



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JRL

Sessão de 09 de maio de 1984

ACORDÃO Nº 105-0.858

Recurso nº 88.224 - IRPJ - EX: DE 1982

Recorrente AGROPECUÁRIA BUTIÁ LTDA.

Recorrido DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM PORTO ALEGRE (RS)

ALÍQUOTA REDUZIDA - Incentivo às atividades rurais - Base de cálculo - A base de cálculo, para a incidência do imposto à alíquota reduzida, é o lucro obtido na atividade rural, representado pelo lucro operacional definido na legislação atual (RIR/80) — que não é integrado pelo resultado da conta de correção monetária — ajustado pela exclusão das receitas não oriundas dessa atividade, e pela inclusão de receitas diversas, decorrentes do giro normal da empresa, desde que o montante destas não exceda a 5% das auferidas na exploração rural, e dos valores correspondentes à recuperação de deduções, que não têm a natureza de receitas, mas de ressarcimento.

ALÍQUOTA NORMAL - Lucro real - Submetem-se à tributação, à alíquota normal, os valores correspondentes ao resultado da conta de correção monetária, à gratificação e ao excesso de retiradas de administradores, somente quando a respectiva soma algébrica apresentar resultado positivo, não cabendo qualquer tributação a essa alíquota quando esse resultado for negativo, e, como consequência, o lucro real for inferior ao obtido na atividade rural.

LUCRO LÍQUIDO - Exclusões - Incentivo a investimentos rurais - Base de cálculo - A base de cálculo do incentivo a investimentos rurais é o resultado obtido nessa atividade, representado pelo lucro operacional definido na legislação atual (RIR/80) — que não é integrado pelo resultado da conta de correção monetária — ajustado

tado pela exclusão das receitas financeiras que não provierem do giro normal da atividade, e pela adição dos valores correspondentes à recuperação de despesas, que têm a função contábil de anulação destas e não possuem a natureza de receitas, mas de ressarcimento.

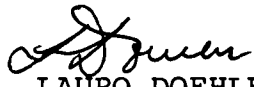
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AGROPECUÁRIA BUTIÁ LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso para, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado: I- restabelecer a parcela de Cr\$ 2.154.941,00, como exclusão do lucro líquido a título de incentivo a investimentos rurais; II- excluir da tributação, à alíquota de 35%, a parcela de Cr\$ 5.025.166,00. *gfr*

Sala das Sessões, em 09 de maio de 1984


PEDRO MARTINS FERNANDES - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM


LAURO DOEHLER

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 10 MAI 1984

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1080/014.156/83-99

RECURSO Nº: 88.224

ACÓRDÃO Nº: 105-0.858

RECORRENTE: AGROPECUÁRIA BUTIÁ LTDA.

R E L A T Ó R I O

AGROPECUÁRIA BUTIÁ LTDA., contribuinte domiciliada em Arroio dos Ratos, através de mandatário constituído mediante instrumento particular de procuração (fls. 08), recorre a este Conselho (fls. 72/83), da decisão do Delegado da Receita Federal em Porto Alegre (fls. 62/68).

Na decisão supra, aludida autoridade indeferiu a segunda impugnação apresentada pela contribuinte (fls. 51/59), mantendo, em consequência, decisão anteriormente proferida (fls. 44/50) que deferiu parcialmente a primeira impugnação (fls. 1/7), para, em relação ao lançamento suplementar contestado relativo ao exercício de 1982, ano-base de 1981 (fls. 09/10): a) manter a glosa da parcela de Cr\$ 2.154.941,00 pleiteada como exclusão a título de incentivos fiscais (fls. 36, quadro 14, item 15/30), por ter ultrapassado o limite de 80% calculado sobre o lucro operacional declarado, ajustado pelo saldo devedor da conta de correção monetária; b) modificar a base de cálculo para aplicação da alíquota de 35% — em lugar da de 6% utilizada pela contribuinte — de Cr\$ 3.286.556,00, representativa da soma das parcelas de Cr\$ 387.975,00, Cr\$ 388.756,00 e de Cr\$ 2.509.825,00, respectivamente declaradas como lucro líquido do exercício, despesas operacionais

Acórdão nº 105-0.858

não dedutíveis e excesso de retiradas de administradores ((fls. 36, quadro 14, itens 01/02, 03/06 e 07/14), para Cr\$ 5.025.166,00 correspondentes ao total das parcelas de Cr\$ 388.756,00, Cr\$ 2.509.825,00 e de Cr\$ 2.126.585,00, esta última referente à diferença entre as parcelas de Cr\$ 2.154.741,00 e de Cr\$ 228.156,00, as duas primeiras declaradas como despesas operacionais não dedutíveis e excesso de retiradas de administradores (fls. 36, quadro 14, itens 03/06 e 07/14), e, as duas últimas, declaradas como receitas não operacionais e despesas não operacionais (fls. 35, quadro 13, itens 20/40 e 22/44), esclarecendo-se que a primeira está representada pela parcela de Cr\$ 2.160.741,00, deduzida a quantia de Cr\$ 6.000,00, presumidamente relativa à receita auferida na cobertura de uma égua, embora, no fundamento da primeira decisão (item 15) tenha sido considerado o valor originário; e c) do imposto de Cr\$ 1.758.807,00, incluído o valor referente ao PIS, incidente sobre a base de cálculo citada na letra "b" anterior, foi diminuída a cifra de Cr\$ 104.676,00, correspondente à alíquota de 6% aplicada sobre a diferença negativa de Cr\$ 1.744.611,00, entre as parcelas de Cr\$ 2.693.677,00 e de Cr\$ 4.438.288,00, respectivamente declaradas como lucro operacional e saldo devedor da conta de correção monetária (fls. 35, quadro 13, itens 19/38 e 23/46), esclarecendo-se que a última parcela foi grafada incorretamente como sendo de Cr\$ 4.438.228,00 (fls. 50).

