



MINISTÉRIO DA FAZENDA

..CLP..

Sessão de 21 de março de 1988

ACÓRDÃO Nº 105-2.569

Recurso nº 91.968 - IRPJ - EX. DE 1985

Recorrente BALBO S.A. AGROPECUÁRIA

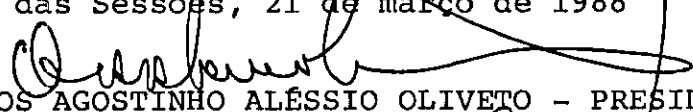
Recorrido CHEFE DA DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM RIBEIRÃO PRETO (SP)

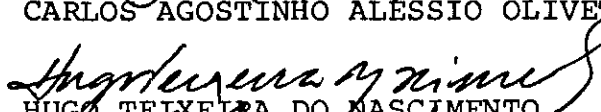
ALÍQUOTA ESPECIAL - Atividades Rurais -
Auferimento de receitas financeiras - O
auferimento de receitas financeiras, ain
da que reiterado, quando subsidiário, não
retira da tributação favorecida de que
trata o artigo 278 do RIR/80 a pessoa ju
rídica constituída exclusivamente para a
exploração das atividades nele relaciona
das.

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

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Carlos Agostinho Aléssio Oliveto, que votou por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 21 de março de 1988


CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO - PRESIDENTE


HUGO TEIXEIRA DO NASCIMENTO - RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


MARCELO HENRIQUES RIBEIRO DE OLIVEIRA - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

28 ABR 1988

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: RP/105-0.096

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Digésio Gurgel Fernandes, Afonso Celso Mattos Lourenço, Francisco Martins Leite Cavalcante, Paulo Baltazar Carneiro (Suplente convocado), Denisar Silva de Medeiros e Luiz Alberto Cava Maceira

O presente acórdão foi mantido pela CSRF através do acórdão nº CSRF/01.093, digo 01-0907 de 29.06.89, que prolatou a seguinte decisão:

"Acordam os membros da CSRF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado."

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
(5.ª CÂMARA)
EM 06/11/89
Carlos Humberto Ferreira
p/ Chefe da Secretaria



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10840/001.697/86-23

RECURSO Nº: 91.968

ACÓRDÃO Nº: 105-2.569

RECORRENTE BALBO S.A. AGROPECUÁRIA

R E L A T Ó R I O

BALBO S.A. AGROPECUÁRIA, CGC nº 47.991.740/0001-09, foi notificada pela Delegacia da Receita Federal em Ribeirão Preto - SP, para recolhimento de crédito tributário relativo ao exercício de 1985, período-base de 1984, apurado em consequência de revisão interna da declaração de rendimentos, cujos resultados estão demonstrados na "Minuta de Cálculo" de fls. 28, e esclarecidos no "complemento" de fls. 29.

Segundo relatório da Fiscalização no "Complemento da Minuta de Cálculo" de fls. 29, foram feitos os seguintes reajustes na declaração de rendimentos:

a) No Quadro 13

1) transferência do item 20 para o item 12 de Cz\$ 48.609.973, correspondentes correções monetárias pós-fixadas, indevidamente classificados em receitas operacionais;

2) transferência do item 20 para o item 14 de Cz\$ 33.666.346, de receitas financeiras, indevidamente computados como receitas operacionais.

3) acrescentados no item 14 Cr\$ 4.168.149 de rendimentos de operações financeiras omitidas, e Cr\$ 11.092.808 de rendimentos de aplicações no over, no Bradesco, apurados pro rata tem pore.

Feitos os reajustes citados, os itens 12 e 14, de "Correções Monetárias Pós-fixadas Ativas" e de "Receitas Financeiras", respectivamente, passaram a ter os valores de Cr\$ 106.227.849 e Cr\$ 487.292.361, cujo somatório foi submetido à tributação, à alíquota de 35%, sob os fundamentos de que:

a) "A empresa, embora não tendo ultrapassado o limite de 5% das receitas financeiras em relação às receitas da atividade própria, infringiu a legislação vigente em razão de ter realizado aplicações financeiras durante todo o período-base, caracterizando, conseqüentemente, a denominada "habitualidade", o que resulta, conforme entendimentos atuais da legislação pertinente, em tributação dos resultados dessas aplicações à alíquota de 35%";

b) a empresa não poderia ter compensado prejuízos da atividade própria com os rendimentos auferidos em operações financeiras, razão por que o somatório de tais rendimentos, da ordem de Cr\$ 593.520.210, foi integralmente tributado, não obstante ter sido todo o lucro real do exercício, de Cr\$ 1.943.655.347 absorvido pela compensação de prejuízos de exercícios anteriores.

