JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

IMPOSTO DE RENDA — BENEFÍCIO FISCAL — EXPORTAÇÃO INCENTIVADA

— Procedimento para determinação de base de cálculo da redução e isenção do imposto de renda, bem como do montante a ser excluído do lucro líquido em face de exportações incentivadas.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal
Parecer Normativo CST n.º 49

Em estudo os procedimentos que poderão ser adotados pelas pessoas jurídicas para determinação das bases de cálculo dos benefícios fiscais de redução e isenção do imposto de renda, bem como o montante a ser excluído do lucro líquido do exercício em face de exportações incentivadas.

2. Com o advento do Decreto-lei nº 1 598, de 26 de dezembro de 1977, estes benefícios fiscais passaram a ser calculados sobre o lucro da exploração, assim conceituado no *caput* do art. 19, do citado diploma legal:

"Art. 19 — Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

I — a parte das receitas financeiras (art. 17) que exceder das despesas financeiras (art. 17, parágrafo único);

II — os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e

III — os resultados não operacionais."

Desta forma, os resultados decorrentes de aplicações financeiras e os ganhos de capital ficaram excluídos dos benefícios fiscais.

3. No caso de empresa que explore uma única atividade é evidente que o lucro da exploração, em seu todo, constitui o resultado sobre o qual o incentivo fiscal será calculado.

4. Entretanto, o mesmo não se pode afirmar relativamente às pessoas jurídicas que, através de seus estabelecimentos, explorem diversas atividades com tratamento fiscal diferenciado. Ora, os benefícios fiscais calculados sobre o lucro da exploração estão contidos em um contexto de política econômica e social que visa ao desenvolvimento regional ou setorial, mediante o incremento de atividades específicas — industrial, agrícola, pesca, turismo, etc.

5. Analisados neste contexto, os dispositivos contidos nos §§ 1º e 2º do art. 16 da Lei nº 4 239, de 27 de junho de 1963 (Sudene), no § 2º do art. 24 do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969 (Sudam), no parágrafo único do art. 9º do Decreto nº 62 458, de 25 de março de 1968 (Sudepe), no § 1º do art. 4º do Decreto-lei nº 1 439, de 30 de dezembro de 1975 (Turismo), combina-

dos com o § 1º do art. 19 do Decreto-lei nº 1 598, de 26 de dezembro de 1977, permitem concluir que os benefícios fiscais de redução e isenção do imposto são calculados sobre o lucro da exploração decorrente *exclusivamente da atividade que se deseja incrementar,* e não sobre todo o lucro da exploração da empresa.

6. Por outro lado pode ocorrer, ainda, que parte da produção da empresa seja destinada à exportação ou venda no mercado interno a esta equiparada. O lucro oriundo desta atividade é beneficiado com isenção do imposto sobre a renda, cujo gozo se faz através da exclusão, na determinação do lucro real, de parcela do lucro da exploração. Não será admissível, todavia, que tal resultado integre, ao mesmo tempo, a base de cálculo das reduções ou isenções do imposto, pois esse procedimento conduziria a um duplo benefício fiscal.

7. Diante do exposto, as pessoas jurídicas que exploram diversas atividades com tratamento fiscal diferenciado deverão apurar, mediante registros contábeis específicos, o valor do lucro da exploração decorrente de cada atividade incentivada.

