

# Natureza, Finalidade, Interpretação e Aplicação das Normas Tributárias Extrafiscais - Conceitos de Lucro da Operação e de Resultado Operacional - Classificação dos Aluguéis como Receita Operacional

Gerd Willi Rothmann

*Professor e Doutor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Sócio-fundador e Diretor do IBDT.*

## *Resumo*

Sociedade com sede na área da Sudene sofreu autuação pela Receita Federal sob a alegação de que incluiu indevidamente a receita de aluguéis no cálculo do lucro da exploração dos seus estabelecimentos industriais situados na área da Sudene, que é base para o cálculo dos benefícios de isenção e redução do imposto de renda, concedidos, individualmente para estas filiais. Pela análise criteriosa da questão, que envolve o exame da natureza, finalidade e aplicação das normas tributárias extrafiscais, dos conceitos de lucro da operação e de resultado operacional e da classificação dos aluguéis como receita operacional, chega-se à conclusão de que a exigência fiscal carece de fundamentação legal.

## *Abstract*

Company located in Sudene area received a tax deficiency notice from the Federal Revenue, based on an alleged improper inclusion of income from rents in the calculation of the profit from tax incentive activities (“lucro da exploração”) of its establishments located in the Sudene area, which is the tax basis for assessment of the income tax reduction and exemption benefits, individually granted to those branches. A careful examination of the matter, which involves analysis of the nature, the intended effect of the benefit and application of extra-fiscal taxation rules, the concepts of profit from tax incentive activities and operational profits, and qualification of rents as operational income, leads to the conclusion that the tax demand lacks legal grounds.

## **I. Consulta**

Sociedade com sede na área de atuação da Sudene consulta-nos sobre o correto tratamento fiscal a ser dado às receitas provenientes da locação de imóveis de sua propriedade à sua subsidiária, igualmente situada na jurisdição da Sudene, para os efeitos dos benefícios fiscais de isenção e redução do imposto de renda, calculado sobre o lucro da exploração, concedidos a dois de estabelecimentos industriais seus, no âmbito do regime Sudene.

Consulta-nos, ainda, sobre a classificação mais adequada a ser dada à contingência passiva, relativa a processo administrativo fiscal contra ela instaurado, em

que se discute a inclusão, pela Consulente, das referidas receitas de aluguéis no lucro da exploração decorrente da atividade industrial dos seus estabelecimentos, objeto dos benefícios fiscais concedidos.

## II. Parecer

### 1. *O objeto do processo administrativo fiscal*

O processo administrativo fiscal instaurado contra a Consulente originou-se de Auto de Infração (AIIM), sob a alegação de que a Consulente incluiu indevidamente a receita de aluguéis no cálculo do lucro da exploração dos seus estabelecimentos industriais situados na área da Sudene, que é a base para o cálculo dos benefícios de isenção e redução do imposto de renda, concedidos, individualmente, para estas filiais da Consulente.

Na sua defesa contra o AIIM, a Consulente refutou as alegações da autoridade fiscal e mostrou que cumpriu, perfeitamente, as condições constantes dos respectivos atos concessivos e laudos constitutivos, em estrita conformidade com a legislação que rege os benefícios fiscais concedidos. Assim sendo, considerou completamente indevida a exigência fiscal, inclusive as multas, apontou equívocos cometidos pela autoridade fiscal na elaboração de demonstrativos relativos à apuração do lucro da exploração e requereu perícia.

No entanto, a autoridade fiscal confirmou o entendimento do autuante no Acórdão proferido, que tem a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004.

Ementa: Isenção. Sudene. Lucro da Exploração

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, excluindo-se as parcelas referentes às receitas derivadas de operações alheias às atividades expressamente contempladas pelo ato concessivo. (...)”

Inconformada, a Consulente apresentou o competente recurso ao Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes.

### 2. *A extrafiscalidade*

No Acórdão referido, o Relator examina, longamente, “os objetivos e os custos associados à política de incentivos fiscais”. Apesar de reconhecer a importância dos incentivos fiscais para a industrialização de regiões menos desenvolvidas do País, põe em dúvida sua eficácia e eficiência, bem como a relação custo/benefício das *renúncias tributárias* da União para incentivar o desenvolvimento econômico regional e aponta a má distribuição dos recursos.

Por isso, considera *injustos* os incentivos fiscais, que concedem tratamento preferencial a setores ou regiões específicas, pois favorece alguns em detrimento da maioria dos contribuintes. Lamenta, ainda, que os incentivos fiscais ameaçam a simplicidade da Administração Tributária e aumentam os custos da fiscalização.

Estas considerações a respeito das “políticas” *de desenvolvimento regional* estão em flagrante desacordo com o ordenamento jurídico-tributário e a natureza e finalidade dos incentivos fiscais, revelando um *fiscalismo* inaceitável. Pois, com estes

argumentos de política fiscal, a autoridade fiscal pretende justificar a restrição ilegal dos direitos da Consulente e a exigência fiscal descabida, alertando que a concessão dos benefícios fiscais deve ser “extremamente criteriosa e restrita”.

Diante deste posicionamento da autoridade fiscal, é imprescindível que, antes do exame da legislação em que se baseiam os direitos da Consulente, se faça um breve exame da finalidade e natureza jurídica das normas extrafiscais.

### 2.1. *Natureza e finalidade das normas extrafiscais*

Conforme sua finalidade, *Klaus Tipke* distingue três grupos de normas tributárias:

- normas de finalidade fiscal,
- normas de finalidade social e extrafiscal ou indutora,
- normas de simplificação<sup>1</sup>,

que serão examinadas a seguir.

#### *a) Normas de simplificação*

São normas que, por motivos técnico-econômicos, visam facilitar e simplificar a aplicação do Direito Tributário, estruturando-o de forma mais praticável ou econômica. Visando evitar que as leis tributárias sejam demasiadamente complicadas ou inexecutáveis, estas normas de simplificação servem-se de tipificações, de tributações “a forfait” e da fixação de valores mínimos e máximos da tributação (como, por exemplo, desconto-padrão para os efeitos do imposto de renda e planilha genérica de valores para os efeitos do IPTU).

#### *b) Normas de finalidade fiscal*

Sem dúvida, a principal finalidade das leis tributárias é fiscal, ou seja, visam obter recursos para o Estado poder atender às necessidades coletivas, sempre crescentes, o que exige um constante aumento da arrecadação de meios para financiá-las.

No entanto, no Estado Democrático de Direito, que submete sua atuação à lei, a tributação deve, obrigatoriamente, observar os princípios constitucionais que protegem o cidadão-contribuinte contra o arbítrio do Poder Estatal. Por isso, *Heinrich Wilhelm Kruse* contrapõe ao interesse do Estado de auferir cada vez mais receitas o interesse do contribuinte em pagar o menos possível. Cabe às leis tributárias resolver este conflito de interesses, traçando clara linha divisória entre eventos sujeitos à tributação e hipóteses não sujeitas à incidência de tributos<sup>2</sup>.

Com esta colocação, *Kruse* revela que, para ele, os valores mais importantes a serem almejados pela legislação tributária são a *certeza* e a *segurança jurídica*, seguindo, pois, a linha traçada por *Adam Smith*, para quem o postulado da “certainty” sobrepõe-se ao postulado da justiça da tributação. Numa hipótese de conflito, deve prevalecer o postulado da certeza, representado pelos princípios da estrita legalidade tributária, da irretroatividade e da proibição da arbitrariedade.

<sup>1</sup> *Die Steuerrechtsordnung*, vol. III, Colônia, 1993, p. 1.258.

<sup>2</sup> *Steuerrecht I, Allgemeiner Teil*, Munique, 1973, p. 94.

*Tipke*, seguindo *Vogel*, entende que as normas com função fiscal têm duas finalidades: de proporcionar ao ente de direito público as receitas necessárias e de distribuir a carga fiscal entre os cidadãos de maneira justa e adequada. Portanto, as normas tributárias com função fiscal devem atender aos postulados da *justiça distributiva*. Daí decorre que as normas fiscais arrecadatórias devem ser adequadas, necessárias e proporcionais em sentido estrito<sup>3</sup>.

No Direito Tributário, a justiça distributiva, garantida pela igualdade de todos perante a lei, é realizada pela oneração uniforme dos cidadãos contribuintes. Para tanto, são necessários valorações, princípios e regras adequados à tributação.

Como atesta *Klaus Tipke*, hoje se reconhece no mundo inteiro que o *princípio da capacidade contributiva*, corolário do princípio da igualdade, é o princípio fundamental para todos os impostos de função fiscal, mas não de função extrafiscal, indutora. O princípio da capacidade contributiva não indaga o que o Estado fez para cada cidadão, individualmente, mas o que este poderá fazer para o Estado<sup>4</sup>.

No Brasil, a Constituição Federal, além do princípio expresso da capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º), também contempla o princípio do tratamento igualitário, no inciso II do seu art. 150, e, em relação ao imposto de renda, acolhe expressamente o princípio da generalidade, ao lado da universalidade e da progressividade (CF, art. 153, parágrafo 2º, I).

São os valores e os princípios que permitem estruturar uma ordem jurídico-tributária *sistemática*. Sem eles não se pode falar em *sistema tributário*, mas em mero aglomerado de leis, desordenado e até caótico.

*Ricardo Lobo Torres*, na sua magnífica obra *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, oferece a seguinte classificação dos princípios ligados a valores:

“I - liberdade: imunidade e proibição de desigualdade; II - justiça: capacidade contributiva, custo/benefício, solidariedade, distribuição de rendas, poluidor-pagador, *non olet*, equidade, *arm's length*; III - segurança jurídica: legalidade, tipicidade, irretroatividade, anualidade e anterioridade, proibição de analogia, proteção da confiança do contribuinte.”<sup>5</sup>

Como se vê, a Constituição Federal contempla, de forma expressa ou implícita, todos os princípios tributários que norteiam o Estado Democrático e Social de Direito na tributação de seus cidadãos.

### c) Normas tributárias de finalidade social (extrafiscal ou indutora)

Este grupo de normas tributárias não tem por finalidade precípua a arrecadação dos recursos necessários ao custeio da despesa pública, mas, preponderantemente, a promoção, pelo Estado, de outros fins da política social (inclusive redistribuição de renda), econômica, cultural, sanitária, ambiental etc.

<sup>3</sup> Sobre o princípio da proporcionalidade, cf. PONTE, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 2000.

<sup>4</sup> “Besteuerungsmoral und Steuermoral”, *Akademie der Wissenschaften*, Palestras, G 366, Wiesbaden, 2000, p. 17.

<sup>5</sup> *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 200.

A extrafiscalidade consiste, portanto, na “aplicação das leis tributárias, visando precipuamente a modificação do comportamento dos cidadãos, sem considerar seu rendimento fiscal”<sup>6</sup>. Como mostra *Klaus Tipke*, também as normas tributárias extrafiscais têm dupla finalidade: (a) proporcionar aos cidadãos por elas beneficiados os recursos que lhe são destinados; e (b) a distribuição adequada desses benefícios entre os cidadãos contemplados<sup>7</sup>.

Apesar de não se destinar à arrecadação, as normas extrafiscais enquadram-se no *regime jurídico dos tributos*, visto que se baseiam no poder de tributar e não no poder de polícia. Consequentemente, a interpretação das leis “extrafiscais” obedece aos mesmos princípios das demais normas tributárias<sup>8</sup>.

No entanto, para autores como *Joachim Lang*, as normas extrafiscais, apesar de *formalmente* veiculadas em normas tributárias, não pertencem *materialmente* ao Direito Tributário, mas ao Direito Econômico, Social ou outros ramos do Direito. Por natureza, a elas não se aplica o princípio da capacidade contributiva, mas outros princípios, adequados para justificar o abandono deste princípio<sup>9</sup>.

Conforme demonstra *Joachim Lang*, as normas extrafiscais justificam-se pelo *princípio do bem comum*, como princípio geral, pelo *princípio da carência* e pelo *princípio do mérito*<sup>10</sup>.

O *princípio geral do bem comum* corresponde ao princípio da *solidariedade*, pelo qual a distribuição da carga fiscal deve ser justificável pela responsabilidade do contribuinte pelo bem comum. Consequentemente, os incentivos fiscais devem relacionar-se com o bem comum, caso contrário violam os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Pelo princípio da carência, a desoneração fiscal leva em consideração determinadas hipóteses específicas de incapacidade contributiva (como, por exemplo, na participação dos empregados no lucro ou resultado da empresa). Estas normas não podem ser confundidas com as normas fiscais que levam em consideração a falta geral de capacidade contributiva, isentando, por exemplo, o mínimo existencial.