A decisão recorrida está assim ementada e fundamentada:

"INCENTIVO ÀS ATIVIDADES RURAIS

- O limite de redução de até 80% do resultado apurado em atividades rurais, previsto no art. 56 do RIR/80, é calculado sobre o lucro operacional ajustado pela conta transitória de correção monetária previsto no art. 347 do RIR/80, tratamento este corroborado pelo Parecer Normativo 17/83.

RESULTADOS DE ATIVIDADES RURAIS

- Ultrapassado o limite de 5% de receita gerada pelas atividades própria, devem

Acórdão nº 105-0.858

ser os resultados, correspondentes às receitas que se enquadrem no item 3.1 do Parecer Normativo 07/82, tributados à alíquota normal, consoante previsto no item 7.2 daquele ato.

- Na hipótese de a contabilidade não haver apropriado destacadamente os custos pertinentes às receitas acima referidas, os resultados serão identificados às próprias receitas.

EXCESSO DE RETIRADAS E GRATIFICAÇÕES A ADMINISTRADORES

- Estando os mesmos caracterizados em empresas beneficiadas por incentivos fiscais, concernentes ao IRPJ, a soma dos respectivos valores corresponde a implicação tributária do imposto calculado à alíquota normal (entendimento respaldado através de jurisprudência administrativa).

.....

No que tange à exclusão do incentivo fiscal a empresas que explorem atividades rurais, deve-se notar que o Parecer Normativo CST nº 17, de 08.11.83, de observação compulsória no âmbito da SRF, corrobora o entendimento do lançamento original, vale dizer, que a base de cálculo é o lucro operacional ajustado pelo saldo de correção monetária. No presente caso, sendo o saldo devedor maior do que o lucro operacional, não há suporte para a concessão do incentivo fiscal.

Quanto a se ter considerado (e consequentemente tributado à alíquota de 35%, com as deduções cabíveis), o montante declarado no item 40 do quadro 13 da Declaração de Rendimentos como derivado de receitas do giro normal da empresa, basta ter em mente as principais: aluguel de pastagem (Cr\$ 238.790,00); arrendamento (Cr\$ 150.000,00); taxa cobrada da Cia. Sul Brasil Florestamento e Reflorestamento S.A., pela manutenção de projetos florestais desenvolvidos em localidades próximas à propriedade da impugnante (Cr\$ 673.427,00); valores cobrados a Luiz H. Reis e a Heloisa W. de Farias, face à manutenção da fazenda do Cerro (Cr\$ 267.279,00), bem como à Copelmi - Cia. de Pesquisas e Lavras Minerais, tendo

Acórdão nº 105-0.858

em vista a manutenção de áreas de Triunfo (Cr\$ 769.658,00); e dividendos e bonificações (Cr\$ 41.557,00).

A discriminação das receitas torna, pois, transparente que devam ser as mesmas consideradas como de auferimento subsidiário para a empresa, e, como tal, enquadráveis no item 3 do Parecer Normativo CST nº 07, de 17.03.82. Aliás, a exceção dos dividendos e bonificações, todas as demais alinham-se perfeitamente no conceito de "receitas provenientes de aluguel ou arrendamento de pastos, depósitos, máquinas ou instalações quando comprovadamente ociosos", conforme expresso no item 3.1.3. Ora, do comando deste último item, isto é, o 3.1, decorre que as mesmas devam ser "provenientes do giro normal do negócio" e, por via de consequência, tributáveis à alíquota de 35%, consoante previsto no item 7.2 do mesmo ato normativo - uma vez que ultrapassado o limite de Cr\$ 1.721.134,00, correspondente a 5% da receita gerada pelas atividades próprias.

Não há, portanto, qualquer fundamentação, como pretende a interessada, no sentido de admitir-se as referidas receitas como simples recuperações de custos. A propósito, reitera-se que foram tributadas diretamente as receitas, e não os resultados, porquanto os correspondentes custos não foram apropriados destacadamente pela contabilidade.

Outrossim, quanto ao saldo devedor de correção monetária não aproveitado, inexistente qualquer embasamento à pretensão de que o mesmo seja deduzido do montante considerado como fora da atividade. Afinal, o saldo devedor da correção monetária apurado, de Cr\$ 4.438.288,00, foi efetivamente computado para a apuração do lucro líquido do exercício, e isto, em absoluto, não se confunde com a adoção desse saldo para o efeito de obtenção da base de incentivo fiscal.

No que tange à implicação tributária do excesso de retiradas e conseqüentemente gratificações a administradores, totalizando Cr\$ 2.898.581,00, a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes tem adotado o entendimento contido na decisão impugnada. E, ainda que o Acórdão nº 101-73.214/82, citado anteriormente, e os Acórdãos nº 103-04.221/82 e *dm*

Acórdão nº 105-0.858

103-04.124/82, estes últimos da Terceira Câmara, voltem-se a modalidades específicas de incentivos fiscais, está bastante claro que o tratamento neles previstos é válido para o conjunto de incentivos concernentes ao IRPJ.

Neste sentido, é interessante a transcrição do seguinte parágrafo do Acórdão nº 103-04.221/82:

"Quanto ao fato de a recorrente gozar de isenção do imposto sobre a renda,....., referida circunstância se mostra irrelevante para elidir a incidência do referido tributo sobre as parcelas relativas ao excesso de retiradas a título de remuneração "pro labore"."

E com muita ênfase conclui o Acórdão nº 103-04.124/82:

"O tratamento dado pela legislação tributária ao excesso de remuneração para os dirigentes de pessoas jurídicas é peculiar, não admitindo sua dedutibilidade como despesa operacional e, ao mesmo tempo, sujeitando-a à incidência do imposto sobre a renda.

Qualquer que seja a atividade desenvolvida pelas sociedades comerciais ou civis, isentas ou não, sujeitam-se às regras estabelecidas na legislação citada, conforme restou demonstrado.

Com o pagamento de remuneração excessivamente elevada a seus dirigentes, a empresa pratica ato que colide com os objetivos traçados pela Administração Pública ao conceder incentivos fiscais, quais sejam, carrear recursos para o empreendimento e fortalecer o capital das pessoas jurídicas, além de desenvolver a atividade setorial, no caso o turismo. O que se constata demonstra estar a pessoa jurídica diluindo seu capital, transferindo parte de seu patrimônio aos dirigentes sob a forma de remuneração por serviços prestados, remuneração esta que a legislação deixa de considerar como despesa operacional e tributa sob a forma de lucros distribuídos.

E é realmente isto que ocorre. A pessoa jurídica transfere parte dos lucros *adm*

Acórdão nº 105-0.858-

seus dirigentes sob o título de remuneração "pro labore", pretendendo ainda gozar de isenção do imposto sobre tal modalidade de operação."

Por inferência lógica, se a empresas que gozem de isenção é obrigatório oferecer à tributação os eventuais excessos de retiradas, o mesmo deve-se verificar com respeito às que gozem de alíquota especial, como as rurais, oferecendo-se à alíquota normal prevalecente, no caso 35%."

Cientificada dessa decisão através de cópia recebida em 19/01/84, conforme termo (fls. 68 verso), a contribuinte interpôs recurso a este Conselho, protocolizado em 17/02/84 (fls. 71), no qual pede a reformulação da decisão recorrida, alegando, em síntese, quanto ao ajuste do lucro operacional das empresas rurais: a) que o Regulamento do Imposto de Renda não determina tal ajuste como saldo da correção monetária; b) que os dispositivos regulamentares ditos infringidos não cogitam da correção monetária no mencionado ajuste; c) que o Parecer Normativo CST 17/83 reconhece o fato de o incentivo ser calculado sobre o lucro operacional, no "caput" do item 3, para, em seguida, tentar convencer que, ao tempo do Parecer 379/71, a correção monetária do ativo imobilizado, juntamente com a manutenção do capital de giro próprio, integrava o lucro operacional e, portanto, para haver coerência, o saldo da correção monetária deveria, agora, ser levado ao lucro operacional; d) que o Parecer Normativo comete equívoco imperdoável, pois não se poderá afirmar que a autoridade administrativa tenha incorrido em "ignorantia legis" ou má fé; e) que referido Parecer acertou, ao afirmar no item 2, que a base de cálculo do incentivo a ser excluído do lucro líquido do exercício é o lucro operacional da empresa rural; e) aue, por outro lado, equivocou-se, ao afirmar no item 3.1, que o lucro operacional definido pela legislação tributária vigente em 1971, não é o mesmo do Decreto-Lei nº 1.598/77; f) que então vigia o conceito exarado pelo artigo 41, da Lei nº 4.506/67, cuja redação transcreve; g) que, pergunta, acaso as atividades que constituem o objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598/77) não serão as mesmas consi-

Acórdão nº 105-0.858

deradas normais pela Lei nº 4.506/67; h) que é evidente que são, diferindo somente nas palavras utilizadas para significar o mesmo sentido; i) que novamente equivocou-se o já citado Parecer quando, ao confrontar os elementos que compunham o lucro real (lucro líquido) de então e o de hoje (mais complexo), procura insinuar que eram conceitos análogos, para não dizer iguais; j) que o lucro real (lucro líquido) de então era constituído pela soma algébrica do lucro operacional e do resultado líquido das transações eventuais; l) que o conceito do lucro real de hoje, adotado pelo Decreto-Lei nº 1.598/77, é mais amplo, pois inclui, na equação patrimonial, o resultado da correção monetária, já que se pode entender que o resultado das participações societárias está incluído no de transações eventuais; m) que a afirmação, que o resultado da correção monetária estava implícito na composição do lucro operacional de então, é desmentida pelo próprio texto do art. 43, da Lei nº 4.506/67, que transcreve; n) que, outra vez, equivocou-se o referido Parecer, no item 3, ao fazer crer que a correção monetária do ativo imobilizado e a manutenção do capital de giro próprio, de então, representavam ajustamento do lucro operacional, o que justificaria, agora, o seu ajustamento; o) que nada mais enganoso, pois a correção monetária do ativo imobilizado sequer transitava pela conta de resultado do exercício, cuja contrapartida era lançada diretamente em conta de reserva e a manutenção do capital de giro próprio tinha origem no resultado do exercício quando positivo, sob forma de destinação do resultado, formando reserva própria; p) que a lei que a instituiu ((Decreto-Lei nº 401/68, artigo 19) facultou à pessoa jurídica deduzir o valor da manutenção do capital de giro próprio do lucro tributável (hoje lucro real), em um ajustamento de caráter puramente fiscal, alheio à apuração do lucro operacional; q) que o RIR/75, art. 223, letra j, consignava a possibilidade de se excluir do lucro real (hoje lucro líquido) "a importância correspondente à reserva para manutenção do capital de giro próprio, constituída nos termos do artigo 254".

No tocante à alíquota de 35% das receitas do giro 

Acórdão nº 105-0.858

normal, a contribuinte afirma, em resumo: a) que a decisão recorrida incluiu como receitas do giro normal, mas não operacional, valores recebidos que representam receitas acessórias, muitas das quais são recuperações de custo; b) que a administração fiscal praticou uma heresia, ao pretender que o saldo devedor da correção monetária não pode ser reduzido das referidas receitas, para fim do montante tributável; c) que a base de cálculo do imposto é o lucro real, apurado a partir do lucro líquido do exercício, isto é, o resultado da soma algébrica do lucro operacional, do resultado não operacional, do saldo da conta de correção monetária e das participações, segundo o artigo 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/33; d) que o mais adequado será partilhar a correção monetária, na proporção em que o lucro operacional e o lucro não operacional concorrem para o todo, na hipótese em que a lei submete cada um deles a uma alíquota diferente; e) que, admitindo-se que as receitas do giro normal se constituem em resultado não operacional, caberia ajustar-lhes o montante com a parcela do saldo devedor da conta de correção monetária.

Em relação à exigência do imposto à alíquota de 35% sobre o excesso de "pro labore", a contribuinte declara, de maneira concisa: a) que o excesso de retiradas e as gratificações constituem elementos que integram o resultado operacional do exercício, que, quando lançados em excesso, devem ter a parcela excedente somada algebricamente ao resultado líquido do exercício, para determinação do lucro real tributável; b) que, na presente hipótese, em que se admite uma divisão da base de cálculo do imposto, para submetê-la a alíquotas diferentes, nos ajustamentos da base de cálculo deve-se observar a natureza de cada componente dos respectivos resultados, para ajustar a correspondente parcela do resultado do exercício; c) que não tem sentido a pretensão fiscal ao insinuar que o excesso de retiradas e as gratificações constituem classe de rendimento tributável especial, desvinculado da formação do resultado líquido do exercício, porquanto a lei contempla estas parcelas como elementos que compõem o lucro operacional; d) que a própria declaração de rendimentos, no quadro 12, *dw*

Acórdão nº 105-0.858

consigna estas verbas como partes do lucro operacional, embora sujeitas à limitação ou à indedutibilidade; e) que o correto, no caso, é acrescentar o excesso de retiradas e as gratificações ao resultado operacional, de onde provieram, a fim de submetê-los a alíquota de 6%.

A recorrente conclui afirmando que, no seu entendimento, o total do imposto devido é de Cr\$ 110.104,00, sendo a parcela de Cr\$ 59.164,00, à alíquota de 6%, e o valor de Cr\$ 50.940,00, à alíquota de 35%.

É o relatório. *dm*

Acórdão nº 105-0.858

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, bem como na tributação, à alíquota de 35%, sobre os valores do excesso de retiradas e da gratificação a administradores e das receitas declaradas como "outras receitas operacionais" e como não operacionais.

Aludido incentivo foi criado pelo parágrafo único do artigo 7º, do Decreto-Lei nº 902, de 30/09/69, a seguir transcrito:

"Art. 7º. (omissis)

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

O artigo 4º, citado no dispositivo retro, tem a se-*dm*

Acórdão nº 105-0.858

guinte redação:

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

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

Regulamentando o Decreto-Lei nº 902, de 30/09/69, o Decreto nº 66.095, de 20/01/70, estabeleceu, em seus artigos 14 e 4º que:

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

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

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

Os dispositivos transcritos foram consolidados nos artigos 210 e 56 do RIR/75, baixado com o Decreto nº 76.186, de 

Acórdão nº 105-0.858

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 custo dos produtos vendidos e às despesas operacionais, a primeira conclusão que se firma é a de que a base de cálculo dos investimentos incentivados é o lucro operacional apurado pela empresa.

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

"2. Para efeitos de apuração do "quantum" utilizável como incentivo com apoio ao 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 

Acórdão nº 105-0.858

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

Com a publicação (no D.O. de 10/11/83) do Parecer Normativo CST nº 18, de 09/11/83, ficou revogado o Parecer Normativo CST nº 379, de 25/05/71, uma vez que a administração tributária reformulou o entendimento esposado neste último, conforme se vê do item 5 daquele Parecer, a seguir transcrito.

"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 a valorado pelo valor do patrimônio líquido de coligada ou controlada;

c) montante dos lucros ou dividendos recebidos de investimentos avaliados 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

Acórdão nº 105-0.858

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

Os Manuais de Orientação-Pessoa Jurídica (MAJUR) relativos aos exercícios de 1970 a 1975 não continham instruções específicas sobre a matéria, recomendando a consulta ao RIR/66, baixado com o Decreto nº 58.400, de 10/05/66, então vigente, e legislação posterior, em razão de os respectivos formulários de 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 ati^{dm}

Acórdão nº 105-0.858

vidade" são equivalentes, ou seja, representam exatamente a mesma coisa.

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

A definição do lucro operacional foi alterada pelo 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 1.598/77.

Modificando e revogando a legislação então em vigor sobre a correção monetária de contas do balanço, o artigo 39, do Decreto-Lei nº 1.598/77, de 26/12/77, reproduzido no artigo 347, do RIR/80, dispõe que: *dm*

Acórdão nº 105-0.858

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

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

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

b) do patrimônio líquido;

II - registro, em conta especial, das contrapartidas dos ajustes de correção monetária de que trata o inciso I;

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

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

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

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

Em primeiro lugar, porque as contas que estão su-

Acórdão nº 105-0.858

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

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

Acórdão nº 105-0.858

ção, 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 legal, lucro inflacionário, ou seja, decorrente da inflação, e não lucro operacional.

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

Em sexto lugar, porque o resultado da conta de correção monetária revela a estrutura de capitalização da empresa. O saldo credor indica a aplicação de capitais de terceiros em maior volume do que de capital próprio. O saldo devedor retrata o emprego deste, exclusivamente, ou em maior valor do que o daquele. A tributação do saldo credor evidencia que se pretendeu onerar as empresas que empregam mais capitais de terceiros do que capital próprio. Ao se pretender que a base de cálculo dos investimentos rurais incentivados seja o lucro operacional ajustado pelo saldo da conta de correção monetária, estar-se-ia anulando aquele

Acórdão nº 105-0.858

objetivo. Com efeito, o ajuste pelo saldo credor aumentaria a base de cálculo, e, em conseqüência, o valor do incentivo, e o ajuste pelo saldo devedor reduziria a base de cálculo e, logicamente, o valor do incentivo. Desta maneira, a empresa que utilizasse capital próprio, exclusivamente ou em maior volume do que capitais de terceiros, estaria sendo menos beneficiada do que a que empregasse mais capitais de terceiros, pois o valor do investimento rural incentivado seria menor do que o obtido por esta, num efeito certamente não desejado pelo legislador.

Em sétimo lugar, porque é irrelevante que os manuais de orientação enquadrassem em despesas gerais a antiga manutenção de capital de giro próprio, uma vez que o artigo 15 e seus §§, do Decreto-Lei nº 1.338, de 23/07/74, consolidados no artigo 254 e §§ do RIR/75, apenas determinaram que o seu valor fosse 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 argumen- 

Acórdão nº 105-0.858

tos 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 da lei. Com efeito, a anterior base de cálculo do investimento incentivado não era, sabidamente, integrada pelo resultado da conta de correção monetária. Adotando-se o lucro da exploração como nova base de cálculo desse incentivo, aludido resultado será parte componente dela, alterando a anterior. Ora, o investimento citado é fator de redução do lucro real, e, portanto, de modificação da base de cálculo do imposto. Consoante dispõem o artigo 97 e seus incisos II e IV, e § 1º, do Código Tributário Nacional, a fixação da base de cálculo do tributo, ou a modificação desta que importe em torná-lo mais oneroso somente podem ser feitas por lei. Essa conclusão se robustece pelo fato de que, não fosse necessária a lei para a adoção do lucro da exploração como nova base de cálculo de isenções e reduções do imposto e de exclusões do lucro líquido na determinação do lucro real, não haveria justificativa para que isso tivesse sido feito pelos §§ 1º e 2º do artigo 19, do Decreto-lei nº 1.598/77, com as alterações introduzidas pelo artigo 1º e seus incisos I e II, do Decreto-Lei nº 1.730, de 17/12/79. Essas normas, entretanto, não estabeleceram o lucro da exploração como base de cálculo para os investimentos rurais incentivados de que tratam estes autos. A lacuna da lei ordinária, na hipótese, por expressa determinação da lei complementar, não pode ser suprida por ato normativo ou por práticas reiteradas da administração tributária, pela doutrina ou pela jurisprudência administrativa ou judicial. A lei é necessária porque, se o saldo da conta de correção monetária for devedor, a sua inclusão na base de cálculo do investimento rural incentivado, através do lucro da exploração, prejudicará o contribuinte, porque é fator de redução desta. A lei é necessária porque, se o saldo da conta de correção

Acórdão nº 105-0.858

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 um saldo credor na conta de correção monetária, pretenda diferir o lucro inflacionário. A outro passo, porque se a lei estabelece o lucro da exploração como base de cálculo do incentivo a certas atividades, determina, também, que o saldo da conta de correção monetária integra o resultado dessas atividades. Ressalte-se, porém, que foi a lei quem assim preceituou, não a administração tributária, a doutrina ou o intérprete, e estes não podem, sem base naquela, 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 repre-

Acórdão nº 105-0.858

sentado 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 deixando existir na medida em que, adotada a correção monetária, o cálculo daqueles incide sobre o valor corrigido e não mais sobre o custo histórico, onerando o lucro operacional e sem qualquer reflexo na conta de correção monetária, o que somente vai ocorrer nos exercícios seguintes quando os saldos das respectivas contas retificadoras do ativo permanente forem objeto de correção. Nesta hipótese, estarão onerando a conta de correção monetária e não o lucro operacional e terão como causa apenas a inflação e não a atividade da 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 fina- *CH*

Acórdão nº 105-0.858

lidade a que se propôs, não teria sido necessária a mesma extensão ter sido objeto do artigo 1º e seu inciso I, do Decreto-Lei nº 1.730, de 17/12/79.

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

No caso específico destes autos verifica-se, pela respectiva declaração de rendimentos (fls. 29/36), que a contribuinte declarou as parcelas de Cr\$ 33.874.157,00, Cr\$ 9.641,00, Cr\$ 93.176,00, Cr\$ 462.872,00 e de Cr\$ 31.746.169,00, respectivamente como lucro bruto, outras receitas financeiras, reversão do saldo de provisões constituídas, outras receitas operacionais e despesas operacionais (itens 05/10, 09/18, 11/22, 12/24 e 13/26), apurando um lucro operacional de Cr\$ 2.693.677,00 (item 19/38). Aplicando-se, sobre este último valor, o coeficiente de 80%, obtêm-se a cifra de Cr\$ 2.154.941,00 pleiteada pela contribuinte, como exclusão do lucro líquido, a título de incentivo a investimentos rurais (quadro 16, item 15/30).

De acordo com as xerocópias das fichas de razão (fls. 22/25), carreadas aos autos com a primeira impugnação, constata-se que: A) o valor de Cr\$ 9.641,00, declarado como "outras receitas financeiras" (quadro 13, item 09/18), não teve identificada a natureza das respectivas receitas, presumindo-se que se referiram a juros recebidos ou descontos obtidos, e se a contribuinte seguiu corretamente as instruções do "manual de orientação - pessoa jurídica" (MAJUR/82 - pág. 26); B) a quantia de Cr\$ 462.872,00, declarada como "outras receitas operacionais" (quadro 13, item 21/24), compõe-se das parcelas de Cr\$ 31.065,48, Cr\$ 391.746,00, Cr\$ 27.655,14, Cr\$ 0,08 e de Cr\$ 12.405,94, respecti-

Acórdão nº 105-0.858

vamente relativas aos recebimentos de: a) desconto de contribuições previdenciárias sobre o 13º salário de empregados cujos contratos foram rescindidos; b) de valor contabilizado a maior, relativo ao imposto territorial rural da fazenda Calombo; c) de reembolso de despesas de telefonemas de interesse de terceiros; d) de importância retida a maior por terceiros; e e) de contribuições sindicais de empregados rurais, todas contabilizadas como receitas na conta de "Recuperação de Despesas"; e C) a cifra de Cr\$ 2.160.741,00, declarada como "receitas não operacionais" (quadro 13, item 20/40), é constituída: I) da parcela de Cr\$ 1.036.937,55, referente a reembolsos de despesas de interesse de terceiros, com a manutenção de áreas de propriedades destes, contabilizada, como receita na conta de "Recuperação de Despesas"; e II) das seguintes parcelas, contabilizadas como receitas na conta de "Rendas Eventuais-Outras Receitas": a) de Cr\$ 500,00, relativa a aluguéis de casas, localizadas no imóvel rural, cedidas a empregados; b) de Cr\$ 673.426,21, referente a taxas de administração de projetos florestais localizados em propriedades e de interesse de terceiros; c) de Cr\$ 41.557,06, atinente a recebimentos de dividendos e bonificações em ações; d) de Cr\$ 388.790,00, correlativa a arrendamento e aluguéis de áreas para o pastoreio de gado de terceiros; e) de Cr\$ 6.000,00, correspondente ao valor recebido pela cobertura de uma égua de propriedade de terceiro; e f) de Cr\$ 11.530,00, referente à correção monetária auferida no resgate de obrigações da Eletrobrás; essas parcelas totalizam Cr\$ 2.158.741,62, em lugar do valor declarado de Cr\$ 2.160.741,00, devendo ser atribuída a diferença a erro cometido pela contribuinte, ou a receita de natureza não identificada, de vez que não se encontram nos autos xerocópias do balanço patrimonial e de demonstração do resultado do exercício, levantados em 31/12/81, que permitam outra conclusão.

Para efeito de determinação do teto para a exclusão do lucro líquido a título de incentivo a investimento rurais, devem ser consideradas como oriundas da atividade rural, porque direta ou indiretamente a ela relacionadas, as quantias atinentes

Acórdão nº 105-0.858

a descontos obtidos ou a juros recebidos, à cobertura de uma égua, e ao aluguel e arrendamento de áreas para o pastoreio de gado, esta admitida como do giro normal da atividade pelo item 311, do Parecer Normativo CST nº 07 de 17/03/82, quando comprovadamente ociosos, presumida essa prova pelo simples fato de sua cessão a esses títulos, que devem integrar o lucro operacional. Os valores relativos a recebimentos a título de reembolso ou ressarcimento de despesas de interesse de terceiros, os descontos efetuados sobre salários de empregados a título de contribuições previdenciárias e sindicais, a importância lançada a maior relativa a imposto territorial rural e a retenção sofrida a maior, contabilizados como receitas na conta de "Recuperação de Despesas" cuja natureza não foi questionada pelo decisório singular, a teor do disposto no RIR/80, artigo 265, inciso I, também integram o lucro operacional, fato que se justifica porque não têm a natureza jurídica de receitas, mas de ressarcimento, e, contabilmente, apenas anulam os respectivos custos e deduções.

Por outro lado, devem ser consideradas, para o mesmo efeito, como originadas de outras atividades, as cifras correspondentes aos dividendos e bonificações em ações; aos aluguéis recebidos de empregados; à taxa de administração de projetos florestais de interesse e em propriedade de terceiros; à correção monetária auferida no resgate de obrigações da Eletrobrás; e à receita de natureza não identificada.

Com essas alterações, o lucro operacional, como base de cálculo para o teto permitido como incentivo a investimentos rurais fica representado pelo importe de Cr\$ 4.125.404,00 (Cr\$ 2.693.677,00 + Cr\$ 1.036.937,00 + Cr\$ 6.000,00 + Cr\$ 388.790,00), e, aquele limite, pelo valor de Cr\$ 3.323.323,00, ao invés da importância declarada de Cr\$ 2.154.941,00, cuja exclusão do lucro líquido deve ser restabelecida.

Em relação à alíquota reduzida, foi ela criada pelos artigos 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.382, de 26/12/74, conso-

Acórdão nº 105-0.858

lidados nos artigos 210, 211 e 293 do RIR/75, e 278 e 406 do RIR/80, a seguir transcritos:

"Art. 1º. As empresas de que trata o artigo 7º do Decreto-Lei nº 902, de 30 de setembro de 1969, pagarão imposto de renda à razão de 6% (seis por cento) sobre os lucros apurados com observância do parágrafo único do mesmo artigo 7º...

Art. 3º. O regime tributário instituído no artigo 1º deste Decreto-Lei aplica-se exclusivamente aos lucros decorrentes das atividades próprias da exploração agrícola e pastoril, tal como definida no artigo 1º do Decreto-Lei nº 902, de 30 de setembro de 1969, com exclusão das de transformação de seus produtos e subprodutos.

Parágrafo único. Excetuadas as provenientes da venda de imóveis, poderão incluir-se no "caput" deste artigo receitas diversas decorrentes do giro normal da empresa, desde que não ultrapassem o limite de 5% (cinco por cento) das receitas geradas pelas atividades próprias definidas neste artigo." (destaques da transcrição)

Como se observa da simples leitura dos artigos 1º e 2º, supra transcritos, a base de cálculo da alíquota reduzida é "os lucros apurados com observância do parágrafo único do artigo 7º do Decreto-Lei nº 902, de 30/09/69", este já reproduzido no início deste voto, ou "os lucros decorrentes das atividades próprias da exploração agrícola e pastoril, tal como definida no artigo 1º desse Decreto-Lei..

Logo, a base de cálculo da alíquota reduzida é a mesma utilizada para os investimentos rurais incentivados de que tratou este voto, ou seja, os lucros da atividade agrícola e/ou pastoril.

Por via de consequência, todas as conclusões, razões e argumentos, já expendidos neste voto a respeito dos inves- 

Acórdão nº 105-0.858

timentos aludidos, aplicam-se, sem reservas, à hipótese de alíquota reduzida, cuja base de cálculo é o resultado da atividade rural, representado pelo lucro operacional da legislação anterior ao Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/77, e, após, esse diploma legal, o mesmo lucro, ajustado pela exclusão das receitas não oriundas da atividade própria, e não pela adição ou exclusão dos saldos credor e devedor da conta de correção monetária ou ainda pelo lucro da exploração.

Esse, aliás, é também o entendimento da administração tributária, expresso no item 4.1 do Parecer CST nº 875, de 22/04/81, segundo o qual essa "tributação favorecida ... não está sujeita ao lucro da exploração, por falta de previsão legal para sua aplicação", embora em seu item 4.8 conclua, de forma inexplicável e contraditória, que, para os investimentos rurais incentivados, o saldo da conta de correção monetária deve integrar a respectiva base de cálculo, mesmo inexistindo previsão legal que ampare essa solução.

O parágrafo único, do artigo 3º, do Decreto-lei nº 1.382, de 26/12/74, anteriormente transcrito, permite que sejam incluídas receitas diversas decorrentes do giro normal da empresa, desde que o seu montante não exceda a 5% (cinco por cento) das receitas geradas pelas atividades próprias da atividade rural, excluídas, daquelas, as auferidas na venda de imóveis sujeitas, estas, à alíquota normal.

