operacionais os ganhos e gastos que possam ser atribuídos ao giro normal da atividade, como, por exemplo, os descontos obtidos e juros pagos.

No caso específico destes autos, verifica-se, pelo exame da respectiva declaração de rendimentos (fls. 30/35 verso), que a contribuinte declarou as parcelas de Cr\$ 62.812.417,00 e de Cr\$ 25.730.023,00, respectivamente como lucro bruto, e despesas operacionais (itens 05/10 e 13/26), apurando um lucro operacional de Cr\$ 37.082.391,00 (item 19/38). Aplicando-se, sobre este último valor, o coeficiente de 80%, obtém-se a cifra de Cr\$ 29.665.913,00, superior à pleiteada pela contribuinte, como exclusão do lucro líquido, a título de incentivos a investimentos rurais (quadro 16, item 15/30), no valor de Cr\$ 11.777.713,00, razão porque não cabe a redução desta.

Acórdão nº 105-0.864

Diante do exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se dar provimento ao recurso interposto pela contribuinte. *gr*

Brasília-DF., 10 de maio de 1984



PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR