



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 28 de agosto de 1985.

ACORDÃO Nº 101-76.069

Recurso nº - 89.471 - IRPJ - EX: DE 1983

Recorrente - COMPANHIA AGROPECUÁRIA URUGUAIANENSE - COMAG

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM URUGUAIANA - (RS).

IRPJ - INCENTIVO ÀS ATIVIDADES RURAIS
- O incentivo fiscal às atividades rurais, como redução por investimentos realizados no ano-base, tem como teto o limite de 80% do lucro obtido nessas atividades, representado pelo lucro operacional, que é um dos componentes do lucro líquido do exercício, distinto de outros componentes, como saldo da conta de correção monetária e participações, com fulcro no Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 1º.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA AGROPECUÁRIA URUGUAIANENSE - COMAG:

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 28 de agosto de 1985

AMADOR OSTERRELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

AGOSTINHO SERRANO FILHO

- RELATOR

VISTO EM

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 30 AGO 1985

Participaram, ainda do presente julgamento, os seguintes conse-
lheiros:

SYLVIO RODRIGUES,

FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA,

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES,

JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN,

ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e

RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11075-000.148/85-78

RECURSO Nº: 89.471

ACÓRDÃO Nº: 101-76.069

RECORRENTE: COMPANHIA AGROPECUÁRIA URUGUAIANENSE - COMAG

R E L A T Ó R I O

A empresa em epígrafe, já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, inconformada com a decisão singular, de fls. 25 e 26, trazendo a seguinte ementa:

"RESULTADO DAS ATIVIDADES RURAIS - O incentivo fiscal de exclusão do lucro líquido, para determinar o lucro real das empresas de atividades rurais, tem como base de cálculo o lucro operacional ajustado. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR PROCEDENTE".

Em sua impugnação, alega o seguinte, em síntese:

1 - A fiscalização identificou o erro como "exclusão do incentivo às atividades rurais em valor superior a 80% do lucro operacional ajustado pelo saldo da conta de correção monetária e dos resultados de participações societárias".

2 - Afirmou a autoridade lançadora que o limite máximo deveria ser 80% do resultado do exercício menos receita operacional, menos lucros e dividendos derivados de investimentos, tendo exigido da empresa a diferença.

3 - Orientada pela repartição fazendária, a impugnante se valeu da SRLS para dizer que o valor considerado não é superior a 80% do lucro operacional, de acordo com o artigo 4º do D.L. nº 902/69 e Decreto 66.095/70 e precisa ser cancelado, confor

ACÓRDÃO Nº 101-76.069

me PN-CST nº 379 de 25.05.71.

4 - Naquela ocasião, afirmou também a empresa, só para argumentar, que seria necessário também excluir da exigência a Multa, os juros e a Correção Monetária, em face do disposto no artigo 100, § único, do Código Tributário Nacional.

5 - A apreciação resumida ponderou que o lucro operacional, definido pela legislação de 1971, não é o mesmo estabelecido pelo Decreto-Lei nº 1.598/77, mas em sentido contrário ao pretendido na SRLS, como enfocado no Parecer Normativo CST número 17/83.

6 - A controvérsia trata tão somente de definir-se a base de cálculo de incentivo fiscal, conhecido como redução por investimento, é 80% do lucro operacional, como quer a empresa, ou do lucro operacional ajustado, como quer a fiscalização.

7 - O parágrafo 4º do artigo 278 c/c o artigo 56 do RIR/80 define o limite para o gozo da redução do resultado tributável e está de acordo com o pensamento da empresa, de conformidade também com o PN-CST nº 379/71.

8 - A lei especial não se modifica pela lei de caráter geral e a lei instituidora do incentivo é uma lei especial, assim como o artigo 111, inciso II, do CTN manda se interpretar, no caso, a lei específica.

9 - Não se pode dizer que a definição de lucro operacional se modificou com o Decreto-Lei nº 1.598/77, mas somente no que concerne ao lucro líquido e lucro real.

10 - O Conselho de Contribuintes já apreciou bem esta matéria, através dos acórdãos 101-72.349, 101-74.394 e CSRF nº 01-0.360/83, todos transcritos.