Por sua vez, o *princípio do mérito* quer recompensar determinado comportamento do contribuinte, que serve ao interesse da coletividade. Em especial, as normas extrafiscais norteadas por este princípio visam induzir o contribuinte a investir em regiões economicamente mais fracas ou em setores de interesse da coletividade (como, por exemplo, a proteção ambiental), mediante a concessão de incentivos fiscais de várias espécies (como, por exemplo, o subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, a que se refere a Constituição Federal no parágrafo 6º do art. 150).

<sup>6</sup> Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. “Extrafiscalidade e Desenvolvimento Econômico”, Separata do Relatório 1966-1970 da Câmara Teuto-Brasileira de Comércio e Indústria, São Paulo, p. 108.

<sup>7</sup> TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, vol. III, *op. cit.*, p. 1.261.

<sup>8</sup> ROTHMANN, Gerd Willi. *Extrafiscalidade e Desenvolvimento Econômico*, *op. cit.*, p. 108.

<sup>9</sup> In: TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 18ª ed., Colônia, 2005, p. 70.

<sup>10</sup> *Op. cit.*, pp. 139 e 140.

É evidente que, pela sua natureza e finalidade, às normas extrafiscais não são aplicáveis todos os princípios tributários constitucionais. Além do princípio da capacidade contributiva, a elas não se aplicam princípios como a anterioridade, a uniformidade geográfica e outros, conforme o caso. No entanto, num Estado Democrático e Social de Direito, também as normas extrafiscais devem observar princípios tributários constitucionais, tais como a estrita legalidade tributária, a irretroatividade, a proibição do tratamento desigual de contribuintes que se encontram em situação semelhante.

Decorre da própria natureza das coisas, que as normas tributárias com função estrafiscal, além dos princípios constitucionais tributários adequados à hipótese, também devem ser compatíveis com os princípios que regem o ramo do Direito a ser disciplinado, especialmente o Direito Econômico e Social. Como observa *Luís Eduardo Schoueri*, as limitações constitucionais ao poder de tributar podem assumir novo viés, quando a elas se agregam forças dos princípios desenvolvidos na Ordem Econômica<sup>11</sup>.

Entre os princípios gerais que devem nortear a atividade econômica do Estado, a Constituição Federal, no inciso VII do seu art. 170, inclui a *redução das desigualdades regionais e sociais*. Além disso, determina que o Estado exerça a função de *incentivo e planejamento*, devendo a lei estabelecer as diretrizes e bases para incentivo e planejamento do *desenvolvimento nacional equilibrado*, que deverá incorporar e compatibilizar os planos nacionais e regionais de desenvolvimento (CF, art. 174, parágrafo 1º).

No seu art. 180, a Constituição Federal prevê, ainda, que tanto a União como os Estados, Distrito Federal e Municípios deverão promover e incentivar o turismo, como fator de desenvolvimento social e econômico, o que, obviamente, beneficiará um grande número de regiões do País.

Com este princípio e medidas, a Constituição Federal visa viabilizar os *objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil*, consistentes na garantia do desenvolvimento nacional, na erradicação da pobreza e da marginalização bem como na *redução das desigualdades sociais e regionais* (CF, art. 3º, II e III).

Os incentivos fiscais, destinados a promover o desenvolvimento econômico e social de regiões carentes do País, não representam, pois, como quer fazer crer a autoridade fiscal, privilégios pessoais, concedidos, injustamente, a alguns contribuintes, em violação aos princípios da igualdade e uniformidade de aplicação da legislação tributária.

Aliás, o art. 151, I, da Constituição Federal, que veda à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, admite, expressamente, “a concessão de incentivos fiscais, destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”.

Como observam os saudosos professores *Ruy Barbosa Nogueira* e *Paulo Roberto Cabral Nogueira*, é evidente que a Política Fiscal e a Política Econômica devem ser *harmonizadas* para eliminar eventuais discrepâncias entre os problemas econômicos e os problemas fiscais<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 231.

<sup>12</sup> *Direito Tributário Aplicado*, Rio de Janeiro, Forense, 1975, p. 17.

É esta harmonização e ponderação que deve ser observada na interpretação e aplicação das normas que outorgam isenções.

## 2.2. *Interpretação e aplicação das normas tributárias com função extrafiscal*

Conforme mencionado, a interpretação das leis extrafiscais obedece aos mesmos princípios das leis com função, predominantemente, fiscal, e, conseqüentemente, devem ser aplicados todos os métodos de interpretação, elaborados pela hermenêutica, para apurar “sentido e finalidade” da lei extrafiscal, pois o sentido da norma resulta da finalidade (= “telos”) perseguida pela lei.

Só assim é possível alcançar, num caso concreto, a *valorização* subjacente à finalidade da lei. Por este princípio metodológico, elaborado, principalmente, por *Konrad Larenz*, a ciência jurídica é concebida como vinculada a valores e não de forma neutra.

Além do método teleológico, todos os demais métodos de interpretação são utilizados na interpretação de lei tributária, tanto daquela com função fiscal como da com função extrafiscal, ou seja, os métodos gramatical (literal ou léxico), histórico, lógico e sistemático.

Esta afirmação parece estar em contradição com o disposto no art. 111, II, do Código Tributário Nacional (CTN), quando estabelece que a legislação tributária que disponha sobre *outorga de isenção* deve ser interpretada “literalmente”.

*Ricardo Lobo Torres* considera este dispositivo, criticado pelos próprios autores do Projeto do CTN, *confuso, ambíguo, unilateral e supérfluo* e recomenda extirpá-lo do CTN. O exame de todos os sentidos possíveis da “literalidade” da interpretação das isenções leva este autor à conclusão de que o art. 111 do CTN está impedindo apenas a integração da legislação tributária pela analogia e pela equidade, mas não impõe o método literal como específico e exclusivo na interpretação das normas que outorgam isenções<sup>13</sup>.

No que diz respeito à interpretação das leis tributárias, *Gilberto de Ulhôa Couto*, um dos autores do Projeto que resultou no CTN, chega a se penitenciar por dois erros graves: incluir regras e métodos de interpretação no CTN e prescrever o método literal para a interpretação das leis que outorgam isenções<sup>14</sup>.

No entanto, parece que referidos autores são demasiadamente rigorosos com eles próprios, pois, mesmo interpretando *literalmente* o art. 111 do CTN, pode chegar-se, com certa facilidade, ao seu verdadeiro sentido e finalidade.

De acordo com o dicionário da língua portuguesa *Novo Aurélio Século XXI*<sup>15</sup>, o adjetivo “literal” possui três sentidos:

1. *Conforme à letra do texto (ex.: citação literal).*
2. *Exato, rigoroso, restrito.*
3. *Claro, expresso, formal.*

<sup>13</sup> *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1990, pp. 98 a 109.

<sup>14</sup> “Aplicabilidade dos Benefícios Assegurados pelo Decreto-lei nº 1.892, de 16.12.1981, às Pessoas Jurídicas que realizaram Vendas de Imóveis à Hipótese de Alienação Efetuada com Arrendamento Mercantil sob a Modalidade Conhecida como *Lease-back*”, *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. Coord. Brandão Machado, São Paulo, Saraiva, 1984, p. 186.

<sup>15</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI: o Dicionário da Língua Portuguesa*, 3ª ed., ren. e ampl., Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1999, p. 1.225.

Na primeira acepção, a interpretação literal representa o *método literal, léxico ou gramatical de interpretação da lei tributária*, com que se iniciam todos os processos de interpretação e aplicação das leis em geral, consistindo no exame do texto da norma legal.

Pelas razões já referidas, seria um verdadeiro absurdo limitar a interpretação de qualquer norma ao mero exame léxico, para alcançar seu verdadeiro sentido e finalidade.

Na segunda acepção (*exato, rigoroso, restrito*), o “literalmente” do art. 111 do CTN não se refere a um *método* de interpretação mas ao seu *resultado*. O resultado da aplicação de todos os métodos de interpretação deve ser exato ou restrito, ou seja, o sentido da norma deve ficar no seu exato limite, sem alargá-lo nem diminuí-lo.

Tudo indica que este é o verdadeiro sentido da interpretação “literal” a que se refere o art. 111 do CTN. O próprio autor do Anteprojeto do CTN, *Rubens Gomes de Sousa*, com a grandeza que lhe era própria, o criticou, apresentando a seguinte explicação do dispositivo:

“O art. 111 é regra apriorística, e daí o seu defeito, que manda aplicar a interpretação literal às hipóteses que descreve. A justificativa, ou, se quiserem, apenas a explicação do dispositivo, é de que as hipóteses nele enumeradas são exceções a regras gerais de direito tributário. Por esta razão, o Código Tributário Nacional entendeu necessário fixar, aprioristicamente, para elas a interpretação literal, a fim de que a exceção não pudesse ser estendida por via interpretativa além do alcance que o legislador lhe quis dar, em sua natureza de exceção, a uma regra geral.”<sup>16</sup>

Como se vê, *Rubens Gomes de Sousa* refere-se ao *resultado* e não ao *método* de interpretação. Aliás, o douto Relator do Acórdão em comento parece ter em mente esta acepção quando conclui que a concessão dos incentivos fiscais deve ser extremamente criteriosa e *restrita*.

No entanto, como se verá adiante, o Relator, como muitos, não utiliza o adjetivo “restrito” no sentido exigido neste contexto. De acordo com o *Novo Aurélio*, são dois os sentidos de *restrito*:

1. Que se mantém dentro de certos limites, limitado.
2. Diminuído na sua extensão, reduzido.

Parece óbvio que na interpretação das leis o adjetivo *restrito* somente pode referir-se ao seu primeiro significado e não ao segundo, que parece ter sido utilizado pelo Relator. Pelo princípio da legalidade tributária, que também se aplica às leis que outorgam isenções, o resultado da interpretação deve ficar *dentro dos limites do sentido possível do texto*.

A palavra *restrito* não pode, pois, ser entendida na sua segunda acepção, uma vez que não é permitido ao intérprete diminuir, reduzir a extensão da lei tributária. Aliás, nesta segunda acepção, *restrito* seria sinônimo de *restritivo* (*que restringe, limitativo*). Para não incorrer neste equívoco, seria mais conveniente falar em resul-

<sup>16</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. In: ATALIBA, Geraldo (coord.), *Interpretação no Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1975, p. 379.

tado *estrito* da interpretação, pois este adjetivo caracteriza, perfeitamente, o resultado correto da interpretação, no seu sentido de “não comportar extensão ou analogia”<sup>17</sup>.

A terceira acepção do adjetivo *literal* (*claro, expresso, formal*) leva à consideração da regra de interpretação “*in claris cessat interpretatio*”, que também se aplica à aplicação das leis tributárias, no sentido de que a interpretação termina quando, após a utilização de todos os métodos necessários, o sentido da norma restar *claro, unívoco*.

A interpretação “literal” a que se refere o art. 111 do CTN deve ser, pois, entendida como interpretação “estrita” da legislação tributária, no sentido de não ampliar nem restringir o alcance da outorga da isenção.

Todas estas considerações são necessárias para melhor demonstrar os equívocos cometidos pela autoridade fiscal no processo administrativo, objeto do presente parecer, e apontar a interpretação correta da legislação dos incentivos fiscais, a fim de resguardar os legítimos interesses da Consulente.

### 3. Os requisitos legais dos incentivos fiscais concedidos à Consulente

#### 3.1. Conceitos de lucro da exploração e de resultado

A questão central do presente parecer consiste em saber se a *receita de aluguéis*, auferida pela Consulente, constitui *resultado operacional* que integra o *lucro da exploração* dos dois estabelecimentos da Consulente, cuja atividade é contemplada com a isenção ou redução do imposto de renda. É necessário, pois, um exame criterioso dos conceitos de *resultado operacional* e de *lucro da operação*.

Os incentivos fiscais concedidos à Consulente têm sua fundamentação legal na Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977, com as alterações introduzidas pelo art. 3º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 e art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001.