8. Nos casos em que o sistema de contabilidade da empresa não ofereça condições para apurar o lucro da exploração resultante de cada atividade incentivada, este deverá ser estabelecido por critério de estimativa, mediante os seguintes procedimentos:

I — soma da receita líquida de vendas no mercado interno, correspondente à atividade incentivada, de todos os estabelecimentos beneficiados com o mesmo percentual de redução do imposto;

II — idem, de todos os estabelecimentos beneficiados com isenção do imposto;

III — soma da receita líquida de vendas nas exportações incentivadas e/ou vendas no mercado interno a estas equiparadas, de todos os estabelecimentos da empresa; e

IV — aplicação, sobre o total do lucro da exploração, de porcentagem igual à relação, no mesmo período, entre o valor de cada uma destas somas e o total da receita líquida de vendas da pessoa jurídica, ou seja:

$$LE\gamma = \frac{RL\gamma \times 100}{RLT} \times LE, \text{ onde:}$$

$LE\gamma$ = lucro da exploração correspondente a atividade γ;

$RL\gamma$ = receita líquida de vendas correspondentes a atividade γ;

RLT = receita líquida total; e

LE = lucro da exploração total.

Exemplo — Empresa X:

Estabelecimento 1 — com redução de 50%:

A — receita líquida de vendas no mercado interno correspondente à atividade com redução, Cr$ 1 000.

B — receita líquida de vendas no mercado interno correspondente à atividade não incentivada, Cr$ 700.

C — receita líquida de vendas nas exportações incentivadas, Cr$ 1 300.

D — total da receita líquida de vendas, Cr$ 3 000.

Estabelecimento 2 — com isenção:

E — receita líquida de vendas no mercado interno correspondente à atividade isenta, Cr$ 2 800.

F — receita líquida de vendas nas exportações incentivadas, Cr$ 1 200.

G — total da receita líquida de vendas, Cr$ 4 000.

Estabelecimento 3 — não incentivado:

H — receita líquida de vendas no mercado interno, Cr$ 3 000.

I — receita líquida de vendas nas exportações incentivadas, Cr$ 2 000.

J — total da receita líquida de vendas, Cr$ 5 000.

Dados Consolidados:

L — total da receita líquida de vendas no mercado interno, correspondente à atividade incentivada, de *todos os empreendimentos com redução de 50%*, Cr$ 1 000.

M — total da receita líquida de vendas no mercado interno, correspondente à atividade incentivada, de *todos os empreendimentos isentos*, Cr$ 2 800.

N — total da receita líquida de vendas nas *exportações* incentivadas, Cr$ 4 500.

O — total da receita líquida de vendas da pessoa jurídica, Cr$ 12 000.

P — total do lucro da exploração, Cr$ 3 000.

Efetuando os cálculos, teremos:

I — Lucro da exploração correspondente às atividades incentivadas com redução de 50% do imposto:

$$\frac{L \times 100}{0} \times P = \frac{1\,000 \times 100}{12\,000} \times 3\,000 = 250$$

II — Lucro da exploração correspondente às atividades incentivadas com isenção do imposto:

$$\frac{M \times 100}{0} \times P = \frac{2\,800 \times 100}{12\,000} \times 3\,000 = 700$$

III — Lucro da exploração correspondente às exportações incentivadas:

$$\frac{N \times 100}{0} \times P = \frac{4\,500 \times 100}{12\,000} \times 3\,000 = 1\,125$$

9. Apurado o lucro da exploração de cada atividade distinta, na forma apresentada no item 8 deste parecer, o respectivo benefício fiscal será obtido da seguinte forma:

I — pela *exclusão* do lucro líquido, para determinação do lucro real, do montante do lucro da exploração correspondente às vendas nas exportações incentivadas ou vendas no mercado interno a estas equiparadas;

II — pela *redução*, diretamente do imposto devido sobre o lucro real, da soma dos valores determinados:

a) pela aplicação, sobre o lucro da exploração correspondente às atividades incentivadas com redução, de porcentagem igual à apurada na multiplicação da alíquota do imposto pelo percentual de redução atribuído à atividade; e

b) pela aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro da exploração correspondente às atividades isentas.

10. Finalmente, é oportuno ressaltar que o benefício correspondente aos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto limita-se ao montante do tributo devido sobre o lucro real, não sendo contemplada, na legislação que regula esses benefícios fiscais, a hipótese de restituição.

À consideração superior.

Jimir S. Doniak