11 - A correção monetária, considerada pela repartição lançadora, foi a resultante do Saldo Devedor da respectiva

ACÓRDÃO Nº 101-76.069

conta, de acordo com o item 21 do quadro 13 da declaração de rendimentos. Portanto, aplicado o critério da ementa do acórdão nº 101-74.394/83, o resultado da correção monetária do balanço, seja devedor ou credor, não integra o lucro operacional.

A decisão recorrida diz, em síntese:

- que o PN-CST nº 17/83 esclarece o entendimento relativo à aplicação dos artigos 56 e 278 do RIR/80, que está bem explícito no MAJUR/83, quadro 14, linha 16, páginas 30 e 31;

- que a dedução incentivada é calculada em função dos investimentos, tendo estes como origem os investimentos realizados com capital próprio ou com capital de terceiros, e, neste caso, o Lucro Operacional já se apresenta como saldo líquido.

Em seu recurso, de fls. 30 a 35, além de reiterar os argumentos da impugnação, ainda diz:

- que a base de cálculo-limite para a dedução do incentivo fiscal é unicamente o lucro operacional, sem qualquer ajuste, assim como está prescrito no artigo 278, § 4º, do RIR/80, como proclama o PN-CST nº 379, de 25 de maio de 1971;

- que não houve alteração no conceito de lucro operacional, pois quando a Lei nº 4.506/64 expressa "atividades normais da empresa", está dizendo a mesma coisa que "atividades que constituam o objeto da pessoa jurídica", do Decreto-Lei nº 1.598/
/77.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro AGOSTINHO SERRANO FILHO, Relator:

Foram interpostos, com guarda do prazo legal, tanto a impugnação como o recurso. Por isso, deste tomo conhecimento.

Esta é a identificação do erro em litígio, conforme Demonstrativo do Lançamento Suplementar, às fls. 23:

"Exclusão do incentivo às atividades rurais em valor superior a 80% do lucro operacional ajustado pelo saldo da conta de correção monetária e dos resultados de participações societárias".

A decisão recorrida manteve integralmente a exigência fiscal, "considerando que, a partir de janeiro de 1978, com a vigência do Decreto-Lei nº 1.598/77, entrou em vigor a nova sistemática contábil-fiscal e com ela o saldo da conta de correção monetária passou a fazer parte integrante do lucro líquido do exercício".

Contudo, o item 8 da Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, que acompanhou o projeto transformado no Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, evidencia, com toda a clareza, a deliberação do legislador tributário no que respeita à definição do que consiste o lucro operacional, quando diz ipsis litteris:

"8. Observando a nomenclatura da lei de sociedades por ações, o projeto (artigo 6º, parágrafo 1º) divide o lucro líquido do exercício em lucro operacional, resultados não operacionais, correção monetária e participações.

O lucro operacional, que é o resultado das atividades principais ou acessórias que constituem o objeto da pessoa jurídica (artigo 11), resulta da soma do lucro bruto na venda de bens ou serviços (artigo 11, parágrafo 2º), dos resultados financeiros e variações monetárias (arts. 17 e 18) e dos rendimentos de investimentos em outras sociedades".

ACÓRDÃO Nº 101-76.069

Não havendo, pois, melhor interpretação de uma lei do que a dada pelo que a fez, devemos admitir que o Decreto-lei nº 1.598/77 foi publicado com o objetivo de adaptar a legislação do imposto de renda às inovações da Lei das Sociedades por Ações. Esta Lei nº 6.404, de 15.12.1976, ao ordenar como se discriminará a demonstração do resultado do exercício, diz, no artigo 187, inciso IV, o seguinte:

"Art. 187 - A demonstração do resultado do exercício discriminará:

- I -
- II -
- III -
- IV - O lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais e o saldo da conta de correção monetária (Artigo 185, § 3º)".

Assim, fazendo menção, em separado, ao lucro ou prejuízo operacional, às receitas e despesas não operacionais e ao saldo da conta de correção monetária, o citado dispositivo classifica, com toda evidência, que um item destes é distinto do outro. É por essa razão que o Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.80, quando dissertou sobre Lucro Real no subtítulo II da Base de Cálculo do Imposto de Renda, expôs o Lucro operacional no 2º capítulo, Resultados não Operacionais no 3º capítulo, Correção Monetária no 4º capítulo e Participações no 5º capítulo. É lógico que, se o legislador entendesse que o Saldo da Correção Monetária e as Participações fossem componentes do Lucro Operacional, não haveria razão para tratar desses assuntos em capítulos distintos, que constituem o Lucro Real, subtítulo da Base de Cálculo do Imposto de Renda.

