



MINISTÉRIO DA FAZENDA

fas

Sessão de 17 de junho de 1986

ACORDÃO Nº 101-76.648

Recurso n.º 90.140 - IRPJ do exercício de 1984

Recorrente AGROPECUÁRIA PAULO PASQUALI LIMITADA

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM JOAÇABA (SC)

IRPJ - INCENTIVO ÀS ATIVIDADES RURAIS-
REDUÇÃO POR INVESTIMENTOS - RESULTADO
DA CORREÇÃO MONETÁRIA - O incentivo fis-
cal se calcula em função dos investi-
mentos realizados, durante o ano- base
para o desenvolvimento das atividades
rurais, e se limita pela redução em mon-
tante equivalente a até 80% (oitenta
por cento) do lucro operacional, sem
que sobre este qualquer dos saldos, de-
vedor ou credor, da conta de correção
monetária haja influência alguma (art.
278, § 4º, c/c o art. 56, ambos do
RIR/80).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de
recurso interposto por AGROPECUÁRIA PAULO PASQUALI LIMITADA:

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 17 de junho de 1986

AMADOR OUTERELO FERNANDEZ - PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES - RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 19 JUN 1986

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

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 13.982-000.267/85-13

RECURSO Nº: 90.140

ACÓRDÃO Nº: 101-76.648

RECORRENTE: AGROPECUÁRIA PAULO PASQUALI LIMITADA

R E L A T Ó R I O

AGROPECUÁRIA PAULO PASQUALI LIMITADA, empresa es^{ta}belecida na cidade de Chapecó, Estado de Santa Catarina, mani^{fi}esta recurso tempestivo contra o ato do Delegado da Receita Fede^{ra}l em Joaçaba que, ao decidir-lhe a petição impugnativa oposta à cobrança do crédito tributário constante da notificação de fls. 08, relativa a lançamento do exercício de 1984, julgou procedente a exigência fiscal.

O lançamento decorre de revisão da declaração de rendimentos, em virtude de ter sido o lucro operacional ajustado com o saldo devedor da conta de correção monetária, para efeito de determinar-se o incentivo fiscal às atividades rurais, de que trata o artigo 278, § 4º, do RIR/80.

A autoridade julgadora de primeiro grau pondera que o resultado da conta de correção monetária, seja credor ou devedor, constitui ajuste do lucro operacional, para efeito de cálculo do citado incentivo, baseando-se no entendimento exposto no item 5 do Parecer Normativo CST nº 17, de 08.11.1983.

As contra-razões de defesa são opostas no sentido de que a lei permite excluir do lucro apurado, de forma estrita à exploração agrícola ou pastoril, o equivalente ao limite de até

Acórdão nº 101-76.648

80% (oitenta por cento) do lucro operacional, como incentivo fiscal às atividades rurais, calculado em função dos investimentos realizados durante o período-base no desenvolvimento de tais atividades, sem que tenha condicionado o ajustamento do lucro operacional com o saldo da conta de correção monetária. Aduz a defesa ter seguido a orientação expressa no item 2 do Parecer Normativo CST nº 379, de 25.05.1971, para a utilização do incentivo às atividades rurais, dentro do limite de 80% (oitenta por cento) do lucro operacional. Cita acórdãos firmados por este Conselho de Contribuintes, com o objetivo de salientar que a recorrente procedeu acertadamente, em não ter efetuado o ajuste pretendido pelo fisco.

É o relatório.

Acórdão nº 101-76.648

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

As atividades agrícolas ou pastoris, definidas no art. 278 do RIR/80, mereceram do legislador a concessão de um regime tributário especial, permitindo que as empresas rurais paguem o imposto de renda sob a alíquota reduzida de 6% (seis por cento), de que trata o artigo 406 daquele mesmo diploma regulamentar.

A legislação fiscal esclarece que esse regime tributário especial se aplica exclusivamente aos lucros decorrentes das atividades especificadas no "caput" do artigo 278 citado, como dispõe o seu parágrafo 1º, permitindo, porém, o parágrafo 2º, seguinte, que, excetuando receitas provenientes da venda de imóveis, poderiam incluir-se, no aludido regime, receitas diversas decorrentes do giro normal da pessoa jurídica, desde que não superassem o limite de 5% (cinco por cento) das receitas geradas pelas atividades próprias, ou seja, pertinentes àquelas explorações agrícola e pastoril.

Proporcionando outras vantagens às pessoas jurídicas beneficiadas com o regime do pagamento do tributo sob a alíquota abrandada, o disposto no parágrafo 4º do artigo 278 tornou extensivo, no que couber às empresas agropecuárias, o incentivo fiscal de que cogita o artigo 56 do RIR/80, permitindo que o lucro real pudesse ser reduzido em montante equivalente a até 80% (oitenta por cento) do resultado apurado nessas atividades. A redução representativa do incentivo fiscal é calculada em função dos investimentos realizados durante o ano-base, necessários à exploração das atividades rurais.

