



MINISTÉRIO DA FAZENDA

DSF

Sessão de 21 de março de 1984

ACORDÃO Nº 105-0.765

Recurso nº: 87.665 - IRPJ - EX: DE 1981

Recorrente: GRANJA BARRA AZUL LTDA.

Recorrido: SUPERINTENDENTE REGIONAL DA RECEITA FEDERAL NA OITAVA REGIÃO FISCAL

LUCRO LÍQUIDO - Exclusões - Incentivos a investimentos rurais - A base de cálculo para o limite do incentivo a investimentos rurais é o resultado dessa atividade, representado pelo lucro operacional ajustado pela exclusão das receitas não provenientes do giro normal da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GRANJA BARRA AZUL LTDA.,

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. *JM*

Sala das Sessões, em 21 de março de 1984

Pedro Martins Fernandes
PEDRO MARTINS FERNANDES

- PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE: *Lauro DoeHLer*
22 MAR 1984

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Antonio da Silva Cabral, Ursulino Santos Filho, Digésio Gurgel Fernandes, Carlos Roberto Monteiro Bertazi, Ronaldo Lindimar José Marton, Marinho Mendes Domenici e Oswaldo Sant'Anna. *JM*



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0880/028.213/82-67

RECURSO N.º: 87.665

ACÓRDÃO N.º: 105-0.765

RECORRENTE: GRANJA BARRA AZUL LTDA.

R E L A T Ó R I O

GRANJA BARRA AZUL LTDA., contribuinte domiciliada em São Paulo, através de mandatário constituído mediante instrumento particular de procuração (fls. 74), recorre a este Conselho (fls. 75/77) da decisão do Superintendente Regional da Receita Federal na Oitava Região Fiscal (fls. 64/65).

Na decisão supra, aludida autoridade deu provimento ao recurso de ofício interposto pelo Delegado da Receita Federal em São Paulo para, reformando a decisão recorrida, restabelecer integralmente o lançamento suplementar contestado (fls. 11) — relativo ao exercício de 1981 ano-base de 1980, pelo qual foi reduzida, de Cr\$ 22.793.670,00 para Cr\$ 16.391.785,00, 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, I, do RIR/80 — sob as seguintes ementa e fundamentação:

"INCENTIVOS FISCAIS ÀS EMPRESAS RURAIS.

O incentivo fiscal de redução do resultado apurado na atividade rural está limitado, em qualquer caso, a 80% do lucro operacional ajustado pelo resultado da correção

monetária do balanço.

.....
Considerando que o incentivo à atividade rural é regido pelas disposições do artigo 278, do RIR/80, estabelecendo o seu § 4º, combinado com o artigo 56, do mesmo regulamento, o limite de 80% de redução do resultado apurado;

Considerando que o cálculo da redução deve basear-se no lucro operacional ajustado pelo resultado da correção monetária, consoante entendimento da Administração Superior do tributo;

Considerando que não há na Portaria Ministerial GB 01/71 ou em outra norma complementar, qualquer disposição que permita dedução em percentual acima daquele estabelecido na norma legal;

Considerando que os itens V e VI, da cita da Portaria, tão somente admitem como custo ou despesa operacional, certos investimentos na atividade rural e sua utilização cumulativa com aqueles relacionados na Portaria Ministerial GB-23/70, estando a redução obviamente sujeita ao limite de 80%;

Considerando que o item 3 do Parecer Normativo CST nº 74/76 contraria o entendimento manifestado pela contribuinte na sua demonstração de fls. 5, bem como a fundamentação da decisão recorrida, no mesmo sentido;

Considerando à vista do exposto, que a base de cálculo para o incentivo pleiteado é de Cr\$ 20.489.732,00 (fls. 49) e a redução máxima permitida, Cr\$ 16.391.785,00."

