



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 13 de março de 19 85

ACORDÃO Nº 101-75.795

Recurso nº - 88.911 - IRPJ - EX: 1983

Recorrente - GRANJA MANGUEIRA AGROPECUÁRIA S/A.

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM RIO GRANDE - (RS).

IRPJ - EMPRESAS RURAIS - REDUÇÃO POR INVESTIMENTO - O incentivo fiscal de que trata o § 4º do artigo 278, do RIR/80, tem como base de cálculo o lucro operacional exclusivamente, não sofrendo influência da correção monetária do exercício sobre os valores do ativo imobilizado e do patrimônio líquido e nem dos resultados das participações societárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GRANJA MANGUEIRA AGROPECUÁRIA S/A.:

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

Sala das Sessões (DF), em 13 de março de 1985

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

RAUL PIMENTEL

- RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 18/3/1985

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, 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 11051-000.104/84-80

RECURSO Nº: 88.911

ACÓRDÃO Nº: 101-75.795

RECORRENTE: GRANJA MANGUEIRA AGROPECUÁRIA S.A.

R E L A T Ó R I O

GRANJA MANGUEIRA AGROPECUÁRIA S.A., com sede em Santa Vitória do Palmar-RS, recorre da decisão do Delegado da Receita Federal em Rio Grande-RS, através da qual foi confirmado o Lançamento Suplementar do Imposto de Renda do Exercício de 1983, acrescido de encargos legais.

2. Consoante cópia do Demonstrativo do Lançamento Suplementar de fls. 08, o contribuinte acima identificado, ao preencher sua Declaração de Rendimentos pertinente ao período-base de 01.08.81 a 31.07.82, item 32, quadro 14, o fez excluindo a título de incentivo fiscal previsto no art. 154 e art. 278, § 4º, combinado com os artigos 56 e 388, inciso I, do Decreto nº 85.450/80, importância superior a 80% do lucro operacional ajustado pelo saldo da conta de correção monetária e dos resultados de participações societárias.

3. O lançamento foi impugnado às fls. 02/05, tendo a interessada alegado, resumidamente, que na realidade não excluira do lucro operacional o saldo da conta de correção monetária e nem o resultado de participações societárias, para calcular o incentivo fiscal de 80% de que trata o artigo 56 do RIR/80, estando esse proceder de acordo com a jurisprudência dessa Câmara; que o resultado de participações societárias não fora simplesmente incluído no resultado operacional e sim reajustado pelos resultados positivos e negativos, como demonstrava.

4. Pela Decisão de fls. 31/49 o lançamento suplementar foi integralmente mantido pela autoridade julgadora de primeiro grau, que assim se manifestou em seus consideranda:

CONSIDERANDO que o Decreto-lei nº 902/69, regulamentado pelo Decreto nº 66.095/70 e alterado pelo Decreto-lei nº 1382/74, não faz referência expressa à base de cálculo dos incentivos às atividades rurais;

CONSIDERANDO que, como o dispositivo que trata desses incentivos às pessoas jurídicas faz remissão a artigo que regula a sua concessão às pe-
soas físicas, na legislação retro mencionada, chegando-se à conclusão, por analogia (art. 108 do CTN), de que a base de cálculo dos investimentos incentivados é o Lucro Operacional apurado pela empresa;

CONSIDERANDO que a Administração Tributária adotou este entendimento, na época, também valendo-se deste princípio interpretativo, devido à ausência de disposição expressa na legislação tributária, e baixou o Parecer Normativo CST nº 379/71, limitando o incentivo em 80% do Lucro Operacional;

CONSIDERANDO que 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, vigente naquela época, e legislação posterior, porque, nos formulários, não havia item específico para a exclusão do então Lucro Real (contábil), hoje Lucro Líquido, dos valores correspondentes aos incentivos por investimentos rurais;

CONSIDERANDO que, 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, nos manuais dos exercícios de 1976 a 1978 e 1981; o resultado da atividade, nos exercícios de 1979, 1980 e 1982; e o Lucro Operacional ajustado pelos valores correspondentes ao: saldo da conta de correção monetária, resultado de participações societárias e resultados da venda de gado reprodutor e de renda, classificado no Ativo Imobilizado, os atinentes aos exercícios de 1983 e 1984;

CONSIDERANDO que, com o advento do Decreto-lei nº 1598/77, a definição de Lucro Operacional foi alterada, em seu artigo 11, e consolidada no art. 175 do RIR/80 e em seu § 1º, o qual deixa

claro que o Lucro Operacional passou a ser integrado, também, pelos resultados de participações societárias e de operações de reporte, que não correspondem ao resultado da atividade rural;

CONSIDERANDO que, a partir do Decreto-lei nº 1.598/77, o resultado da atividade rural não equivale ao Lucro Operacional, como acontecia na legislação anterior, e que o Lucro Operacional definido pela legislação tributária vigente em 1971, época em que foi instituído o Parecer Normativo CST nº 379/71, não é o mesmo que o estabelecido na quele Decreto-lei;

CONSIDERANDO que os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no Lucro Operacional, e que também deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais ou monetários realizados no pagamento de obrigações, como preceituam os arts. 17 e 18 do Decreto-lei número 1.598/77, também não correspondem ao resultado da atividade rural, porém são incluídos no Lucro Operacional, ex-lege:

CONSIDERANDO que, sendo o Lucro Operacional ajustado pelo saldo da conta de correção monetária, tal fato tem o efeito de deixar praticamente neutro o aspecto de a empresa trabalhar com capital próprio ou de terceiros, já que, sendo próprio o capital, o Lucro Operacional será diminuído pelo saldo devedor da conta de correção monetária, e, sendo de terceiros o capital, o próprio Lucro Operacional já se apresenta diminuído em razão de os encargos financeiros e a variação monetária serem considerados despesa operacional, nos termos dos arts. 253 e 254 do RIR/80;

CONSIDERANDO que o Parecer Normativo CST nº 379/71, que adotou entendimento limitando o incentivo às atividades rurais em 80% do Lucro Operacional, foi revogado pelo Parecer Normativo CST nº 17/83, no qual a Administração Tributária entende que o Lucro Operacional deve ser ajustado, com os ajustes já citados, está ela adaptando, apenas, a situação atual à anterior, não efetuando qualquer mudança na essência do mérito;

CONSIDERANDO que, anteriormente ao PN CST nº 17/83, o mesmo entendimento já era adotado, segundo os Pareceres CST nºs 875/81 e 1308/82 e nos



Pareceres CST/SIPR nºs 1351/82, 2901/82, 516/83 e 771/83;

CONSIDERANDO que o Parecer Normativo é um ato normativo expedido por autoridade administrativa, sendo ele uma norma complementar da legislação tributária, ex-vi do disposto no art. 3º, alínea "d", do Decreto nº 63.659, de 20.11.68, combinado com o art. 3º do Decreto-lei nº 623, de 11 de junho de 1969, Portaria GB 18, de 23.01.69, com as alterações introduzidas pela Portaria GB 227, de 25.06.69 e a Instrução Normativa SRF nº 26, de 25.05.69;

CONSIDERANDO, ex-vi do disposto no art. 96 do Código Tributário Nacional, regulamentado pela Lei nº 5.172/66, que a expressão 'legislação tributária' compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (grifei);

CONSIDERANDO que, ex-vi do disposto no art. 100 do CTN, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais, e dos decretos:

.....

CONSIDERANDO que a prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas, após o advento do Decreto-lei nº 1.598/77, revogando o Parecer Normativo CST nº 379/71 através do Parecer Normativo CST nº 17/83, e baixando os Pareceres CST nºs 875/81 e 1308/82 e os Pareceres CST/SIPR nºs 1351/82, 2901/82, 516/83 e 771/83, constando o mesmo procedimento nos Manuais de Orientação - Pessoa Jurídica (MAJUR), exercícios 1983 e 1984 e na Nota 682 ao art. 278 do RIR/80, que estabelece o benefício fiscal em contenda, deve ser considerada como boa interpretação, pois esta prática é resultante de antiga, iterativa e pacífica aplicação da lei, sob diretriz determinada por parte do próprio Fisco, e, se as autoridades deram sentido uniforme a uma disposição, entende-se tal inteligência como a mais compatível com o texto;

CONSIDERANDO que este entendimento de ajustar o Lucro Operacional para cálculo do benefício em questão resultou em prática consensual, adotada pela Secretaria da Receita Federal em todo o país, podendo ser verificada através das decisões proferidas sobre o assunto em litígio, havendo uniformidade de juízo, o que já não ocorre com



os Acórdãos do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, cujos votos ora dizem que a base de cálculo do incentivo fiscal não sofre influência da correção monetária, como os Acórdãos números 101-74.269 e 101-75.104, ora acordam que aplica-se, subsidiariamente, o conceito de "lucro da exploração", incluindo o saldo da conta de correção monetária, como os Acórdãos nºs 103-03.309 e 103-03.381; ou seja, há discrepância entre os votos proferidos entre a Primeira e a Terceira Câmaras, não havendo uniformidade de entendimento, não havendo unanimidade;

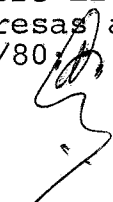
CONSIDERANDO que o art. 100, inciso II, do CTN é rigoroso e exige que a lei dê efetividade de caráter normativo às decisões de órgãos jurisdicionais, sejam singulares, sejam colegiados e que alguns desses órgãos têm importância capital, porque desempenham a função normativa cometida ao Poder Executivo, como é o caso do Conselho de Política Aduaneira e do Conselho Monetário, e que, até o presente, inexiste lei que confira a efetividade de regra geral às decisões dos Conselhos de Contribuintes, limitando-se a eficácia de seus acórdãos especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão, não constituindo essas decisões, portanto, normas complementares da legislação tributária; Como entende o Parecer Normativo CST nº 390/71, não se constituindo em norma geral a decisão em processo fiscal, proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que resultou a decisão daquele colegiado (grifei);

CONSIDERANDO que não prevalece a guarida destes Acórdãos, quando sobrevenha ato normativo emanado pela autoridade competente, versando sobre a mesma matéria, porquanto este ato se insere entre as normas complementares da legislação tributária, conforme preceitua o art. 100, inciso I, do CTN;

CONSIDERANDO o disposto no art. 108 do CTN a seguir transcrito:

.....

1º) Há ausência de disposição expressa em lei sobre qual é 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 art. 278 do RIR/80.



2º) O dispositivo se refere à autoridade competente para aplicar a legislação tributária, que, segundo o célebre tributarista Aliomar Baleeiro, parece alcançar somente os agentes do Fisco, o que tem plena razão, por força do disposto no art. 3º, alínea "d", do Decreto nº 63.659, de 20 de novembro de 1968.

E, assim, a autoridade competente, usando da analogia, como regra de hermenêutica da legislação tributária, através de ato normativo expedido por autoridade administrativa, baixou o Parecer Normativo CST nº 17/83, que esclarece qual é a base de cálculo do referido incentivo fiscal, com os ajustes devidos após as mudanças decorrentes com a criação do Decreto-lei nº 1598/77.

CONSIDERANDO tudo mais que dos autos consta, é, pois, assente em lei, ex-vi do disposto no art. 3º, alínea "d", do Decreto nº 63.659/68, no Decreto-lei nº 1.598/77, no Parecer Normativo CST nº 17/83, nos Pareceres CST nºs 875/81 e 1308/82, nos Pareceres CST/SIPR nºs 1351/82, 2901/82, 516/83 e 771/83 e na Nota 682 ao art. 278 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto nº 85.450/80, que, usando de minha competência legal, prevista no art. 25, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, RESOLVO conhecer da impugnação apresentada, por tempestiva, a qual indefiro, e DETERMINO que P R O C E D E o crédito tributário decorrente do Lançamento Suplementar - IRPJ/83, de fls. 08/10."

5. Segue-se às fls. 54/57 o tempestivo Recurso para este Colegiado, cujas razões são lidas integralmente em Plenário.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:

O contribuinte trouxe à colação nos presentes autos decisões proferidas pela Câmara, através dos quais fixou-se o entendimento de que o resultado da correção monetária do balanço prevista no artigo 347 do RIR/80, não poderia influenciar a base de cálculo do incentivo fiscal dirigido às atividades rurais a que se refere o artigo 56 do mesmo regulamento, por não se incluir entre os elementos formadores do Lucro Operacional, o mesmo ocorrendo com os resultados em participações societárias quando registra dos pelas referidas empresas.

Com efeito, dispõe o artigo 6º do Decreto lei nº 1.598/77, que, ao definir o Lucro Líquido do Exercício, nos deixa evidenciada a parcela do resultado da pessoa jurídica que deve ser considerada como sendo o Lucro Operacional, base de cálculo do prefalado incentivo:

"§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial." (grifou-se)

Não tem razão a decisão recorrida, portanto, ao pretender que tais elementos sejam parte integrante do lucro operacional da empresa agrícola, para efeito de cálculo do Incentivo Fiscal. O laborioso parecer desenvolvido pela autoridade julgadora singular, inclusive encerrando crítica acerca de divergência de julgados entre Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes, não é capaz de deslustrar a jurisprudência do colegiado.

Com efeito, não se deu conta o julgador a quo que, enquanto a uniformidade de tratamento dispensado pelas autoridades fiscais decorre de orientação normativa, das quais não se pode desviar por dever de obediência, as decisões dos Conselhos são toma

das com base nos Votos de seus membros e, como toda decisão de órgão de deliberação coletiva, estão sujeitas a modificações decorrentes de seu próprio aperfeiçoamento e até mesmo em virtude de alteração de quorum.

Eventuais divergências entre Câmaras igualmente competentes são, todavia, uniformizadas em instância especial, no caso a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Entendo, assim, que a decisão proferida pela instância singular merece reparos, e, para isso, valho-me do magnífico Voto proferito pelo Ilustre Conselheiro desta Câmara, Dr. CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, ao ensejo do Recurso nº 88.067.

Creio que o assunto foi plenamente esgotado nesse excelente estudo, razão pela qual solicito a Secretaria da Câmara a juntada dos autos de cópia daquele aresto, cujos fundamentos adotado nesta oportunidade como razão de decidir, como se aqui transcritos fossem.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso.


RAUL PIMENTEL -- RELATOR



Acórdão nº 101-75.062

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, RELATOR:

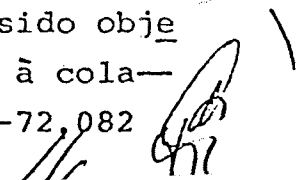
Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

O incentivo fiscal de que trata o § 4º do art. 278 do RIR/80 concedido às empresas rurais, em função dos incentivos realizados durante o ano-base em suas atividades específicas, indicados no "caput" do dispositivo, tem como base de cálculo o lucro operacional.

Diferentemente de outros tipos de estímulos calculados sobre o lucro da exploração (Decreto-lei 1.598/77, art. 19, § 1º), as empresas rurais têm, como incentivo, a tributação através da alíquota reduzida de 6% (art. 406 do cit. reg.).

Esta alíquota mais benéfica aplica-se exclusivamente aos lucros das atividades incentivadas (art. 278, § 1º), permitindo, contudo, a legislação fiscal que receitas outras do giro normal da empresa, até o limite de 5% (cinco por cento), possam ser compreendidas no regime. Se houver excedência desse limite, todas as receitas que não resultarem das atividades rurais serão submetidas à alíquota normal. E isto porque a tolerância se justifica pela necessidade de não se onerar essas entidades com a contabilização em separado das receitas, custos, despesas e resultados das atividades contempladas com o favor fiscal das não beneficiadas pelo incentivo. Desde que esta medida tenha de ser tomada, em razão do excesso do limite estabelecido, não haveria razão em se manter as receitas compreendidas no limite dentre as atividades incentivadas. Assim, toda a parte excedente estará sujeita à alíquota normal.

A matéria questionada não é nova já tendo sido objeto de outras assentadas desta Câmara, inclusive a trazida à colação pela defesa, mais especificamente a do Acórdão nº 101-72.082



Acórdão nº 101-75.062

de que foi relator o preclaro Conselheiro Fernando Cícero Velloso, com voto em separado, no mesmo sentido, do Presidente deste Colegiado, o eminente Conselheiro Amador Outereiro Fernández.

Nesta oportunidade, a Câmara entendeu que o resultado da correção monetária das contas do ativo permanente e do patrimônio líquido não poderia influenciar a base de cálculo da redução, por não se inserir dentre os elementos formadores do lucro operacional, no conceito dado pelo artigo 11 do Decreto-lei número 1.598/77, que prescreve:

"Art. 11 - Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam o objeto da pessoa jurídica." (grifei)

Embora lá se contestasse a pretensão de se incluir o lucro inflacionário na base de cálculo do limite de redução e aqui se discuta a exigência fiscal de se excluir daquela base o saldo devedor da correção monetária sobre os elementos do balanço, o princípio é o mesmo, embora dispares os resultados.

Se o saldo credor não é consideração para aumentar o limite da redução por investimento, o saldo devedor também não deverá ser subtraído do lucro operacional.

É preciso se ter em linha de conta que não há previsão legal para se impor a esse regime o tratamento estabelecido para os incentivos baseados no lucro da exploração porque a lei o reserva para os casos por ela expressamente indicados e, dentre eles, não figuram os concedidos às atividades rurais, sendo taxativa a relação do § 1º do art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77. Quando houve por bem o legislador acrescê-la, fê-lo através do meio próprio, como ocorreu por intermédio do Decreto-lei número 1.730/79. E, a par disso, nenhuma modificação se introduziu no regime em questão.

Ora, a correção monetária prevista no artigo 185 da Lei 6.404/76 e no art. 39 do Decreto-lei 1.598/77 não decorre

Acórdão nº 101-75.062

da atividade rural ou de qualquer outro empreendimento, mas da própria lei que objetiva manter atualizados os valores patrimoniais das empresas, em face da desvalorização da moeda.

Os efeitos dessa medida legal são produzidos na determinação do lucro líquido do exercício pela dedução do saldo credor da conta de correção monetária do lucro operacional do período, ou da adição a ele da receita não operacional obtida, expressa pelo saldo credor desta conta.

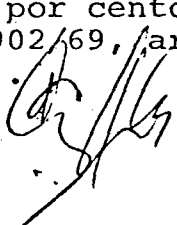
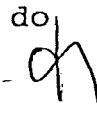
E nesse sentido, o § 1º, do art. 6º, do Decreto-lei nº 1.598/77 é de meridiana clareza:

"1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo de correção monetária (artigo 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial." (grifei)

Desta forma, somente os benefícios que tenham como suporte o lucro da exploração são influenciados pelo resultado de correção monetária.

Este não é o caso do limite da redução por investimentos realizados efetuada com base no § 4º do art. 278 c/c o art. 56, ambos do RIR/80 e assim redigidos:

"§ 4º - Na determinação do lucro real da pessoa jurídica beneficiada pelo regime previsto neste artigo, aplica-se, no que couber, o disposto no artigo 56, obedecidas as condições estipuladas nos artigos 57 e 58 (Decreto-lei nº 902/69, art. 7º, § único, e Decreto-lei número 1.382/74 artigo 1º)."

"Art. 56. Como incentivo às atividades rurais e para os efeitos da tributação, poderá, ser reduzido o resultado apurado nessas atividades em montantes equivalentes a até 80% (oitenta por cento) de seu valor (Decreto-lei nº 902/69, art. 4º). (o grifo não é do original).  

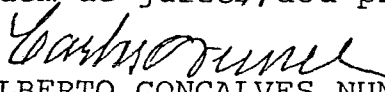
Acórdão nº 101-75.062

Ora, se, como diz o dispositivo regulamentar, a redução se faz a até 80% do valor do resultado apurado nas atividades rurais e esse resultado, segundo se infere dos dispositivos retrotranscritos do Decreto-lei 1.598/77, é expresso pelo lucro operacional, que não é afetado pela correção monetária das contas do ativo permanente e do patrimônio líquido.

Não há amparo legal para excluir o saldo devedor da conta do lucro operacional para a determinação da base de cálculo do incentivo de redução por investimento e a exigência de tributo na espécie está em desacordo com as disposições contidas nos artigos 3º, 97, inciso IV, e 142, parágrafo único, do CTN que restringem a ação administrativa de cobrança aos estritos termos da lei; em outras palavras, ao princípio da reserva legal.

De resto, o procedimento adotado distoa da política fiscal do Governo de incentivos às atividades agropastoris e à capitalização própria das empresas, posto que a prevalecer a decisão do julgador de considerar o resultado de correção monetária na base do benefício, as empresas capitalizadas, isto é, com patrimônio líquido superior ao ativo fixo, ficariam em situação desvantajosa em relação a outros que, descapitalizadas, possuísem receitas de correção monetária de capital alheio.

Nesta ordem de juízos, dou provimento ao recurso.


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator. 