Assim, além da incidência tributária branda de 6% (seis por cento), as empresas rurais podem gozar de um outro benefício, este criado a título de incentivo fiscal pelo parágrafo único do artigo 7º do Decreto-lei nº 902, de 30.09.1969 e correspondente a até 80% (oitenta por cento) do lucro operacio



Acórdão nº 101-76.648

nal como redução do lucro sujeito à tributação.

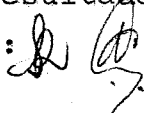
Para efeito de conferência do incentivo fiscal de 80% (oitenta por cento) às atividades rurais, referindo-se o dispositivo legal ao resultado apurado nessas atividades, deixa ele claro que, em relação à pessoa jurídica, o resultado, base de cálculo, tem por limite o lucro operacional.

A norma do artigo 56 do RIR/80 tem por matriz o art. 4º do Decreto-lei nº 902, de 30.09.1969, 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...", em se tratando de pessoa jurídica, só pode inquestionavelmente dirigir-se ao resultado líquido da atividade rural, exatamente como esclarece o item 2 do Parecer Normativo CST nº 379, de 25 de maio de 1971, com esta redação.

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

Ora, como o Parecer Normativo CST nº 379/71 guarda consonância com o artigo 4º do Decreto-lei nº 902/69, não há dúvida de que, nos termos do artigo 100, inciso I, do C.T.N. (Lei nº 5.172, de 25.10.1966) constitui norma complementar de lei, e assim esclarecido fica que a base de cálculo do incentivo é o lucro operacional da pessoa jurídica. Portanto, o lucro operacional, ao qual o artigo 11 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 se refere, é o mesmo como o definia, antes, o Parecer Normativo CST nº 379/71, e, destarte, a legislação tributária de regência guarda, hoje, idêntico significado para as expressões "lucro operacional" e "resultado da atividade".

A Lei nº 6.404, de 15.12.1976, chamada Lei das Sociedades por Ações, ao ordenar como se discriminará a demonstração do resultado do exercício, diz, no artigo 187, inciso IV, o seguinte:



Acórdão nº 101-76.648

"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 (Art. 185, § 3º); "(Os grifos não se encontram no original).

Ora, sabe-se que lucro ou prejuízo operacional outra coisa não representam senão resultado operacional. Assim, fazendo menção, em separado, ao lucro ou prejuízo operacional e ao saldo da conta de correção monetária, o citado dispositivo classifica, com toda evidência, o referido saldo da conta de correção monetária como resultado não operacional.

A coordenar essas idéias, o item 8 da Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda que acompanhou o projeto transformado no Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, evidencia, com toda a clareza, a deliberação do legislador tributário no respeitante à definição do que consiste o lucro operacional, ao dizer:

"8. Observando a nomenclatura da lei de sociedades por ações, o projeto (art. 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 (art. 11), resulta da soma do lucro bruto na venda de bens ou serviços (art. 11, parágrafo 2º), dos resultados financeiros e variações monetárias (Arts. 17 e 18) e dos rendimentos de investimentos em outras sociedades."

Esta é de considerar-se, portanto, a interpretação autêntica daquilo que constitui o lucro operacional, pois entendendo-se que o Direito Tributário, como qualquer ciência, possui terminologia própria, a expressão "lucro operacional" vale pelo seu significado adequadamente técnico, e não por outro, a fim

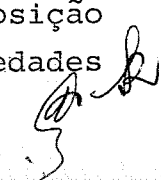
de que se venha inferir que, para estabelecer-se o limite do incentivo fiscal às atividades rurais, o lucro operacional se ajuste pelo saldo da conta de correção monetária, sem haver disposição de lei expressa nesse sentido, porquanto frente à deliberação do legislador tributário, constante do item 8 da Exposição de Motivos citada, o saldo da correção monetária compõe parcela de lucro líquido do exercício e não de lucro operacional.

Resquício de dúvida não há, portanto, para se admitir que o saldo da conta de correção monetária exerça qualquer influência na apuração do lucro ou resultado operacional, nem como despesa, quando devedor, nem como receita, se credor.

O Decreto-lei nº 1.598/77, publicado com o objetivo de adaptar a legislação do imposto de renda às inovações da Lei das Sociedades por Ações, fiel às disposições do artigo 187 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976, define no artigo 11 (artigo 175 do RIR/80), o lucro operacional, no qual, como se verifica, não se inclui o saldo (devedor ou credor) da conta de correção monetária. Diante do conceito que classifica como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica, realmente se confirma que o saldo da conta de correção monetária não compõe parcela de lucro operacional, mas de lucro líquido do exercício, estágio diferente daquele outro lucro.

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 e assim também nem de empresa que explore atividade comercial, industrial ou de quaisquer serviços.

A elucidar que o resultado (saldo devedor ou credor) da correção monetária não constitui mesmo parcela componente do lucro ou prejuízo operacional, mantendo idêntica posição aquela exposta no artigo 187, inciso IV, da Lei das Sociedades



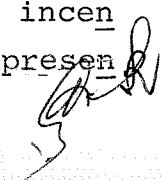
por Ações, o Decreto-Lei nº 1.598/77 trata da correção monetária do balanço em seção distinta (IV) daquelas pertinentes aos resultados operacionais (II) e aos resultados não operacionais (III), todas as seções dentro do capítulo II. Infere-se, então, que a própria lei estabelece diferença entre o lucro operacional e o saldo da conta de correção monetária.

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

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.

Dependendo, pois, da estrutura de capitalização do patrimônio, se não se proceder à correção monetária dos bens do ativo corrigível e do patrimônio líquido, o resultado demonstrado pela escrituração se revela inferior ao real quando os bens do ativo corrigível superam ao valor do patrimônio líquido, pela existência, na composição do patrimônio de capital de terceiros em maior expressão monetária do que a de capital próprio, deixando oculto um lucro motivado pela desvalorização da moeda. Esse lucro oculto, denominado lucro inflacionário, está definido no artigo 52 do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 362 do RIR/80), como sendo o saldo credor da conta de correção monetária.

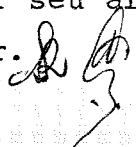
No caso de ajustar-se o lucro operacional com o saldo da conta e correção-monetária, observa-se, então, que a pessoa jurídica que se encontra em situação inversa, de ter, na composição do ativo patrimonial, capital próprio superior ao de terceiros, passa a ocupar uma posição desvantajosa, quanto ao incentivo às atividades rurais, frente a pessoas jurídicas que apresen-



tem, em seu ativo corrigível, preponderância de capital de terceiros. E se a questão é mero tema de maior ou menor quantidade de capital próprio em proporção ao capital alheio, se nada mais do que isso, suponha-se, por exemplo, para facilidade e compreensão' do problema que duas empresas rurais apresentem, em seus balanços, patrimônio líquido com valores exatamente iguais e ativo corrigível com valores diferentes. Aquela que empregasse, na estrutura do seu patrimônio, mais capital próprio do que o de terceiros, além de enfrentar o risco do negócio em maior medida do que a outra, encontrar-se-ia, também, perante essa outra, em situação de inferioridade quanto ao possível gozo do incentivo fiscal pertinente, em razão do teto a que o citado benefício poderia atingir, porque o lucro operacional, o real limite, ao qual 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 através de índices de ajustes monetários. E a outra, com capital de terceiros, aplicado no ativo corrigível em expressão maior do que a do patrimônio líquido, portanto, uma empresa endividada e com o índice de liquidez comprometido, ou afetado, ainda gozaria de um estímulo fiscal melhorado, porque teria o lucro operacional umentado com o saldo credor da conta de correção monetária.

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

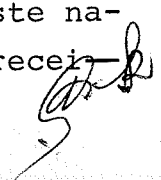
E isso, porém, não é só. A desestimular a empresa rural no emprego de capital próprio, outro problema surge com a opção, aberta à empresa rural, com menor capital próprio, e até mesmo nenhum, quanto ao de terceiros, de diferir a tributação do lucro inflacionário (ou saldo credor da conta de correção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



Partindo do lucro operacional, as adições algébricas que se lhe façam, como dispõe o art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 155 do RIR/80), mediante ou por acréscimo de valores a título de receitas não operacionais e crédito da conta de correção monetária ou por decréscimo de valores a título de despesas não operacionais e débito da conta de correção monetária, o que se está definindo é o lucro líquido do exercício, um dos elementos essenciais componentes da base de determinação do lucro da exploração (art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77 ou art. 412 do Regulamento do Imposto de Renda de 1980).

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

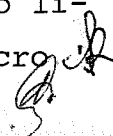
Suponha-se, então, que na empresa rural incorreram receitas não operacionais e despesas não operacionais e que, além das receitas e despesas próprias da atividade específica agropecuária, através das quais se apurou lucro operacional, houve tão-somente valores devedores e credores da conta de correção monetária. Estes valores somados algebricamente ao lucro operacional vão dar em resultado o lucro líquido do exercício e se a este não precisar-se ajustar, por inexistência nem da parte das receitas



tas financeiras (art. 17 do Decreto-lei nº 1.598/77 ou art. 253 do RIR/80) que exceder às despesas financeiras (art. 17, § único, do citado Decreto-lei ou art. 253, § 1º, do RIR/80), nem dos rendimentos e prejuízos das participações societárias e nem bem assim dos resultados não operacionais, o que de fato o lucro líquido do exercício vem refletir é o lucro da exploração (art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77 ou artigo 412 do RIR/80). Então, se o lucro operacional se sujeitasse ao ajustamento pelo resultado da conta de correção monetária na determinação do montante do incentivo fiscal às atividades rurais, estar-se-ia admitindo influência do lucro da exploração na concessão do benefício tributário sem base em nenhuma reserva de lei.

O lucro da exploração exerce, sem dúvida, consequências sobre várias modalidades de isenção e redução do imposto de renda, mas nenhuma influência tem ele para efeito do incentivo fiscal de que trata o artigo 7º, § único, do Decreto-lei nº 902, de 30/09/1969 e art. 1º do Decreto-lei nº 1.382, de 26/12/1974 (artigo 278, § 4º, do RIR/80).

Não constando do abrangimento, na forma do art. 19, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77, quer em sua redação original, quer na introduzida com as alterações decorrentes do art. 1º inciso I, do Decreto-lei nº 1.730, de 17/12/1979, para incluir não só a isenção pertinente às atividades pesqueiras, mas também isenções e reduções peculiares ao setor de turismo, antes não contempladas, a determinação de aplicar-se ao lucro da exploração o favor fiscal previsto no artigo 3º, § único, do Decreto-lei número 1.382/74, não há como se considerar, na fixação do incentivo às atividades rurais, a figurado citado lucro da exploração, criado por inovação do diploma legal de 1977. Continua, assim, a vigorar na avaliação do estímulo fiscal às atividades rurais, o mesmo procedimento seguido anteriormente à vinda do Decreto-lei número 1.598/77, devendo o valor do benefício ser colhido com limite do lucro operacional, tal como este era e ainda hoje é definido, uma vez que o resultado da correção monetária, seja devedor ou credor o saldo da conta correspondente, não é tido por operacional, dado que tal resultado, repercutindo na demonstração do lucro líquido do exercício, vai, através deste, compor parcela de lucro

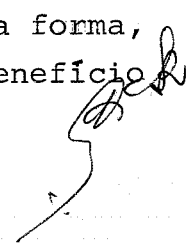


da exploração e jamais de lucro operacional.

Ademais, se com as alterações introduzidas no artigo 19, §1º, do Decreto-lei nº 1.598/77 pelo artigo 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.730/79, não se fez menção alguma às atividades rurais, a fim de que, em relação a essas atividades, o incentivo fiscal do artigo 278, § 4º, do RIR/80 fosse influenciado pelo lucro da exploração, na forma como ocorreu quanto a outras atividades antes não relacionadas pelo legislador, lícito não é ao intérprete elastecer a norma para albergar atividades diferentes daquelas que se achem contempladas na disposição legal. Logo, se houve necessidade de elaborar-se o Decreto-lei nº 1.730/79, para alterar a indicação feita no § 1º, art. 19, é porque essa indicação se tem por taxativa. Se assim não fosse, não haveria nenhum sentido para a superveniência do Decreto-lei nº 1.730/79.

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

O argumento é de somenos significância, isto porque: - (1º) - tratando-se de benefício incondicionado e prazo incerto, nada impedia que o legislador o reformulasse a qualquer momento; - e (2º) - em relação aos incentivos fiscais expressamente citados (SUDAM, SUDENE, atividades pesqueiras e setor do turismo), eles têm até antecedência mais remota do que aquela atinente a empresas rurais, e se o art. 19, § 1º, alíneas "a", "b" e "c", do Decreto-lei nº 1.598/77, alterado pelo art. 1º, inciso I, do Decreto-lei número 1.730/79 não lhes tivessem feito menção alguma, quanto a serem eles aplicados ao lucro da exploração, da mesma forma, este lucro nenhuma influência exerceria sobre o cálculo do benefício.

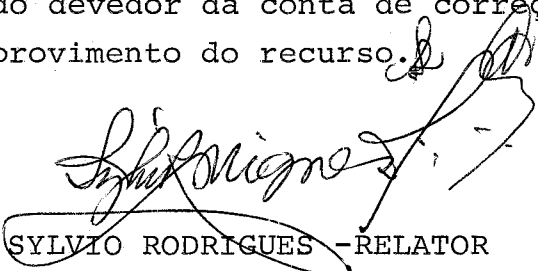


correspondente.

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

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

Nesta ordem de raciocínio, uma vez que a recorrente acusa saldo devedor da conta de correção monetária, o relator vota pelo provimento do recurso.



SYLVIO RODRIGUES -RELATOR