Cientificada dessa decisão através de cópia que lhe foi encaminhada anexa à respectiva intimação (fls. 66), recebida conforme A.R. datado de 08.06.83 (fls. 66 v.), a contribuinte interpôs recurso a este Conselho, protocolizado em 30.06.83 (fls. 78) no qual pede a reforma da decisão recorrida alegando, em síntese: a) que esta decisão não guarda conformidade com o disposto na Lei e no princípio da lealdade fiscal que rege as relações 

Acórdão nº 105-0.765

entre o erário e o contribuinte; b) que seu prolator não hesita em considerar letra morta a Portaria GB 01/71, sob o simplista argumento de que nela não se encontra qualquer disposição que permita dedução maior do que a estabelecida na norma legal; c) que os itens V e VI desta Portaria admitem, apenas, como custo ou despesa operacional, determinados investimentos e sua utilização cumulativa com os relacionados na Portaria Ministerial GB 23/70, sendo tal redução sujeita ao limite de 80%; d) que, no entanto, trata-se de apreciar a aplicação de duas normas legais distintas, cuja eficácia decorre da adoção de diferentes procedimentos contábeis; e) que a Portaria GB nº 1/71, de 05.01.1971, dispõe ter a empresa rural a faculdade de considerar como custo ou despesa operacional certos investimentos que relaciona, sem qualquer outro ponto de referência, senão o próprio montante do lucro; f) que este último é apurado mediante soma algébrica da receita operacional, do custo e das despesas operacionais, podendo resultar em positivo, zero ou em negativo; g) que, mesmo positivo, é cumulativamente aplicável o benefício de que trata o Decreto-Lei nº 902/69 ao reduzir o lucro em até 80%, para então calcular-se o imposto devido; h) que o único liame entre os dois dispositivos legais citados está na possibilidade de cumular os benefícios que instituem, isto é, o da Portaria GB 1/71, sem qualquer limite, num determinado momento do procedimento contábil, anterior à apuração do lucro, e o do Decreto-Lei 902/69 sujeito à limitação de 80%, em momento diverso do procedimento contábil, posterior à apuração do lucro e condicionado a sua existência; i) que a Portaria GB 1/71 é posterior à edição do Decreto 902/69; j) que, não existindo limitação feita de modo expresso pelo Sr. Ministro, há que se entender tal benefício de forma ampla, considerando apenas a correta classificação dos investimentos que podem ser tomados como custo ou despesa operacional; l) que irrelevante o entendimento exposto no item 3 do Parecer Normativo CST nº 74/76, porquanto elaborado de maneira a interpretar as normas concessivas de incentivos apenas no tocante à criação de gado; m) que nos limites de consulta formulada, relaciona, exemplificativamente, alguns investimentos, dentre os contemplados pela Portaria GB 1/71, que são considerados como custos ou despesas, não mencionando outros, também constantes desta Porta-*ta*

Acórdão nº 105-0.765

ria, classificáveis como bens do ativo permanente; n) que o item 4, c, do Parecer Normativo CST 74/76 confere certeza ao entendimento adotado pela contribuinte; o) que, também ao valer-se do benefício em questão, utilizou-se, como base para a redução de 80%, a referida no Manual de Orientação/1981 - Pessoa Jurídica, pg. 30.

A fim de esclarecer matéria de fato de que tratam estes autos, foi determinada a sua baixa em diligência, solicitando-se à autoridade preparadora intimar a contribuinte a;

- "1. fornecer xerocópias das folhas do livro "Diário" onde foram registrados o balanço patrimonial e a demonstração de resultados do exercício levantados em 31/12/80;
2. idem, idem, idem, idem os lançamentos contábeis relativos aos valores declarados como "outras receitas financeiras" e "outras receitas operacionais, nos valores respectivamente de Cr\$ 2.178.412,00 e de Cr\$ 1.187.853,00;
3. elaborar quadros discriminativos separados desses lançamentos, observada a natureza dessa receitas;
4. prestar os esclarecimentos que entender convenientes sobre as matérias dos itens anteriores." (fls. 81)