O saldo credor da conta de correção monetária, como já se demonstrou neste voto, não decorre do giro normal da empresa, constitui ganho nominal de capital pela correção monetária do ativo permanente, e representa o efeito da inflação sobre o patrimônio da empresa, razão porque não pode esse valor integrar a base de cálculo da alíquota reduzida.

No caso específico destes autos, examinada a declaração de rendimentos anexa por xerocópia (fls. 29/36, quadros 13 *dm*

Acórdão nº 105-0.858

e 14), e os fundamentos deste voto até aqui desenvolvidos, os lucros líquido e real declarados e retificados compõem-se das somas algébricas das seguintes parcelas, conforme demonstrativo abaixo:

<u>discriminação</u>		<u>declarado</u>	<u>retificado</u>
Lucro operacional	(+)	2.693.677	4.125.404
Receitas não operacionais	(+)	2.160.741	729.014
Despesas não operacionais	(-)	28.156	28.156
Saldo devedor correção monetária	(-)	4.438.288	4.438.288
Resultado do exercício/lucro líquido		387.975	387.974
Despesas não dedutíveis	(+)	388.756	388.756
Excesso de retiradas	(+)	2.509.825	2.509.825
Incentivo às atividades rurais	(-)	2.154.941	2.154.941
Lucro real		1.131.615	1.131.614

Enfatize-se que a diferença de Cr\$ 1.431.727,00, entre o lucro operacional declarado de Cr\$ 2.693.677,00, e o retificado neste voto, de Cr\$ 4.125.404,00, se refere às parcelas de Cr\$ 1.036.937,00, relativa a reembolso ou ressarcimento de custo ou deduções, de Cr\$ 6.000,00, atinente à receita auferida pela cobertura de uma égua de propriedade de terceiro, e de Cr\$ 388.790,00 concernente a aluguéis de áreas para o pastoreio de gado. Essas parcelas, como já se demonstrou, integram o lucro operacional: a primeira, porque não tem a natureza jurídica de receita, mas de ressarcimento, e a natureza contábil de anulação de custos ou despesas operacionais; e, as outras porque estão relacionadas com a atividade rural.

Pela mesma razão, tais parcelas integram o resultado dessa atividade para efeito de base de cálculo da aplicação da alíquota reduzida de 6%, devendo ser excluídas da tributação a alíquota de 35% pois, além de inferiores do limite de 5%, são originadas do giro normal da atividade rural. Em face disso, o mon-*dm*

Acórdão nº 105-0.858

tante de receitas não oriundas do giro normal dessa atividade fica reduzido para Cr\$ 729.014,00 que estaria sujeito à tributação à alíquota de 35%, pois, embora inferior ao limite de 5%, não são oriundas do giro normal da atividade.

Da mesma forma, estariam submetidas a esta última alíquota as parcelas de Cr\$ 388.756,00 e de Cr\$ 2.509.825,00, respectivamente relativas à gratificação e ao excesso de retiradas de administradores, a teor do que preceituam os artigos 236, 365 e 387, inciso I, do RIR/80.

Com efeito, reza este último dispositivo que:

"Art. 387. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Regulamento, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real." (destaques da transcrição)

De acordo com o comando desse artigo, a adição das parcelas se faz ao lucro líquido do exercício, e não ao lucro operacional como pretendem os patronos da recorrente, submetendo-se, por isso, à alíquota normal que incide sobre o lucro real, e não à alíquota reduzida, que incide sobre o resultado da atividade rural. Como bem salientado pelos aludidos patronos, a tributação não incide sobre o montante das despesas, mas sobre o correspondente valor do lucro real, indevidamente reduzido pela dedução dessas despesas que a legislação de regência define como indutíveis.

Todavia, como a base de cálculo do imposto é o lucro real, de acordo com o artigo 153 do RIR/80, e a contribuinte apurou esse lucro em sua declaração de rendimentos no importe de Cr\$ 1.131.614,00, inferior, portanto, ao lucro obtido na atividade-*om*

Acórdão nº 105-0.858

de rural, não há falar em tributação de qualquer parcela à alíquota de 35%. Isto porque a soma algébrica das parcelas que deveriam ser submetidas a essa alíquota apresenta resultado negativo (- Cr\$ 2.993.790,00), conforme se demonstra no quadro retro, e não se tributa à alíquota normal o resultado negativo das parcelas sujeitas a ela.

Esclareça-se que o valor do saldo devedor da conta de correção monetária funciona como fator de redução das parcelas submetidas à alíquota normal, pelas mesmas razões, já mencionadas neste voto, pelas quais o saldo credor dessa conta não integra a base de cálculo de incidência da alíquota reduzida.

Desta maneira, não cabe qualquer exigência de tributo e seus acréscimos no caso destes autos, motivo porque o decisório de primeiro grau deve ser reformado.

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se dar provimento ao recurso, para: I- restabelecer a parcela de Cr\$ 2.154.941,00, como exclusão do lucro líquido a título de incentivo a investimentos rurais; II- excluir da tributação, à alíquota de 35%, a parcela de Cr\$ 5.025.166,00. *gm*

Brasília-DF, 09 de maio de 1984.


PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR