



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AJMS

Sessão de 06 de julho de 1983

ACORDÃO Nº 105-0.259

Recurso nº : 86.583 - IRPJ - EX: DE 1981

Recorrente : F.F. ANGELIERI & CIA. LTDA.

Recorrido : DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SOROCABA (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 F.F. ANGELIERI & CIA. LTDA.,

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 Ronaldo Lindimar José Marton (relator), Carlos Roberto Monteiro Bertazi e Digésio Gurgel Fernandes que votaram, os dois primeiros pelo provimento parcial, apenas para excluir a multa, correção monetária e juros moratórios, e, o último, por negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Martins Fernandes.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 1983


PEDRO MARTINS FERNANDES

- PRESIDENTE E REDA
TOR-DESIGNADO

VISTO EM
SESSÃO DE:


LAURO DOEHLER

- PROCURADOR DA FAZEN
DA NACIONAL

06 OUT 1983

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

V.V.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selleiros: Antonio da Silva Cabral, Ursulino Santos Filho e Marinho
Mendes Domenici. Ausente o Conselleiro Paulo Leite de Lacerda. *gda*



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0855/008.035/82-00

RECURSO Nº: 86.583

ACÓRDÃO Nº: 105-0.259

RECORRENTE Nº: F.F. ANGELIERI & CIA. LTDA.

R E L A T Ó R I O

F.F. ANGELIERI & CIA. LTDA., contribuinte domiciliado em Porto Feliz, recorre a este Conselho (fls. 39/42), contra decisão do Delegado da Receita Federal em Sorocaba (fls. 37/35), que indeferiu a impugnação de fls. 1/4, e manteve a exigência con-substanciada na notificação de fls. 07, determinando o pagamento de parcela suplementar do Imposto de Renda-Pessoa Jurídica e do P.I.S., referente exercício de 1981, acrescida de correção monetária e da multa de 30%.

Conforme o demonstrativo de fls. 15, a parcela suplementar exigida deve-se à "exclusão do incentivo às atividades rurais em valor superior a 80% do lucro operacional".

A autuada tomou ciência da decisão de 1ª instância em 26.10.82, tendo protocolizado o recurso em 25.11.82, no qual repete as alegações já apresentadas na impugnação, que podem ser assim sintetizadas:

a) a empresa enquadra-se no art. 278 do RIR/80, pagando o I.R. à alíquota de 6%, e goza de incentivos às atividades rurais; *dm*

Acórdão nº 105-0.259

b) o incentivo é o previsto no art. 56 do RIR/80, consistente na redução de até 80% do resultado apurado nas atividades rurais;

c) a Delegacia da Receita Federal em Sorocaba entende que ao lucro operacional devem ser acrescidos os resultados da conta de correção monetária, para dimensionamento do limite de redução da base de cálculo do imposto;

d) a recorrente, por ser bem administrada, possui Patrimônio Líquido superior ao Ativo Permanente, do que resulta saldo devedor na conta de correção monetária, ocasionando lucro líquido do exercício muito inferior ao lucro operacional;

e) a aplicação dos critérios atualmente adotados pelo Fisco lhe prejudica, pois há sensível diminuição no limite máximo para desfrute do incentivo fiscal a que tem direito;

f) devem ser distinguidos o resultado contábil obtido pela empresa (que engloba resultados provenientes de várias fontes, aí incluídos os saldos das contas de correção monetária) e o resultado proveniente das atividades rurais: sobre este, e não sobre aquele devem ser efetuados os cálculos para aferição do limite máximo para o incentivo;

g) o MAJUR/81 (Manual para Preenchimento da Declaração de Pessoa Jurídica), bem como os Manuais anteriores, orientaram o contribuinte no sentido de que deviam adotar o lucro operacional como referência para cálculo do incentivo em questão;

h) a própria Secretaria da Receita Federal sempre entendeu que o limite a ser obedecido refere-se ao lucro operacional; e que no caso de adoção de novos critérios jurídicos, o art. 146 do C.T.N. veda a aplicação dos mesmos a fatos geradores ocorridos antes de sua adoção.

A autoridade de primeira instância fez considerações acerca das modificações introduzidas na legislação do imposto de renda com o advento da nova lei das sociedades anônimas, e apontou a alteração de algumas definições como sendo a causa do equívoco.

Acórdão nº 105-0.259

co do contribuinte, tendo aduzido nos Consideranda:

"CONSIDERANDO que a partir da nova legislação, o Resultado Contábil ou Escritural, previsto no Decreto-lei 902/69, que era igual ao Lucro Operacional, na lei anterior, passou, após o Decreto-lei nº 1.598/77, a ser Lucro Líquido do Exercício" e em outro ponto:

"CONSIDERANDO que, na aplicação do incentivo às atividades rurais, deve ser considerado as características próprias aos contribuintes pessoas jurídicas";

"CONSIDERANDO que na apuração da base de cálculo das Atividades Rurais das Pessoas Jurídicas, para a aplicação da alíquota especial de 6%, de que trata o artigo 406 do RIR/80, deve ser incluído o saldo da Correção Monetária".

Cumprе ressaltar que o agente fiscal, em suas informações de fls. 25/30, assim se expressou: das alegações da contribuinte, com uma delas nós devemos concordar: relativamente à orientação do MAJUR. Estes Manuais de Orientação-IRPJ (MAJUR) anteriores àquele que serviu de instrução para as Declarações de Rendimentos do exercício de 1982, período base 1981, ensinavam apurar a redução do incentivo às atividades rurais com base no Lucro Operacional e, esta expressão está nominalmente citada nos referidos Manuais. Ocorre que a legislação foi alterada com o advento da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (lei das S/A) e do Decreto-lei nº 1.598/77, este com a finalidade de adaptar a legislação do imposto de rendas às inovações da primeira, e a orientação do MAJUR não foi atualizada neste particular, mantendo em seu bojo uma expressão não mais condizente com a realidade da nova situação".

É o relatório. *ohr*

Acórdão nº 105-0.259

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, redator-designado

No mérito, "data venia", divirjo do voto do ilustre Relator, pois entendo que, 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."
(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. *dr*

Acórdão nº 105-0.259

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.

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 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

Acórdão nº 105-0.259

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.

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. *dm*

Acórdão nº nº 105-0.259

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, a provado 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 e 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, continua ainda em vigor.

A definição de lucro operacional foi alterada pelo artigo 11, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, consolidado no 

Acórdão nº 105-0.259

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 1598/77.

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 da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do exercício serão computadas 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;

Acórdão nº 105-0.259

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 do patrimônio líquido, todas componentes do grupo das contas integrais, que não influem no lucro operacional, e não no 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 

Acórdão nº 105-0.259

real e não no lucro operacional. Ademais, as normas sobre correção monetária não integram o Capítulo II, do 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 20.12.79, 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, por-

Acórdão nº 105-0.259

tanto, 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 classificado como resultado do 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 no minal 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 o 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 oitavo 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

Acórdão nº 105-0.259

§§, 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 nono 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 décimo 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.

Pos 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 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 

Acórdão nº 105-0.259

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, 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 dos impostos 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 *dmr*

Acórdão nº 105-0.259

inflacionário. A outro passo, porque se a lei estabelece o lucro da exploração como base de cálculo do incentivo a certas atividades, determinou, 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, 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 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 PEDEREIRA 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 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 me-

Acórdão nº 105-0.259

dida 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 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, pôde-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 específico destes autos, a contribuinte apurou o lucro operacional de Cr\$ 16.534.514,00 e , pela aplicação

Acórdão nº 105-0.259

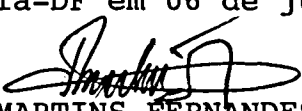
do coeficiente de 80% sobre esse valor, teria direito a excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real, a título de investimentos rurais incentivados, a parcela de Cr\$ 13.227.611,00 (fls. 20, quadro 13, item 19/38), tendo aproveitado apenas a cifra de Cr\$ 9.071.134,00, máxima que o lucro real poderia suportar (fls. 21, quadro 14, item 15/30).

Em revisão da declaração de rendimentos, esse lucro operacional foi diminuído da parcela de Cr\$ 8.824.633,00, correspondente ao saldo devedor da conta de correção monetária, ficando reduzido para Cr\$ 7.709.881,00, sobre cujo montante foi aplicado aquele coeficiente, sendo encontrado o valor de Cr\$ 6.167.904,00, referente ao mencionado incentivo (fls. 15).

Como somente integram esse lucro operacional os valores do lucro bruto, de despesas operacionais e de despesas financeiras, não tendo, como componente, qualquer parcela que não seja oriunda da atividade rural, está correto o cálculo efetuado pela contribuinte, devendo, por isso, ser reformada a decisão de primeiro grau.

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

Brasília-DF em 06 de julho de 1983


PEDRO MARTINS FERNANDES - REDATOR-DESIGNADO

Acórdão nº 105-0.259

V O T O V E N C I D O

Conselheiro RONALDO LINDIMAR JOSÉ MARTON, Relator

Verifica-se que o recurso é tempestivo (art.33 do Decreto nº 70.235/72).

Para deslinde da questão, cito as normas de regência: art. 278, com os §§ 1º, 2º e 4º, e art. 56, ambos do RIR/80.

Art. 278 "A pessoa jurídica que tenha por objeto a exploração das atividades agrícolas ou pastoris, da apicultura, avicultura, sericicultura, piscicultura e outras, de pequenos animais, e das indústrias extrativas vegetal e animal, excetuada as de transformação de seus produtos e subprodutos, pagará o imposto à alíquota especial de que trata o art. 406.

§ 1º. O regime tributário previsto neste artigo aplica-se exclusivamente aos lucros decorrentes da exploração das atividades especificadas no caput deste artigo.

§ 2º. Excetuadas as provenientes da venda de imóveis, poderão incluir-se no regime do caput deste artigo receitas diversas decorrentes do giro normal da pessoa jurídica, desde que não ultrapassem o limite de 5% (cinco por cento) das receitas geradas pelas atividades próprias definidas neste artigo.

§ 4º. Na determinação do lucro real da pessoa jurídica beneficiada pelo regime previsto neste artigo, aplica-se, no que couber, o disposto no artigo 56, obedecidas as condições estipuladas nos artigos 57 e 58.

E o art. 56 assim dispõe: "Como incentivo às atividades rurais e para os efeitos da tributação, poderá ser reduzido o resultado apurado nessas atividades em montante equivalente a até 80% (oitenta por cento) de seu valor."

A discussão gira em torno do parâmetro que deve ser adotado para 

Acórdão nº 105-0.259

aplicação do limite de oitenta por cento acima referido. Antes do advento da nova lei das S/A não existia dúvida, já que tal redução se fazia até oitenta por cento do lucro operacional. A recorrente insiste que ao lucro operacional não podem ser acrescentados receitas e despesas não operacionais, nem mesmo resultado das contas de correção monetária.

De acordo com o art. 278, § 1º, a alíquota reduzida é aplicável exclusivamente aos lucros decorrentes da exploração das atividades mencionadas (ressalvado receitas diversas que não ultrapassem 5% das receitas geradas pelas atividades próprias, nos termos do § 2º); por outro lado, o contribuinte tem o direito de reduzir o resultado apurado em tais atividades em montante equivalente a até 80% de seu valor.

Uma interpretação sistemática dos textos citados induz a adoção do parâmetro para cálculo do limite de redução idêntico ao valor adotado para aplicação da alíquota de 6%: não se justificaria que para efeito de aplicação de alíquota reduzida, admitisse-se a inclusão da soma algébrica das correções monetárias, enquanto para cálculo do montante de redução máxima, devesse ser adotado o lucro operacional.

No caso vertente, o contribuinte, não obstante tenha obtido lucro operacional de Cr\$ 16.534.514,00, dele subtraiu o saldo devedor da correção monetária para apuração do Lucro Líquido do Exercício, apurado em Cr\$ 8.439.072,00. Incompreensível, portanto, que a redução de oitenta por cento seja calculada relativamente ao primeiro resultado, lucro operacional, e a seguir subtraído do segundo resultado (Lucro Líquido do Exercício).

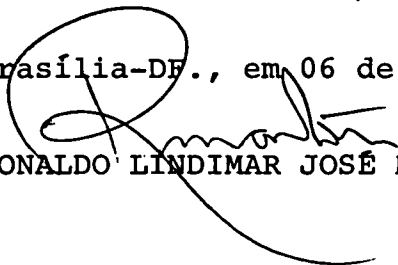
A interpretação dada pela autoridade fiscal, levando em consideração as particularidades próprias das pessoas jurídicas, às quais o disposto no art. 56 do RIR/80 deve ser aplicado "no que couber" (conforme o § 4º do art. 278 do mesmo regulamento), não somente está em consonância com a sistemática de apuração da base de imposto

cálculo das pessoas jurídicas, como no caso concreto é a mais favorável ao próprio contribuinte, o qual teria que pagar o imposto em montante superior ao que lhe está sendo exigido, caso fosse aplicada a interpretação alternativa (isto é, a alíquota reduzida incidindo apenas sobre o lucro operacional, com a alíquota normal incidindo sobre as demais parcelas de lucro).

A invocação do art. 146 do C.T.N., que veda a aplicação de novos critérios jurídicos a fatos geradores ocorridos anteriormente a adoção de tais critérios, não socorre a recorrente, eis que não houve a adoção de critério novo por parte do Fisco, mas a aplicação de lei nova, vigente antes do início do exercício financeiro em questão.

Todavia, tendo em vista o caráter normativo dos Manuais de Orientação expedidos pela Secretaria da Receita Federal, e considerando a informação fiscal constante de fls. 25/26, segundo a qual o MAJUR/81 e anteriores orientavam o preenchimento das declarações com erro relativamente ao assunto em pauta, e tendo em vista que o contribuinte entregou sua declaração em conformidade com a orientação oficial contida nos citados Manuais, e com fundamento no art. 100, incisos I e III do C.T.N., voto pelo provimento parcial do recurso, para que seja dispensada a multa de trinta por cento, a correção monetária e juros de mora.

Brasília-DF., em 06 de julho de 1983


RONALDO LINDIMAR JOSÉ MARTON - RELATOR