



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ROO

Sessão de 16 de abril de 1985

ACORDÃO Nº 101-75.821

Recurso nº - 88.878 - IRPJ - EX: DE 1982

Recorrente - MOURA ANDRADE S/A - PASTORIL E AGRÍCOLA

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO - SP

IRPJ - INCENTIVO ÀS ATIVIDADES RURAIS - REDUÇÃO POR INVESTIMENTOS - RESULTADO DA CONTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA - O incentivo às atividades rurais, como redução por investimentos realizados durante o ano-base, se limita pelo montante, não do lucro da exploração, e sim do lucro operacional, sem ajustamento por qualquer dos saldos (devedor ou credor) da conta de correção monetária. A inexistência de lucro operacional, por motivo de prejuízo acusado no desenvolvimento das operações próprias da atividade rural, não enseja o gozo do incentivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MOURA ANDRADE S/A - PASTORIL E AGRÍCOLA:

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

Sala das Sessões (DF), em 16 de abril de 1985

AMADOR OUTEIRO FERNANDES

- PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE:

18 ABR 1985

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN e ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO.

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 0880-033.336/83-37

RECURSO Nº: 88.878

ACÓRDÃO Nº: 101-75.821

RECORRENTE: MOURA ANDRADE S.A. - PASTORIL E AGRÍCOLA

R E L A T Ó R I O

MOURA ANDRADE S.A. - PASTORIL E AGRÍCOLA, empresa com sede na Capital do Estado de São Paulo, manifesta recurso tempestivo contra o ato do Delegado da Receita Federal em São Paulo que, ao decidir-lhe a petição impugnativa oposta à notificação do lançamento suplementar do exercício de 1982, julgou procedente a exigência do crédito tributário.

A demanda consiste em debater questão relacionada com o incentivo fiscal de 80% calculado em função dos investimentos realizados durante o ano-base, no desenvolvimento de atividades rurais, de que trata o art. 278, § 4º, do RIR/80.

Como parte fundamental das razões de defesa, se colhem, por síntese, afirmativas no sentido de dizer que o crédito tributário foi calculado tomando por base o saldo devedor da correção monetária, acrescentando que o cálculo do citado incentivo se faz sobre o lucro da exploração definido no artigo 19 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, consoante decisões contidas nos Acórdãos nºs 103-03.309, 103-03.431 e 103-03.708 do Primeiro Conselho de Contribuintes. Acrescenta, ainda, que, em caso idêntico, obteve decisão favorável, através do processo nº 0880-022.106/82-34, Recurso nº 87.117 Acórdão nº 105-0.257, de 06.07.1983, do Primeiro Conselho de Contribuintes, segundo Comunicação de Julgamento de Recurso Fiscal a fls. 04.

É o relatório

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

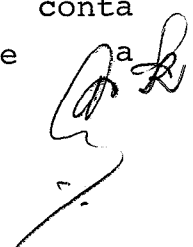
Cabe assinalar, antes de tudo, que a concessão do incentivo fiscal às atividades rurais tem por limite o lucro operacional, sem nenhum ajustamento pelo resultado da conta de correção monetária, seja o saldo dessa conta devedor ou credor, e não o lucro da exploração como quer a defesa.

O entendimento constante dos acórdãos da 3ª Câmara deste Conselho de Contribuintes, proferidos em desarmonia com os da 1ª Câmara, se encontram superados por outros arestos e principalmente pelo pronunciamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais que, através do Acórdão nº CSRF/01-0.360, de 01.07.1983, deixou definitivamente assentado que a base de cálculo do incentivo às atividades rurais se constitui no lucro operacional, como se lê da sua ementa, assim escrita:

"LUCRO LÍQUIDO - EXCLUSÕES - INCENTIVO ÀS ATIVIDADES RURAIS - A base de cálculo para o incentivo a investimentos rurais é o lucro obtido nessa atividade, representado pelo lucro operacional ajustado pela exclusão das receitas financeiras que não provierem do seu giro normal."

Verifica-se que, na conformidade da declaração de rendimentos do exercício de 1982, precisamente através do quadro 13, relativo à Demonstração do Lucro Líquido do Exercício (fls. 13), a empresa acusa, no item 38, em vez de lucro operacional, prejuízo, fator que, desde já, se considera negativo, por não dar base à constituição do incentivo.