Intimado dessa determinação através de cópia que lhe foi encaminhada anexa à intimação (fls. 82), a contribuinte tomou dela ciência em 29.12.83 (fls. 82) e carreou aos autos xerocópias das folhas 323 a 330 do livro Diário nº 24, onde estão registrados o balanço patrimonial e as demonstrações financeiras referentes ao ano-base de 1980 (fls. 85/92). Quanto aos lançamentos declarados como "outras receitas financeiras" e "outras receitas operacionais" alegou, em resumo que: a) anexou aos autos os demonstrativos a eles correspondentes (fls. 93/96), não apresentando cópias xerox das folhas do Diário onde se encontram os ditos lançamentos, porquanto estes encontram-se espalhados em 500 folhas de dois livros *dm*

Acórdão nº 105-0.765

Diários; b) que por ser um número demasiado de cópias formaria um volume muito grande para o processo; c) que mencionadas cópias originariam uma despesa nada desprezível, sem nenhum resultado prático; d) que tais receitas, somando Cr\$ 3.366.265,00, representam um percentual de apenas 1,16% da receita operacional do período a que se referem, o que as tornam irrelevantes para efeitos de conceituação da sua natureza e do reconhecimento do direito da contribuinte aos incentivos fiscais; e) que os demonstrativos anexos deixam clara a origem das mencionadas receitas, estando todas intimamente ligadas à atividade operacional da empresa; f) que as "outras receitas financeiras", no valor de Cr\$ 2.178.412,87, correspondem a juros de mora cobrados de clientes Cr\$ 840.816,14, e a variações monetárias ativas, Cr\$ 3.210,87; g) que as "outras receitas operacionais", no montante de Cr\$ 1.187.853,00, são relativas a vendas de resíduos de sacaria e de sobras de milho, Cr\$ 470.885,89, de devoluções de mercadorias efetuadas por clientes sem compensação financeira, Cr\$ 43.359,41, de diferenças apuradas nas aquisições de gás, Cr\$ 370.409,09, e de recuperações de contribuições previdenciárias relacionadas com 13º salário dos empregados, Cr\$ 303.199,05; h) que espera ter atendido a contento a exigência formulada; i) que juntará as cópias pedidas se consideradas imprescindíveis a correta instrução do feito.

E o relatório. *gr*

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 procuração 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." (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 con-*cha*

Acórdão nº 105-0.765

cedida 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.

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 trans- 

critos, 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 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 1981, 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, 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. *gm*

Acórdão nº 105-0.765

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:

"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 de coligada ou controlada;
- c) montante dos lucros ou dividendo 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 es-

pecíficas 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 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 *gr*

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 1981.

A definição do 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 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 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 respec *ch*

Acórdão nº 105-0.765

tiva 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;

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 respectivas 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 repre~~ta~~

Acórdão nº 105-0.765

sentam 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 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 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. *ga*

Acórdão nº 105-0.765

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 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 manu- 

Acórdão nº 105-0.765

tenção 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 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 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 *de*

Acórdão nº 105-0.765

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 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 por que, 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 infla 

cionário. A outro passo, porque se a lei estabelece o lucro da exploração como base de cálculo do incentivo a certas atividades, de termina, 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 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 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 dm

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 si do 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 específico destes autos, a contribuinte, na demonstração do lucro líquido do exercício (quadro 13), declarou as parcelas de Cr\$ 152.504.703,00, Cr\$ 2.178.412,00, Cr\$ 970.918,00, *ch*

Acórdão nº 105-0.765

Cr\$ 1.187.853,00, Cr\$ 109.835.285,00 e de Cr\$ 14.401.920,00, respectivamente como lucro bruto, outras receitas financeiras, reversão dos saldos das provisões constituídas, outras receitas operacionais, despesas operacionais e outras despesas financeiras (itens 05/10, 09/18, 11/22, 12/24, 13/26 e 17/34), apurando o lucro operacional de Cr\$ 32.604.684,00 (item 19/38). Aplicando-se, sobre este último valor, o coeficiente de 80%, obtem-se a cifra de Cr\$ 26.083.747,00 a que teria direito a contribuinte, como exclusão do lucro líquido, a título de incentivos a investimentos rurais. Como pleiteou apenas a parcela de Cr\$ 22.793.670,00 a esse título (quadro 14, item 15/30), inferior, portanto, ao limite a que teria direito, é incabível a exigência sobre a qual versam estes autos.

Esclarece-se que, de acordo com a demonstração de resultado do exercício e demonstrativos carreados aos autos em atendimento à citada diligência, ficou devidamente comprovado que o importe declarado como outras receitas financeiras se refere a descontos obtidos de fornecedores (Cr\$ 1.334.385,86), juros recebidos de clientes (Cr\$ 840.816,14) e a diferença de câmbio (Cr\$ 3.210,87); e que o montante declarado como outras receitas operacionais é composto de vendas de milho e de sacaria usada (Cr\$ 470.885,89), de valores não reclamados de notas fiscais de clientes (Cr\$ 43.359,41), de diferenças de custo na aquisição de gás (Cr\$ 370.409,09) e de recuperações de contribuições previdenciárias de empregados (Cr\$ 303.199,05). Tais receitas, pela sua natureza, integram a atividade rural, e, por via de consequência, a base de cálculo do incentivo a investimentos rurais.

Os fundamentos até aqui expendidos neste voto são suficientes para a reforma da decisão recorrida, o que tornaria despendendo o exame de outro fundamento em que a mesma se lastreou, ou seja, o de que os investimentos considerados como custos ou despesas operacionais também estão sujeitos ao limite de 80% do lucro operacional da atividade rural.

Todavia, tendo a recorrente atacado também esse fun^{ção}

Acórdão nº 105-0.765

damento, passa-se à sua análise.

A portaria nº GB-1, de 05.01.71, do Ministro da Fazenda, em seu item V, admitiu a inclusão, como custos ou despesas operacionais, dos valores aplicados em investimentos rurais que relaciona, e o seu item VI faculta a cumulatividade desse benefício com o do incentivo de que trata a Portaria nº GB-23, de 23.01.70, isto é, observado o limite de 80% do lucro operacional da atividade rural, a exclusão, do lucro líquido, do valor dos investimentos realizados durante o período-base.

Verifica-se pelo exame da demonstração de resultado do exercício (fls. 86/92), das fichas de Razão (fls. 50/60 verso), do demonstrativo e da relação dos investimentos realizados (fls. 17/26), que a recorrente não contabilizou o valor correspondente como custo ou despesa operacional, mas que registrou esse valor no ativo imobilizado, fato que impede o gozo cumulativo dos citados incentivos.

Por outro lado, o registro, como custo ou despesa operacional, do valor desses investimentos, efetuado no LALUR (fls. 27/39), e não na escrituração comercial, colide com a orientação contida nos itens 7 e 8 do Parecer Normativo CST nº 96/78.

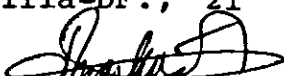
Ademais, a recorrente registrou nesse livro investimentos referentes a máquinas, equipamentos, tratores, motores e utensílios não identificados, que, por não estarem relacionados na Portaria nº GB-1, não permitem o gozo cumulativo dos citados incentivos.

Em conclusão, somente pode usufruir do benefício cumulativo o contribuinte que registrar em sua contabilidade, como custo ou despesa operacional, o valor de investimentos que estejam simultaneamente relacionados nas Portarias nºs GB-23/70 e GB-01/71, fato que não ocorreu com a recorrente *OK*

Acórdão nº 105-0.765

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

Brasília-DF., 21 de março de 1984



PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR