



MINISTÉRIO DA FAZENDA

DSF

Sessão de 11 de agosto de 1983.

ACORDÃO Nº 105-0.334

Recurso nº: 86.371 - IRPJ - EX: DE 1981

Recorrente: MONTE ALTO S.A.- AGROPECUÁRIA

Recorrido: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM RIBEIRÃO PRETO - SP

LUCRO LÍQUIDO - Exclusões - Incentivos às Atividades Rurais - O saldo da conta de correção monetária não integra a base de cálculo dos incentivos por investimentos em atividades rurais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MONTE ALTO S.A.- AGROPECUÁRIA,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Digésio Gurgel Fernandes e Carlos Roberto Monteiro Bertazi que votaram por negar provimento. *gr*

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 1983

Pedro Martins Fernandes
PEDRO MARTINS FERNANDES

- PRESIDENTE

Marinho Mendes Domenici
MARINHO MENDES DOMENICI

- RELATOR

VISTO EM LAURO DOEHLER

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 06 JAN 1984

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Antonio da Silva Cabral, Ursulino Santos Filho, Hugo Texeira do Nascimento e Oswaldo Sant'Anna. *gr*



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0840/000.163/82-48

RECURSO Nº: 86.371

ACÓRDÃO Nº: 105-0.334

RECORRENTE Nº: MONTE ALTO S.A.- AGROPECUÁRIA

R E L A T Ó R I O

MONTE ALTO S.A. - AGROPECUÁRIA, sediada na cidade de Américo-Brasiliense - S.P., inscrita no C.G.C. do M.F. sob nº 46.717.096/0001-04, jurisdicionada na Delegacia da Receita Federal, legalmente representada por seu Diretor-Gerente, traz recurso voluntário a este Colegiado, objetivando a reforma da decisão da autoridade singular que negou provimento à impugnação objetivando ilidir a ação fiscal por infração ao artigo 378, § 4º, combinado com os artigos 56 e 388, inciso I, do RIR/80.

Aos 12 de julho de 1982 a recorrente recebe o lançamento suplementar, no valor total a pagar de Cr\$ 719.892,00, por ter contrariado o disposto nas normas acima citadas, cujo vencimento se daria aos 30 de julho daquele mesmo ano.

Aos 04 de agosto de 1982, protocoliza junto à Agência da Receita Federal em Araraquara S.P. petição solicitando o encaminhamento de sua impugnação à D.R.F. de Ribeirão Preto - S.P. .

Em sua peça impugnatória a suplicante alinhava suas razões, assim fundamentadas: -

Acórdão nº 105-0.334

"Pretende o Fisco com o Lançamento Suplementar em causa, receber as verbas de Cr\$ 278.302,00 de IR líquido e Cr\$ 14.648,00 de PIS, em virtude de alegado erro da declaração - Quadro 14 - item 30, decorrente de "exclusão do incentivo às atividades rurais em valor superior a 80% do lucro operacional (item 13/38 + 13/42 - 13/46)", consoante dispõe o art. 278, § 4º, combinado com o art. 56 e 388, inciso I do RIR, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

Data venia, não assiste razão ao Sr. Fiscal que procedeu ao Lançamento em causa.

E isso porque o preenchimento da Declaração de Rendimentos da Reclamante atendeu aos dispositivos fisco-legais que regem o assunto."

Acrescenta ainda que, verbis:-

"O problema todo se prende ao fato de sendo em presa rural que paga seu IR de forma incentivada, na base de 6% (seis por cento), se deveria ela incluir ou excluir o resultado da correção monetária de Balanço, no seu lucro operacional.

A reclamante atendendo às disposições do Manual que o Fisco oferece (Major), não incluiu no lucro operacional, o resultado da correção monetária, aliás como claramente se constata dos formulários fiscais no Quadro 13-itens 19 (Lucro Operacional) e 21 e 23.

Todavia, vê-se agora, que o Lançamento Suplementar pretende que no Lucro operacional seja incluído o saldo credor da correção e diminuído do saldo devedor, numa inovação que se choça com manifestações claras e inequívocas tanto da Superintendência Regional da Receita Federal em São Paulo, como do Egrégio 1º Conselho de Contribuintes, e em caso recente."

Traz aos autos as decisões prolatadas por este Conselho, através da 1ª Câmara, Acórdão nº 101-72-082, de 17 de fevereiro de 1981, que veta a adição de verbas outras no lucro operacional. Do julgado citado transcreve-se o seguinte trecho:-

"Desta forma, restando claro que o incentivo em questão se destina ao lucro operacional e que nesse não deve ser computado o saldo

9

Lawyer

Acórdão nº 105-0.334

credor da conta de correção monetária deixa de ter razão o contribuinte ao pretender utilizá-lo no cálculo do incentivo. O mesmo, aliás, pode e deve ser dito com relação as outras adições feitas através do livro de apuração do lucro real (LALUR).

Essas adições integram o lucro líquido do exercício e o incentivo em questão tem por base de cálculo o lucro operacional, devendo, por isso, ser desconsiderado."

Alude também à decisão da Superintendência da Receita Federal em São Paulo, que proferiu, no processo nº 0840/006.024/81-83, a Decisão nº 00423/81, assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA.
CASOS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO.
RESULTADO DAS EMPRESAS QUE EXPLORAM A AGRICULTURA, A PECUÁRIA E A CRIAÇÃO DE OUTROS ANIMAIS.

O saldo credor da conta de correção monetária não integra o lucro operacional para efeito de cálculo do incentivo fiscal concedido a empresas agro-pastoris, relativo a investimentos feitos no ano-base."

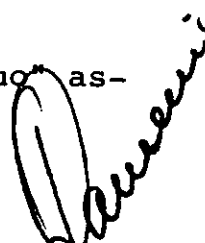
Pede, ao final, o arquivamento da ação fiscal.

Aos 28 de setembro de 1982, a autoridade singular manifesta-se sobre a impugnação, tendo o seu "decisum" a seguinte ementa:

"IMPOSTO DE RENDA-PESSOA JURÍDICA
CASOS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO.
RESULTADOS DE ATIVIDADES RURAIS.

O incentivo às atividades rurais, concernente à exclusão do lucro líquido, em função de investimentos realizados no período-base, para determinação do Lucro Real, tem como limite o percentual de 80% do lucro operacional, ajusta do pelo resultado da conta de correção monetária do ativo permanente e patrimônio líquido vinculadas a essa atividade."

 Incisiva em suas alegações a autoridade "a quo" as-



Acórdão nº 105-0.334

sim constrói sua sentença, verbis:

"A Coordenação do Sistema de Tributação, através do Parecer Normativo CST nº 379/81, já esclareceu o assunto, ao estabelecer que o incentivo de redução do resultado apurado, nas atividades rurais, tem por limite o percentual de 80% (oitenta por cento) do lucro operacional.

Com a edição do Decreto-lei nº 1.598/77, o saldo da Conta de Correção Monetária do ativo permanente e do Patrimônio Líquido passou a influir, positiva ou negativamente, na apuração do resultado líquido da atividade rural.

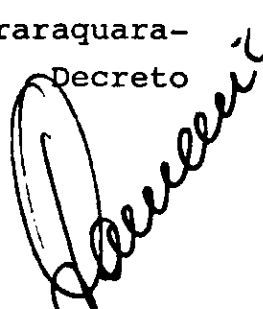
Não pode remanescer dúvidas, portanto, que o valor desse saldo seja, também, um dos componentes da base de cálculo desse incentivo, e sobre o qual incide a exclusão, na hipótese de terem sido realizados investimentos no período base.

Assim, para efeito de cálculo do incentivo às Atividades Rurais, de que trata o § 4º do artigo 278 do RIR/80, é de ser tomado, como base, o lucro operacional ajustado pelo saldo da conta de Correção Monetária constante do artigo 347 do mesmo regulamento, contrariamente às pretensões e procedimentos da empresa.

Face ao exposto, e considerando o mais que dos autos consta, tomo conhecimento da impugnação, tempestivamente apresentada, DECIDINDO, porém, quanto ao mérito, manter o lançamento nos termos em que foi elaborado.

Em consequência, deverá ser exigido da empresa MONTE ALTO S/A - AGROPECUÁRIA os valores originais de Cr\$ 278.302,00 de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica e Cr\$ 14.648,00 de PIS, além das respectivas Multas, Correção Monetária e Juros de Mora, calculados conforme minuta anexa, que passa a fazer parte integrante desta decisão."

Aos 11 de outubro de 1982 a recorrente toma ciência da decisão que lhe desfavorece e aos 29 de outubro daquele mesmo ano protocoliza junto à Agência da Receita Federal em Araraquara - S.P. seu recurso, na forma estatuída no artigo 33, do Decreto nº 70.235.



Acórdão nº 105-0.334

Em sua peça recursal a apelante renova suas alegações constantes da impugnação e aduz ainda:

"O assunto é um só: na elaboração de sua declaração de Renda, ano base 1980, exercício 1981 - a ora Recorrente, para apuração de seu Lucro operacional, não computou o resultado da conta de correção monetária do ativo permanente.

E, na ocasião, em assim fazendo, estava atendendo a Recorrente, à massa quase uniforme de orientação e decisões administrativas sobre Imposto de Renda, aplicáveis à espécie.

Tanto é assim que, somente com o advento do Parecer Normativo nº 379/81, publicado no segundo semestre do ano de 1981, é que o Fisco Federal entendeu de regular a fixação do lucro operacional (para as empresas que pagam o IR incentivado), ajustado pelo resultado da conta de correção monetária do ativo permanente e patrimônio líquido vinculados a atividade da empresa."

E prossegue em suas assertivas:-

"Ora, se o próprio Fisco, anteriormente a tal Parecer Normativo, determinava que aquele saldo da conta de correção monetária não integrava o lucro operacional (nas empresas incentivadas), fica manifestamente claro que a ora Recorrente, deixando de lado, naquela apuração, o resultado da correção monetária, está agindo rigorosamente dentro dos princípios e da orientação emanados das próprias autoridades fiscais, não se justificando o lançamento suplementar que dá motivo a este processo.

A prevalência da tese fazendária no caso em tela, significa validar esdruxula manifestação de retroatividade do Parecer Normativo nº 379/81, a encampar procedimento de contribuinte sobre os resultados auferidos no ano base de 1980, o que fere frontalmente os mais comensuráveis princípios que regem nossa ordenação jurídica."

Vigia, à época da declaração de renda apresentada pela ora Recorrente - ano base 80 - exercício 81 - os ordenamentos consubstanciados no pronunciamento desse Colendo 1º Conselho - 1ª

Acórdão nº 105-0.334

Turma, Recurso nº 82.835/81 - Acórdão nº 101-72.082, sob rementa:

"IRPJ - Incentivos fiscais às atividades agrícolas e pastoris: o lucro inflacionário não integra o lucro operacional para efeito de cálculo do incentivo fiscal a que se refere o art. 56 do RIR/80."

E, no bojo dessa decisão, ficou determinado:

"Desta forma, restando claro que o incentivo em questão se destina ao lucro operacional e que nesse não deve ser computado o saldo credor da conta de correção monetária deixa de ter razão o contribuinte ao pretender utilizá-lo no cálculo do incentivo. O mesmo, aliás, pode e deve ser dito com relação as outras adições feitas através do livro de apuração do lucro real (LALUR).

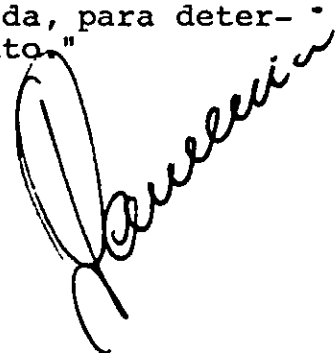
Essas adições integram o lucro líquido do exercício e o incentivo em questão tem por base de cálculo o lucro operacional, devendo, por isso ser desconsiderado."

Salienta, por derradeiro:-

"Se assim determinavam nossos Tribunais Administrativos maiores, em perfeita consonância com os órgãos normativos fiscais, que são o paradigma das orientações dadas aos contribuintes, não se vê razão válida alguma que possa coonestar a aplicação retroativa de novo rumo normativo fiscal, posterior à apresentação, no primeiro semestre de 1981, da declaração de renda sobre o ano-base de 1980 da ora Recorrente.

São os motivos que ditam, aqui, o pedido de reforma da decisão ora recorrida, para determinar-se o arquivamento do feito."

É o relatório.



Acórdão nº 105-0.334

V O T O

Pressupostos processuais atendidos. Recurso tempestivo "ex-vi" do disposto no Artigo 33 do Decreto 70.235/72. Representação da recorrente na forma da Lei.

A matéria em litígio embora não tenha obtido até o momento decisão à unanimidade, quer deste Conselho, quer da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nota-se por julgados precedentes que tanto este Pleno quanto a instância "ad quem" têm provido a matéria pela maioria de seus pares.

Face a excelência do voto proferido pelo Conselheiro Pedro Martins Fernandes ao apreciar o recurso RD/101.0.253, oportunidade em que exauriu a matéria é que adoto as considerações expendidas no seu voto, quer pela fundamentação doutrinária, quer pelos conceitos de forma tão brilhante articulados, razão porque peço "vênia" aos Senhores Conselheiros para transcrevê-lo e incorporá-lo ao meu voto, verbis:-

"O dissídio jurisprudencial configura-se na medida em que o "decisum" recorrido entendeu que a base de cálculo para o incentivo devido em face de investimentos em atividades rurais é o lucro operacional, enquanto que as decisões apontadas como divergentes, comprovadas mediante xerocópias da publicação de três ementas entendeu que essa base de cálculo é lucro da exploração.

Porque melhor interpretou a legislação específica, como a seguir se demonstrará, deverá prevalecer o Acórdão recorrido como uniformizador da jurisprudência administrativa sobre a matéria.

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 ajustado pelo saldo credor da conta de correção monetária, e a administração tributária entende ser esse lucro puro e simples.