Além disso, ao contrário da afirmativa da defesa, a fls. 01, de que o imposto foi calculado sobre importância referente ao saldo devedor da correção monetária, o que se vê, por aquela mesma peça de fls. 13, é indicação de saldo credor da conta de correção monetária (item 42). Destarte, o que em realidade

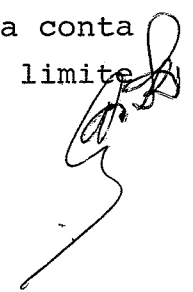


SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0880-033.336/83-37
Acórdão nº 101-75.821

questionante pretende é considerar-se a redução de 80% do lucro líquido oriundo do saldo credor da conta de correção monetária.

Sempre ponderando com reticência para discutir a presente questão, vem a defesa dizer que, em caso idêntico, a questionante obteve decisão favorável, através do Acórdão nº 105-0.257, e para justificar sua afirmativa, faz apenas uso da peça de fls.4, denominada Comunicação de Julgamento de Recurso Fiscal. Essa peça, como se sabe, constitui uma simples praxe de o Conselho de Contribuintes informar tão-somente a colhida dos votos proferidos na decisão de recurso, nada mais. Nela não se indica a qualidade ou natureza da matéria julgada. A ponderação da defesa não se revela precisa e se caracteriza pela ambigüidade, pois, mesmo que se trate de incentivo às atividades rurais, há a considerar as circunstâncias de cada caso, sobretudo porque nada impede que a conta de correção monetária apresente saldo ora devedor, ora credor, e nenhuma dessas particularidades se acha refletida naquela peça de Comunicação de Julgamento de Recurso Fiscal.

Entretanto, para que não fique cego o julgamento do presente pleito com a metáfora de equivoquista que a defesa resolveu assumir, em somente ter argumentado com a citada peça de Comunicação de Julgamento de Recurso Fiscal e a fim de desfazer as indisfarçáveis anfibologias que a afirmativa envolve de apenas dizer que, em caso idêntico, ao se lhe julgar o recurso nº 87.117 obtivera decisão favorável, sem precisar as particularidades do caso julgado pelo Acórdão nº 105-0.257, esclarece o relator que tal afirmativa, à mingua de argumentação séria, está baseada em plena intencionalidade para impressionar os incautos, pois, sob o ângulo dos debates, não se trata de identidade de matéria, como o termo "idêntico", de que a defesa faz uso, possa sugerir. Há, absoluta falta de identidade no plano fático, embora, em ambos os casos, sob o aspecto externo, se cogite de incentivo às atividades rurais, o debate da matéria envereda por vias diferentes: lá, pelo recurso nº .. 87.117, a defesa, porque a empresa acusasse saldo devedor na conta de correção monetária, questinou o caso, para que a base do limite



Acórdão nº 101-75.821

de cálculo do incentivo fosse o lucro operacional, portanto, sem se ajustar com o resultado da correção monetária, repelindo, assim, a adoção do lucro da exploração na influência da mencionada base de cálculo e, por isso mesmo, obteve sucesso pelo Acórdão nº 105-0.257, uma vez que o ajustamento do lucro operacional, para efeito de determinar-se o incentivo às atividades rurais, pelo saldo, devedor ou credor, da conta de correção monetária não faz parte de nenhuma reserva legal; aqui, porém, a defesa toma posição diametralmente oposta, querendo que prevaleça, no teto da base de cálculo do aludido incentivo, o lucro da exploração, porque o saldo da conta de correção monetária é credor, vindo até argüir com acórdãos da 3ª Câmara, que se tornaram obsoletos, por vários arestos posteriores, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, informando estes a jurisprudência dominante.

A defesa se mostra, dessa maneira, cambiante, pela alternância de mudar de opinião, de acordo com as conveniências de cada caso, demonstrando aqui falta de nexo em sua pretensão e até de forma contraditória, quando debateu a hipótese julgada no recurso nº 87.117 pelo Acórdão nº 105-0.257.

A legislação fiscal, além de esclarecer, pelo artigo 278, § 1º, do RIR/80, que o regime tributário especial sob a alíquota de 6% (seis por cento), de que trata o artigo 406 do mesmo diploma regulamentar, se aplica exclusivamente aos lucros decorrentes das atividades agrícolas ou pastoris especificadas no "caput" do artigo 278, permite, de acordo com o parágrafo 2º, que, excetuadas as receitas provenientes da venda de imóveis, poderiam incluir-se, no aludido regime, receitas diversas decorrentes do giro normal da pessoa jurídica, desde que não superassem o limite de 5% (cinco por cento) das receitas geradas pelas atividades próprias, decorrentes daquelas explorações agrícola e pastoril.

Proporcionando outras vantagens às pessoas jurídicas beneficiadas com o regime do pagamento do tributo sob a alíquota abrandada, o disposto no parágrafo 4º do artigo 278 tornou exten-



Acórdão nº 101-75.821

sivo, no que couber às empresas agropecuárias, o incentivo fiscal, de que cogita o artigo 56 do RIR/80, permitindo que o lucro real pudesse ser reduzido em montante equivalente a até 80% (oitenta por cento) do resultado apurado nessas atividades. A redução representativa do incentivo fiscal de até 80% (oitenta por cento) se calcula sobre o valor dos investimentos realizados durante o ano-base, necessários à exploração das atividades rurais.

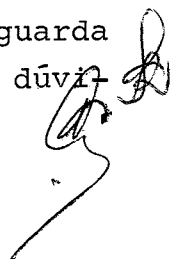
Assim, além da incidência tributária branda de 6% (seis por cento), a empresa rural, pode também gozar de um outro benefício, este a título de incentivo fiscal, correspondente a até 80% (oitenta por cento) dos investimentos realizados durante o ano-base, como redução do lucro sujeito à tributação.

Para efeito de conferência do incentivo fiscal de 80% (oitenta por cento) às atividades rurais, referindo-se o dispositivo legal ao resultado apurado nessas atividades, deixa ele claro que, em relação à pessoa jurídica, o resultado, base de cálculo, tem por limite o lucro operacional e como este não existe na hipótese dos autos, isto já constitui, por si só, fator negativo para admitir-se a pretensão.

A disposição do artigo 56 do RIR/80, que tem por matriz o art. 4º do Decreto-lei nº 902, de 30.09.1969, disposição essa à qual o parágrafo 4º, do artigo 278, do RIR/80 faz referência, não enseja dúvida de que, ao disciplinar "poderá ser reduzido o resultado nessas atividades...", em se tratando de pessoa jurídica, só pode inquestionavelmente dirigir-se ao resultado líquido da atividade rural, exatamente como esclarece o item 2 do Parecer Normativo CST nº 379, de 25.05.1971, com esta redação.

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

Ora, como o Parecer Normativo CST nº 379/71 guarda consonância com o artigo 4º do Decreto-lei nº 902/69, não há dúvida



Acórdão nº 101-75.821

da de que, nos termos do artigo 100, inciso I, do C.T.N. (Lei nº 5.172, de 25.10.1966), constitui norma complementar de lei, e assim esclarecido fica que a base de cálculo do incentivo é o lucro operacional da pessoa jurídica. Portanto, o lucro operacional, ao qual se refere o Parecer Normativo CST nº 379/71, é o vigente antes da vinda do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, e, por isso mesmo, as expressões "lucro operacional" e "resultado da atividade" têm o mesmo significado na legislação tributária de regência.

O Decreto-lei nº 1.598/77, publicado com o objetivo de adaptar a legislação do imposto de renda às inovações da Lei das Sociedades por Ações, fiel às disposições do artigo 187 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976, define no artigo 11 (artigo 175 do RIR/80), o lucro operacional, no qual não se inclui o saldo (devedor ou credor) da conta de correção monetária.

Diante do conceito que classifica como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica, realmente se confirma que o saldo da conta de correção monetária não compõe parcela de lucro operacional, mas de lucro líquido do exercício, estágio diferente da aquele outro lucro.

O resultado da conta de correção monetária, consoante o artigo 347 do RIR/80, reflete apenas o efeito da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre os elementos do patrimônio e, portanto, é fruto da inflação e não das operações de empresa alguma. Logo, tal resultado não decorre da atividade rural.

A elucidar que o resultado (saldo devedor ou credor) da correção monetária não constitui mesmo parcela componente do lucro ou prejuízo operacional, mantendo idêntica posição àquela exposta no artigo 187, inciso IV, da Lei das Sociedades por Ações, o Decreto-lei nº 1.598/77 trata da correção monetária do balanço em seção distinta (IV) daquelas pertinentes aos resultados operacionais.



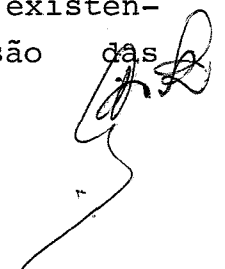
Acórdão nº 101-75.821

(II) e aos resultados não operacionais (III), todas as seções dentro do capítulo II. Infere-se, então, que a própria lei faz diferenciação entre o lucro operacional e o saldo da conta de correção monetária.

Seja qual for, pois, a posição do saldo (devedor ou credor) da conta de correção monetária, nenhuma influência ele exerce na apuração do lucro ou resultado operacional, nem como despesa, quando devedor, nem como receita, se credor.

Partindo do lucro operacional, as adições algébricas que se lhe façam, como dispõe o art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 155 do RIR/80), mediante ou por acréscimo de valores a título de receitas não operacionais e crédito da conta de correção monetária ou por decréscimo de valores a títulos de despesas não operacionais e débito da conta de correção monetária, o que se está definindo é o lucro líquido do exercício, um dos elementos essenciais componentes da base de determinação do lucro da exploração (art. 1º do Decreto-lei nº 1.598/77 ou art. 412 do RIR/80).

A interpretação dos dispositivos pertinentes ao artigo 278, § 4º, e art. 56, ambos do RIR/80, evidencia, claramente, que para o gozo da redução do rendimento líquido até o limite de 80% (oitenta por cento) do lucro apurado nas atividades rurais, como incentivo ao desenvolvimento delas, e para fins de tributação, é necessário apenas a existência de lucro operacional, não estando prevista em parte alguma da lei, que, para o cálculo do estímulo fiscal, deve tal lucro operacional ser ajustado com o saldo da conta de correção monetária. Simplesmente, a lei permite, a título de incentivo às atividades rurais, para efeito de tributação, a redução do lucro apurado ou rendimento líquido na exploração agrícola e ou pastoril até o montante de 80% (oitenta por cento), redução essa calculada em função dos investimentos realizados, durante o ano-base, para o desenvolvimento da atividade rural, sem qualquer espécie de condicionamento, a não ser aquele necessário à existência de lucro operacional, que apenas se ajusta pela exclusão das



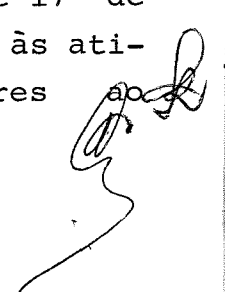
Acórdão nº 101-75.821

receitas financeiras que não provierem do seu giro normal.

Suponha-se, então, que na empresa rural inocorreram nem receitas não operacionais nem despesas não operacionais e que, além das receitas e despesas próprias da atividade específica agropecuária, através das quais se apurou lucro operacional, houve tão-somente valores devedores e credores da conta de correção monetária. Estes valores somados algebricamente ao lucro operacional vão dar em resultado o lucro líquido do exercício e se a este nada precisar-se ajustar, por inexistência nem da parte das receitas financeiras (art. 17 do Decreto-lei nº 1.598/77 ou art. 253 do RIR/80) que exceder às despesas financeiras (art. 17, § único, do citado Decreto-lei ou art. 253, § 1º, do RIR/80), nem dos rendimentos e prejuízos das participações societárias e nem bem assim dos resultados não operacionais, o que de fato o lucro líquido do exercício vem refletir é o lucro da exploração (art. 19 do Decreto-lei nº .. 1.598/77 ou art. 412 do RIR/80). Então, se o lucro operacional se sujeitasse ao ajustamento pelo resultado da conta de correção monetária na determinação do montante do incentivo fiscal às atividades rurais, estar-se-ia admitindo influência do lucro da exploração na concessão do benefício tributário, sem base em nenhuma reserva de lei.

O lucro da exploração exerce, sem dúvida, consequências sobre várias modalidades de isenção e redução do imposto de renda, mas nenhuma influência tem ele para efeito do incentivo fiscal de que trata o artigo 7º, § único, do Decreto-lei nº 902, de 30.09.1969 e art. 1º do Decreto-lei nº 1.382, de 26.12.1974 (artigo 278, § 4º, do RIR/80).

Não constando do abrangimento, na forma do art.19, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77, em sua redação original, nem na depois como a que se lhe veio fazer por motivo das alterações decorrentes do art. 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979, para incluir não só a isenção pertinente às atividades pesqueiras, mas também isenções e reduções peculiares

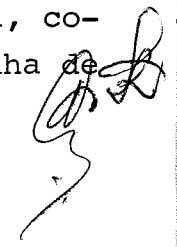


Acórdão nº 101-75.821

setor de turismo, antes não contempladas, a determinação de aplicar-se ao lucro da exploração o favor fiscal previsto no artigo 3º, § único, do Decreto-lei nº 1.382/74, não há como se considerar, na fixação do incentivo às atividades rurais, a figura do citado lucro da exploração, criado por inovação do diploma legal de 1977. Continua, assim, a vigorar na avaliação do estímulo fiscal às atividades rurais, o mesmo procedimento seguido anteriormente à vinda do Decreto-lei nº 1.598/77, devendo o valor do benefício ser colhido com limite do lucro operacional, tal como este era e ainda hoje é definido, uma vez que o resultado da correção monetária, seja devedor ou credor o saldo da conta correspondente, não é tido por operacional, dado que tal resultado, repercutindo na demonstração do lucro líquido do exercício, vai, através deste, compor parcela de lucro da exploração e jamais de lucro operacional.