Sendo o Saldo da Correção Monetária, em linhas gerais, a diferença entre a correção das contas do ativo permanente e do patrimônio líquido, implica dizer que se trata de uma parcela de lucro determinado por lei e incidente sobre o capital. Logo, não se trata de lucro decorrente de qualquer atividade que o

ACÓRDÃO Nº 101-76.069

empresário realize, seja ela agrícola, comercial ou industrial.

Para efeito de conferência do incentivo fiscal de 80% (oitenta por cento) às atividades rurais, referindo-se o dispositivo legal ao resultado apurado nessas atividades, deixa ele claro que, em relação à pessoa jurídica, o resultado, base de cálculo, tem por limite o lucro operacional.

A norma do artigo 56 do RIR/80 tem por matriz o artigo 4º do Decreto-lei nº 902, de 30.09.69, e assim o parágrafo 4º do artigo 278 do RIR/80, fazendo-lhe referência, não enseja dúvida de que, ao disciplinar "poderá ser reduzido o resultado nessas atividades", só pode dirigir-se ao resultado da atividade rural, exatamente como esclarece o item 2 do Parecer Normativo CST nº 379, de 25 de maio de 1971.

Ora, como o Parecer Normativo CST nº 379/71 guarda consonância com o artigo 4º do Decreto-lei nº 902/69, não há dúvida de que, nos termos do artigo 100, inciso I, do C.T.N., constitui norma complementar de lei, e assim esclarecido fica que a base de cálculo do incentivo é o lucro operacional da pessoa jurídica. Portanto, o lucro operacional, ao qual se refere o Parecer Normativo CST nº 379/71, é o vigente antes da vinda do Decreto-lei nº 1.598/77, e, por isso mesmo, as expressões "lucro operacional" e "resultado da atividade" têm, ainda hoje, o mesmo significado na legislação tributária de regência.

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

Assim como o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, o Decreto-lei nº 1.598/77 distingue Lucro Operacional, Correção Monetária e Participações, quando tra-

ta do Lucro Operacional, na seção II do Lucro Real; de Correção Monetária, na seção IV do Lucro Real; de Participações na seção V do Lucro Real. Infere-se que o Decreto-lei citado estabelece que Lucro Operacional, Saldo de Correção Monetária e Participações são componentes distintos do lucro real.

Sabendo-se que o valor do ativo patrimonial representa a totalidade do capital monetário ou financeiro aplicado na formação dos bens e direitos, no cálculo da correção monetária do balanço leva-se em conta não só o capital de propriedade do titular do patrimônio, refletido nos recursos constantes do patrimônio líquido, senão também o capital de terceiros, que juntamente com aquele capital próprio se inverteu em bens e direitos componentes da nomenclatura patrimonial do ativo.

Como quer o Sr. Fiscal, observa-se que, para a pessoa jurídica que opera somente com capital próprio, ou com capital superior ao de terceiros empregado na estrutura do seu patrimônio, haveria uma posição desvantajosa, quanto ao incentivo fiscal concedido às atividades rurais exploradas por empresas nas quais o capital de terceiros prepondera sobre o capital próprio. Nesta hipótese, o benefício se tornaria, não um estímulo fiscal, mas uma desvantagem para a empresa que tivesse mais capital próprio do que o de terceiros. E se a questão atual é mero tema de maior ou menor quantidade de capital próprio em proporção ao capital de terceiro, se nada mais do que isso, suponha-se, por exemplo, para facilidade de comparação e compreensão do problema, que duas empresas rurais tenham patrimônio líquido e ativo corrigíveis com valores exatamente iguais. Uma delas emprega, no seu patrimônio, mais capital próprio do que o de terceiros. Esta, além de enfrentar o risco do negócio em maior medida em relação àquela, encontrar-se-ia, também, em situação de inferioridade quanto ao possível gozo do incentivo fiscal pertinente, em função do teto a que o benefício fiscal poderia atingir, porque o lucro operacional, o real limite a que o estímulo se condiciona, ficaria diminuído do saldo devedor da conta de correção monetária, que absolutamente nada a lei lhe atribui de operacional, por apenas representar simples produto de multiplicação de valores através de

ACÓRDÃO Nº 101-76.069

índices de ajustes monetários. E aquela, com mais capital de terceiros do que próprio, portanto uma empresa endividada, ainda gozaria de um estímulo fiscal melhorado, porque teria o lucro operacional aumentado com o saldo credor da conta de correção monetária.