 Aludido incentivo foi criado pelo parágrafo 

Acórdão nº 105-0.334

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". (destaques 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)

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. Às 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 art. 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.

9 Os dispositivos transcritos foram consolida-

Famanti

Acórdão nº 105-0.334

dos 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 menção dos incentivos.

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

"2. Para efeitos de apuração do "quantum" utilizável como incentivo com apoio no citado 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, nem pela administração tributária, 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.



Acórdão nº 105-0.334

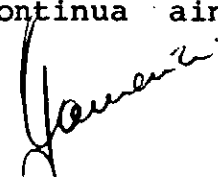
Os Manuais de Orientação-Pessoa Jurídica (MAJUR) relativos aos exercícios de 1970 a 1975 não continham instruções específicas sobre a matéria, recomendando a consulta ao RIR/66, baixado com o Decreto nº 58.400, de 10.05.66, então vigente, e legislação posterior, em razão de os respectivos formulários de declaração 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 trata 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, por que não caracteriza práticas reiteradas, não revogou o Parecer Normativo CST nº 379/71, anteriormente comentado, que, portanto, continua ainda em vigor.



Acórdão nº 105-0.334

A definição de lucro operacional foi alterada pelo 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 também 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, de 26.12.77, reproduzido no artigo 347, do RIR/80 dispõe que:

"Art. 347. Os efeitos da modificação do poder de compra de 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:

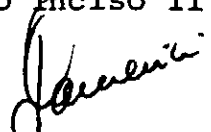
I- correção monetária, na ocasião da elaboração do balanço patrimonial:

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 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;



Acórdão nº 105-0.334

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 computado 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 do 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 a correção monetária, não poderia o resultado desta repercutir no lucro operacional. O próprio "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, do Subtítulo 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 exercí

J

D. A. A. A.

Acórdão nº 105-0.334

cio 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 inexister 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 20.12.79, e consolidado no artigo 352 do RIR/80, é por definição, lucro inflacionário, ou seja, decorrente da inflação, e não lucro operacional.

Em quinto lugar, porque a existência de saldo credor 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 entender que se desse 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 incentivo 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 do 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 determinou que o seu valor fosse excluído 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 de 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

9

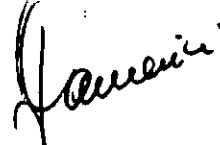
Laurenin

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 na 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 em torná-lo mais oneroso somente podem ser feitas por lei. Essa conclusão se robustece pelo fato de que, não fossem necessária a lei para a adoção do lucro da exploração como nova base de cálculo de isenções e reduções do imposto e de exclusão 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 determi



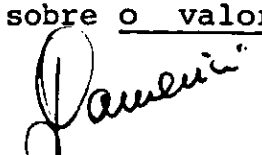
Acórdão nº 105-0.334

nar o rateo 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 pretendam diferir o lucro inflacionário. A outro passo, por que se a lei estabelece o lucro da exploração como base de cálculo do incentivo a certas atividades, de terminou, também, que o saldo da conta de correção monetária integra o resultado dessas atividades. Resalte-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, estender 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 tem 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, representado pela diferença entre o custo corrigido e o histórico, na venda de bens do ativo permanente; e pela reposição do 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



Acórdão nº 105-0.334

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 retificadas 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 empresa. Relativamente aos ganhos nominais de capital, representando eles resultados dos 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 a 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, menos os 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 em tela constata-se, pelo exame da declaração de rendimentos (fls. 10/15 verso), que a recorrente apresentou um lucro líquido no exercício da ordem de Cr\$ 42.358.643,00 (quarenta e dois milhões trezentos e cinquenta e oito mil, seiscentos e quarenta e três cruzeiros) decorrente da atividade rural.

Por isso tendo apresentado lucro na atividade rural, tem a apelante direito à exclusão relativa a investimentos ru

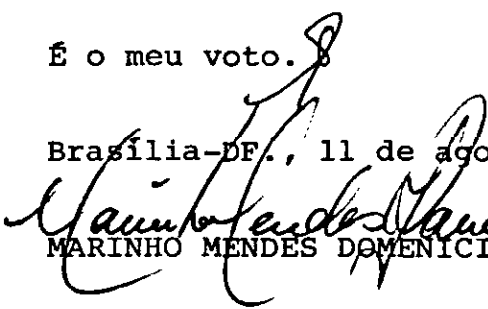
Acórdão nº 105-0.334

rais incentivados, pois estes têm, como base de cálculo, o lucro obtido nessa atividade, e desta, a recorrente apresentou lucro e não prejuízo.

Face ao exposto e diante de tudo o mais que dos autos consta é que conheço do recurso por tempestivo para, no mérito, dar-lhe provimento.

É o meu voto.

Brasília-DF., 11 de agosto de 1983


MARINHO MENDES DOMENICI - RELATOR