Ademais, se com as alterações introduzidas no artigo 1º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77 pelo artigo 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.730/79, não se fez menção alguma às atividades rurais, a fim de que, em relação a essas atividades, o incentivo fiscal do artigo 278, § 4º, do RIR/80 fosse influenciado pelo lucro da exploração, na forma como ocorreu quanto a outras atividades antes não relacionadas pelo legislador, lícito não é ao intérprete elastecer a norma para albergar atividades diferentes daquelas que se acham contempladas na disposição legal. Logo, se houve necessidade de elaborar-se o Decreto-lei nº 1.730/79, para alterar a indicação feita no § 1º, art. 1º, é porque essa indicação se tem por taxativa. Se assim não fosse, não haveria nenhum sentido para a superveniência do Decreto-lei nº 1.730/79.

Poder-se-ia argumentar que, por ocasião do incentivo fiscal às atividades rurais, inexistia a figura da chamada correção monetária do balanço, admitida pelo Decreto-lei nº 1.598/77, na qual hoje se concentram as até então vigentes correções monetárias do ativo imobilizado e do capital de giro e que esta, sob a intitulação de manutenção do capital de giro próprio, influia, como despesa, na apuração do lucro operacional, para, nesta linha de



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0880-033.336/83-37
Acórdão nº 101-75.821

raciocínio, subentender-se certo que o gozo do mencionado benefício tem por limite o lucro da exploração.

O argumento é de somenos significância, isto porque: -(1º)- tratando-se de benefício incondicionado e prazo incerto, nada impedia que o legislador o reformulasse a qualquer momento; - e (2º) - em relação aos incentivos fiscais expressamente citados (SUDAM, SUDENE, atividades pesqueiras e setor do turismo), eles têm até antecedência mais remota do que aquela atinente a empresas rurais, e se o art. 1º, § 1º, alíneas "a", "b" e "c", do Decreto-lei nº 1.598/77, alterado pelo art. 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.730/79 não lhes tivessem feito menção alguma, quanto a serem eles aplicados ao lucro da exploração, da mesma forma, este lucro nenhuma influência exerceria sobre o cálculo do benefício correspondente.

Por outro lado, afigura-se demasiado admitir que o saldo credor da conta de correção monetária (lucro inflacionário) seja elevado à categoria de giro normal da pessoa jurídica, para, correlacionando-o com a exceção prevista no parágrafo 2º do artigo 278 do RIR/80, aceitá-lo, pelo menos, no limite de 5% (cinco por cento) das receitas geradas pelas atividades próprias. O saldo (devedor ou credor) da conta de correção monetária não passa de mero resultado de uma simples multiplicação de índices inflacionários sobre valores não-monetários, por isso considerá-lo como sendo constante do giro normal da empresa rural é exagerar-lhe a diminuta função de atualização monetária de valores já cristalizados no patrimônio da pessoa jurídica.

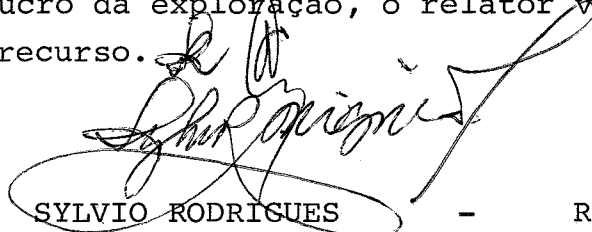
O resultado da conta de correção monetária é, exclusivamente, uma consequência dos efeitos da inflação. Ele não provém de atividade alguma que esta ou qualquer outra empresa exerça. O seu saldo credor (lucro inflacionário) consubstancia apenas ganho nominal de capital, que, em virtude de nada decorrer da atividade específica exercida por empresa rural, nem sequer faz jus ao regime tributário especial sob alíquota branda de 6%, mas



Acórdão nº 101-75.821

à incidência por alíquota comum.

Nesta ordem de entendimento e principalmente tendo em vista que a recorrente acusa, em vez de lucro operacional, prejuízo operacional e quer que o incentivo às atividades rurais tenha por limite o lucro da exploração, o relator vota pela negativa de provimento do recurso.



SYLVIO RODRIGUES

-

RELATOR