Além disso, foi glosada a parcela de Cr\$ 2.021.456 (valor original) de Imposto de Renda Retido na Fonte considerado em montante superior aos comprovantes apresentados.

Tempestivamente a contribuinte impugnou a exigência, por discordar da pretensão fiscal no que tange aos fundamentos que justificam a incidência à alíquota de 35%. admitindo. no entanto a legitimidade do acréscimo ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinação do lucro real, das parcelas de Cr\$.....



Acórdão nº 105-2.569

4.168.149, é de Cr\$ 11.092.808, de receitas financeiras omitidas, assim como da redução do valor do IRF compensável, no valor de Cr\$ 2.021.456, por não ter localizado o respectivo comprovante.

Ao atacar os fundamentos da ação fiscal a contribuinte alegou, no que concerne à compensação de prejuízos:

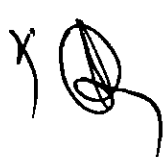
a) que não cabe razão aos representantes fazendários quanto à afirmação de ser incabível a compensação de prejuízos de períodos anteriores com o lucro apurado das operações da atividade própria somado aos rendimentos auferidos de outras operações pois as "receitas diversas" que não ultrapassam o limite de 5% das receitas geradas pelas atividades próprias, legalmente estabelecido "convertem-se e assim são havidas, como receitas da própria atividade econômica exercida.";

b) que no exercício em causa o limite não foi ultrapassado, assim como em nenhum exercício fiscal;

c) que o 1º Conselho de Contribuintes já teve oportunidade de se pronunciar, através do Acórdão nº 101-73.539, de 19/08/82 no sentido de que:

"... se a empresa dedicada exclusivamente às atividades rurais tributada em 6% tiver prejuízo nessa atividade, e se tiver resultados positivos nas receitas eventuais tributadas pela alíquota normal, caso o resultado total líquido seja negativo, não é exigível o imposto pela alíquota normal sobre os resultados eventuais.".

No que diz respeito ao caráter de habitualidade que o Fisco atribuiu às operações financeiras, melhor transcrever-se como a seguir se fará, o texto produzido pela defendente, do que correr-se o risco de, numa síntese, mutilar-se o pensamento da defesa.



Acórdão nº 105-2.569

Disse, então, a ora recorrente:

7.

A origem do crédito tributário apurado (que ora se discute e se impugna, em homenagem aos princípios, ao direito positivo e à própria jurisprudência administrativa) encontra-se na circunstância de ter a impugnante, sem ultrapassar o limite de 5% em relação às receitas de sua atividade específica, realizado aplicações financeiras com o caráter de suposta habitualidade.

Ora, é de ver-se, em primeiro lugar, que a lei não inscreve o requisito da habitualidade para o diversificado tratamento das receitas diversas. Estas, segundo está na legislação, sendo decorrentes do giro normal da empresa, sejam habituais ou não, são tributadas diferentemente caso ultrapassem, ou não, o limite teto de 5% (cinco por cento) da receita oriunda das atividades agropastoris.

A "ratio legis" é evidentíssima: estimular a atividade principal, de contornos rigidamente delimitados no texto legal, dando-lhe tratamento fiscal diferenciado, sem olvidar, por amor ao bom-senso, que o exercício dessa atividade principal, provoca, acarreta, não raro exige, o exercício de outra ou outras, secundárias, acessórias, que, por isso mesmo, não hão de crescer a ponto de tornar-se a principal ou de prejudicá-la. Daí o limite, sãbiamente imposto pelo legislador e que a impugnante reafirma, ainda uma vez, jamais haver ultrapassado.

A gênese do tormentoso requisito da "habitualidade" está, como se sabe, nas conclusões que o PARECER NORMATIVO CSTn. 7/82 alcançou a propósito da caracterização das chamadas "receitas diversas" decorrentes do giro normal da empresa:

"...se deixarem de ser eventuais, passando a configurar habitualidade, desqualificam a empresa para o gozo dos incentivos, mesmo sobre os resultados da atividade agro-pastoril;

"...se forem eventuais e sem habitualidade, mas excederem o referido limite de 5% das receitas das atividades agropastoris, serão integralmente tributadas pela alíquota normal e pelo adicional, este quando for o caso..."

No tocante ao tópico transcrito em último lugar, não há, em verdade, o que discutir: a conclusão se ajusta (ressalvada a inserção da cláusula

Acórdão nº 105-2.569

"se forem eventuais e sem habitualidade") ao texto legal, que busca disciplinar a outorga do benefício da alíquota minorada no exercício da atividade de que aqui se cuida.

Mas, o que é, em senso comum e em senso jurídico, a habitualidade, que a interpretação fazendária contrapõe a "eventualidade"?

Habitualidade = Qualidade de habitual (cf. Enciclopédia Saraivã do Direito, vol. 40, pag. 505). É "habitual". É o que se faz com frequência ou repetidamente, tornando-se, com isso, em hábito ou em costume. O termo, portanto, caracteriza as coisas ou os fatos que se manifestam constante e sucessivamente, assumindo, por isso, caráter de permanência ou pelo menos de estabilidade, tantas são as vezes em que eles se repetem" (cf. obra cit., verbete "habitual").

Tão tormentoso é o conceito de habitualidade, introduzido pela normatividade administrativa, que ela própria cuidou, sob pena de praticamente nulificar o favor legal, ressalvas expressas (deixando, pois, de considerar habituais):

- a) receitas decorrentes de descontos obtidos em pagamento a fornecedores de insumos ou de equipamentos aplicados diretamente na atividade agrícola ou pastoril;
- b) receitas financeiras de aplicações de recursos no período compreendido entre dois ciclos de produção;
- c) receitas provenientes de aluguel ou arrendamento de pastos, depósitos, máquinas ou instalações, quando comprovadamente ociosos;

Assinale-se, portanto, que o requisito da habitualidade, para os efeitos fiscais (ou, mais precisamente, na hermenêutica administrativa direcionada para as empresas que tenham por objeto as atividades agropastoris) há de ser compreendido "cum grano salis", porque as receitas por último enumeradas podem ser "habituais", isto é, frequentes, repetidas, terem o caráter de permanência até ou o de estabilidade e, malgrado isso, não merecem o estigma da "habitualidade", não perdendo, por isso mesmo, o benefício legal, o que parece compor, à primeira vista, um autêntico paradoxo e a tanto o intérprete não pode, de modo algum, ser levado.



Acórdão nº 105-2.569

O que ocorre é que o conceito de habitualidade é, como muitos outros utilizados nos textos legais (a palavra é um mau veículo do pensamento), simples mente relativo. É que não há, como ensina o douto CARLOS MAXIMILIANO ("Hermeneutica e Aplicação do Direito", ed. de 1961, pag 55) "fórmula que abranja as inúmeras relações eternamente variáveis da vida; cabe ao hermetá precisamente adaptar o texto rígido aos fatos, que dia a dia surgem e se desenvolvem sob aspectos imprevistos." (o grifo não está no original)."

E acrescentou:

"Tanto assim é certo, que o bem lançado parecer exarado pelo COORDENADOR DO SISTEMA TRIBUTÁRIO (Consulta n. 6.918, Parecer CST n. 875, de 22.04.81 (MNTPJ) à habitualidade não se referiu, ao proclamar:

"4.7. - Ocorre que a tributação dos resultados das empresas rurais é "sui generis". A tributação favorecida à alíquota de 6%, consagrada no art. 406 do RIR/80 não está sujeita ao lucro de exploração, por falta de previsão legal para sua aplicação. Do exame do artigo 278 do RIR/80 cabe especial atenção ao seu "caput" e § 2º. Tem-se, aí, que o resultado das empresas rurais, como um todo, está sujeito ao imposto de renda pela alíquota de 6%, desde que elas tenham sido constituídas exclusivamente para a exploração das atividades relacionadas no "caput" do artigo 278 do RIR/80 (PN-145/75).

4.7.1. - Excepcionalmente, não perdem a tributação favorecida as empresas que tenham receitas diversas decorrentes do seu giro normal, desde que estas não ultrapassem ao limite de 5% das receitas próprias da atividade da empresa.

.....

8.4. - As receitas financeiras (os grifos são todos nossos) tal como conceituadas no artigo 253 do RIR/80, quando compreendidas no limite de 5% das receitas geradas pelas atividades próprias definidas no artigo 278, do RIR/80, não descaracterizam a atividade rural, quando acima desse limite acarretam à empresa rural a perda do benefício da tributação favorecida pela alíquota de 6%..."



Aduziu a então impugnante considerações em torno do volume das receitas diversas, que não ultrapassaram o percentual de 2,0415 da receita líquida do exercício, e que, diferentemente do que procura a Fiscalização caracterizar, tais receitas não decorrem de especulação financeira, mediante utilização de maciço volume monetário, excluído do giro normal do negócio, mas tão-somente da proteção com que procurou cercar eventuais saldos do fluxo de "Caixa" da ação corrosiva da inflação.

Tendo juntado aos autos, de fls. 48 a 247, documentação com que entende ter ficado caracterizada a habitualidade no trato das operações financeiras, o AFTN José Machado de Andrade, um dos revisores das declarações de rendimentos, reafirma a pretensão fiscal.

Em decisão assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

ALÍQUOTAS ESPECIAIS - ATIVIDADES RURAIS

Não se beneficiam da alíquota especial as empresas que auferirem, com habitualidade, receitas outras não decorrentes das atividades agropastoris, tais como receitas de aplicações financeiras durante todo o período-base.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Os prejuízos decorrentes de atividades contempladas com alíquota favorecida não podem ser compensados com lucros decorrentes de atividades outras, tributáveis à alíquota de 35%.",

o Chefe da DIVITRI da DRF/Ribeirão Preto - SP, louvando-se na informação fiscal, manteve a exigência contestada.

Em 19/11/87 a contribuinte tomou ciência da decisão e em 16/12/87 fez protocolizar o recurso de fls. 267/270, em que reitera as alegações da fase impugnativa.



Acórdão nº 105-2.569

Acompanha o apelo um relatório denominado "CONFRONTO ENTRE DÍVIDAS POR EMPRÉSTIMOS, ENCARGOS FINANCEIROS, APLICAÇÕES FINANCEIRAS, RECEITAS DAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS E SAÍDAS DE CAIXA MENSAL NO ANO BASE DE 1984, EXERCÍCIO DE 1985."

É o relatório.



V O T O

Conselheiro HUGO TEIXEIRA DO NASCIMENTO, relator

O recurso foi interposto no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Como se verifica do relatório, o cerne da questão reside na definição do que seja habitualidade no desenvolvimento de operações econômicas, para o fim de excluir a empresa do benefício da tributação pela alíquota especial.

De Plácido e Silva em seu "Vocabulário Jurídico"-Fornense - RJ - 1982, assim conceitua habitualidade:

"HABITUALIDADE. De habitual, entende-se a repetição, a sucessividade, a constância, a iteração, na prática ou no exercício de certos e determinados atos, em regra da mesma espécie ou natureza, com a preconcebida intenção de fruir resultados materiais ou de gozo."

O conceito de habitualidade na prática de determinados atos decorre, portanto, da intenção que se identifique no agente de, transformando essa prática em atividade fim, dela auferir rendimentos.

O Parecer Normativo C.S.T. nº 07/82, ao esclarecer dúvidas relacionadas com a aplicação do regime tributário de que trata o Decreto-lei nº 1.382, de 26 de dezembro de 1974, consolidado no artigo 278 do RIR/80, estabeleceu a diferenciação entre as conotações que pode ter a expressão habitualidade no tratamento da matéria fiscal.

Assim é que, no seu item 3 e subitens 3.1, 3.1.1, 3.1.2 e 3.1.3 expõe o referido ATO:



Acórdão nº 105-2.569

"3. Referido regime tributário, entretanto, não objetivou retirar da tributação favorecida a pessoa jurídica que, constituída exclusivamente para exploração das atividades relacionadas no artigo 1º do Decreto-lei nº 902/69, com a restrição imposta pelo artigo 3º do Decreto-lei nº 1.382, de 26 de dezembro de 1974 (transformação de seus produtos e subprodutos), venha, eventualmente, a auferir receitas outras, provenientes do giro normal do negócio, qualquer que seja ou seu montante, a não ser que essas operações deixem de ser eventuais (passando a configurar habitualidade), quando, então, a empresa perderá a condição básica necessária para usufruir a alíquota favorecida.

3.1. Não configuram, entretanto, habitualidade para o fim de excluir a empresa que efetivamente se dedique a atividade agropastoril do benefício da tributação pela alíquota especial, o auferimento ainda que reiterado, quando subsidiário, de receitas diversas provenientes do giro normal do negócio, desde que estas sejam inerentes ou consequentes da atividade própria, tais como:

3.1.1 - receitas decorrentes de descontos obtidos em pagamento a fornecedores de insumos ou de equipamentos aplicados diretamente na atividade agrícola ou pastoril;

3.1.2 - receitas financeiras de aplicações de recursos no período compreendido entre dois ciclos de produção;

3.1.3 - receitas provenientes de aluguel ou arrendamento de pastos, depósitos, máquinas ou instalações, quando comprovadamente ociosos."

Adiante, no item 8 e subitens 8.1, 8.2, 8.3 e 8.4 o Parecer enumera causas que inibem o gozo dos benefícios, dessa forma:

"8. Ressalte-se que não gozarão dos benefícios fiscais instituídos pelo Decreto-lei nº 1.382/74, as empresas:

8.1 - que desenvolverem atividades mercantis, ainda que com produtos agropastoris (compra e venda);

8.2 - que se dedicarem a outras atividades



além das relacionadas no artigo 1º do Decreto-lei nº 902/69;

8.3 - que transformarem seus produtos e subprodutos;

8.4 - que auferirem, com habitualidade, receitas outras não decorrentes das atividades agropastoris, como por exemplo, receitas provenientes de aluguel ou arrendamento quando transformadas em atividades fins, receitas de aplicações financeiras durante todo o período-base ou em períodos em que haja necessidades de recursos na empresa rural."

Da comparação entre os textos transcritos ressalta claro o entendimento administrativo posto no sentido de que as receitas de aplicações financeiras somente tolherão o benefício da tributação pela alíquota especial quando caracterizadas tais aplicações como atividade fim, ou quando realizadas em momentos em que haja necessidades de recursos na empresa rural.

No caso em tela a exigência fundamenta-se, única e exclusivamente, no fato de a ação fiscal haver atribuído às aplicações financeiras o caráter de habitualidade, sem atentar, contudo, para a circunstância de que tais operações, realizadas no overnight, melhor se conceituam como um artifício de defesa da integridade das disponibilidades monetárias, como alega a recorrente.

Embora dispensável para o desenlace da questão sob julgamento, porque os números nos autos são suficientemente bastantes para o estabelecimento de plena convicção de que as aplicações financeiras em causa não configuram a hipótese de habitualidade na conotação que se deve dar ao vocábulo para efeitos fiscais, os demonstrativos que acompanham os recursos corroboram com tal entendimento.

Considero, então, que a constância com que se realizaram as aplicações financeiras não deve ser tomada como fundamento para a exigência fiscal, se não ficou claramente definida a in-



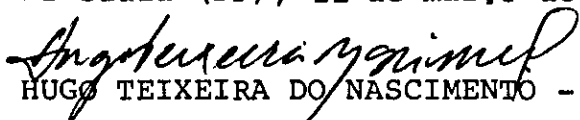
tenção especulativa de tais aplicações, o que, se demonstrado, posi
tivaria a intenção da contribuinte de, burlando os objetivos da
lei, beneficiar-se de uma tributação favorecida em relação a ativi
dade não contemplada, e justificaria a pretensão do FISCO.

Assim colocada a questão, torna-se despiciendo qual
quer arrazoado acerca do problema da compensação dos prejuízos, des
de que os rendimentos auferidos das aplicações financeiras passam
a ser considerados como provenientes do giro normal do negócio.

As parcelas cuja tributação a recorrente admite,
e que resultam de comprovada omissão de rendimentos, descritos no
item 2 do relatório complementar da minuta de cálculos, de fls.
29, devem ser objeto de incidência à alíquota de 6%, se o saldo de
prejuízos a compensar referido no mesmo relatório não for suficien
te para absorvê-las.

Em face de todo o exposto, voto pelo provimento do
recurso, no sentido de ser declarado que o auferimento de receitas
financeiras, ainda que reiterado, quando subsidiário, não retira
da tributação favorecida de que trata o artigo 278 do RIR/80 a pes
soa jurídica constituída exclusivamente para a exploração das ati
vidades nele relacionadas. Y

Brasília (DF), 21 de março de 1988


HUGO TEIXEIRA DO NASCIMENTO - RELATOR