Que interpretação infeliz essa e sobretudo ingrata para as empresas capitalizadas com recursos próprios!

E isso, porém, não é só. A desestimular a empresa rural no emprego de capital próprio, outro problema surge com a opção, aberta à empresa rural, com menor capital próprio, e até mesmo nenhum, quanto ao de terceiros, de diferir a tributação do lucro inflacionário (ou saldo credor da conta de correção monetária) para exercícios futuros. Então, seria sempre útil para a empresa rural utilizar-se mais de capital de terceiros do que capital próprio, pois ela correria o risco do negócio com capital alheio e ainda pagaria o tributo sob a alíquota reduzida, sem contar com a opção de diferir a tributação do lucro inflacionário. Verdadeiro contra-senso que o Decreto-lei nº 1.598/77, por seu artigo 6º § 1º (art. 155 do RIR/80) se encarregou de obviar.

O simples enunciado estabelecido no art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77, arrola entre os elementos que compõem o lucro líquido do exercício, separadamente, as parcelas do lucro operacional e do saldo da correção monetária. Por conseguinte, ele mesmo está dizendo que saldo de correção monetária e lucro operacional são coisas distintas, ou seja, um não abrange o outro.

Enfim, se o incentivo previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 1.382/74 (alíquota especial de 6%) pudesse incidir não sobre o lucro operacional, mas sobre o lucro líquido do exercício, aquele que sistematicamente tivesse prejuízos nas atividades rurais e obtivesse excelentes resultados em outras atividades gozaria também dos benefícios fiscais, o que seria contrário à lei que tem por finalidade incentivar as atividades rurais.

Este é o pensamento do Conselho de Contribuintes,

ACÓRDÃO Nº 101-76.069

como fazem prova os acórdãos de nºs 101-72.079, 101-72.082, 101-73.586, 101-72.088, 105-0.334 e nº 101-75.078, cuja ementa diz o seguinte:

"INCENTIVO ÀS ATIVIDADES RURAIS E O RESULTADO DA CORREÇÃO MONETÁRIA - O incentivo fiscal às atividades rurais, como redução por investimentos realizados no ano-base, tem como teto o limite de 80% do lucro obtido nessas atividades, representado pelo lucro operacional e este, para efeito de cálculo do benefício, não sofre qualquer ajustamento de corrente do resultado da conta de correção monetária, nem como despesa, quando devedor, nem como receita, se credor."

A questão, além de reiteradamente decidida pela 1a. e 5a. Câmaras, também já foi objeto de deliberação pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, através de diversos acórdãos e, de entre eles, os de nºs CSRF/01-0.359 e CSRF/01-0.360, manifestou-se de acordo com a jurisprudência do Conselho.

O ilustre Conselheiro Sylvio Rodrigues em seu voto, fundamentando a decisão cuja ementa acima transcrita, mostra muito bem como o Decreto-lei nº 1.598/77 confirma que "o saldo da conta de correção monetária não compõe parcela de lucro operacional, e sim de lucro líquido do exercício, estágio diferente daquele lucro". Ora, o lucro líquido do exercício está definido pelo parágrafo 1º do artigo 6º do mesmo diploma legal, da seguinte maneira:

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

Fora de dúvida está o fato de que o incentivo fiscal às atividades rurais é em função do lucro operacional, pois só este diz respeito às atividades agrícolas. Neste texto legal transcrito está bem evidenciado que o lucro operacional, as parti

ACÓRDÃO Nº 101-76.069

cipações e o saldo da conta de correção monetária são componentes do lucro líquido. Não há, pois, como se dizer que o saldo da correção monetária e as Participações são componentes do lucro operacional.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso.

Agostinho Serrano Filho
AGOSTINHO SERRANO FILHO - RELATOR