O art. 13 da Lei nº 4.239/63, que aprovou a segunda etapa do Plano Diretor do Desenvolvimento do Nordeste, instituiu isenção do imposto de renda, com o objetivo de incentivar a instalação, modernização, ampliação ou diversificação de empreendimentos industriais ou agrícolas nas áreas de atuação da Sudene, nos seguintes termos:

*“Art. 13. Os empreendimentos industriais ou agrícolas que se instalarem, modernizarem, ampliarem ou diversificarem, nas áreas de atuação da Sudam ou da Sudene, até o exercício de 1982, inclusive, ficarão isentos do imposto de renda e adicionais não restituíveis incidentes sobre seus resultados operacionais, pelo prazo de 10 anos, a contar do exercício financeiro seguinte ao ano em que o empreendimento entrar em fase de operação ou, quando for o caso, ao ano em que o projeto de modernização, ampliação ou diversificação entrar em operação, segundo laudo constitutivo expedido pela Sudam ou Sudene.*

(...)” (grifos nossos)

<sup>17</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Op. cit.*, p. 844.

Por força do *Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977*, a isenção do imposto de renda passou a ser calculada sobre o *lucro da exploração* do empreendimento incentivado, estabelecendo, ainda, os conceitos de *lucro líquido*, *lucro operacional* e *lucro da operação* nos seus arts. 6º, 11 e 19.

O conceito de *lucro líquido* encontra-se no parágrafo 1º do art. 6º do *Decreto-lei nº 1.598/77*:

“Art. 6º (*omissis*)

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

Por sua vez, o conceito de *lucro operacional* está contido no art. 11 do *Decreto-lei nº 1.598/77*:

“Art. 11. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.”

E, finalmente, o art. 19 do *Decreto-lei nº 1.598/77* fornece o conceito de *lucro da exploração*:

“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.

§ 1º Aplicam-se ao lucro da exploração:

a) as isenções de que tratam os artigos 1º e 2º do *Decreto-lei nº 1.564*, de 29 de julho de 1977;

b) as isenções reguladas pelos artigos 13 da *Lei nº 4.239*, de 27 de julho de 1963; 34, da *Lei nº 5.508*, de 11 de outubro de 1968; 23 do *Decreto-Lei nº 756*, de 11 de agosto de 1969; e 1º, do *Decreto-Lei nº 1.328*, de 20 de maio de 1974;

c) a redução da alíquota do imposto de que tratam os artigos 14, da *Lei nº 4.239*, de 27 de julho de 1963; 35, da *Lei nº 5.508*, de 11 de outubro de 1968; 22, do *Decreto-Lei nº 756*, de 11 de agosto de 1969 e artigos 4º a 6º do *Decreto-Lei nº 1.439*, de 30 de dezembro de 1975.”

Uma correta interpretação teleológica dos dispositivos legais citados leva, forçosamente, às seguintes conclusões em relação à abrangência dos incentivos fiscais concedidos à Consulente:

a) A isenção ou redução do imposto de renda não se estende ao lucro da pessoa jurídica com um todo, mas atinge, exclusivamente, o *lucro da exploração do empreendimento* situado na jurisdição da Sudene, ao qual o benefício fiscal foi concedido.

b) O lucro da exploração do empreendimento incentivado é apurado com base no *lucro líquido* da pessoa jurídica, determinado conforme os preceitos da lei comercial, e correspondem à soma algébrica do *lucro operacional*, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações.

- c) Por sua vez, o *lucro operacional* do empreendimento abrange o resultado das suas atividades principais ou acessórias.
- d) Para os efeitos do benefício fiscal em análise, o *lucro da exploração do empreendimento* refere-se ao lucro líquido da pessoa jurídica, devidamente ajustado, pela exclusão dos valores mencionados, *expressa e taxativamente*, nos incisos I a III do art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77.

### 3.2. *Classificação dos aluguéis como receita operacional*

Pelos conceitos enunciados, cabe, pois, analisar se a receita proveniente da locação de imóveis de propriedade da Consulente à sua subsidiária, igualmente situada em área de atuação da Sudene, constitui resultado da atividade incentivada.

Para tanto, é da maior relevância considerar os seguintes fatos:

- a) A Consulente, no período em análise (2000 a 2004), exerceu, exclusivamente, a atividade industrial incentivada e a conseqüente comercialização dos seus produtos em filiais situadas na área de atuação da extinta Sudene.
- b) A matriz, igualmente estabelecida na mesma área, dedicou-se a atividades meramente administrativas.
- c) Os imóveis de propriedade da Consulente foram alugados à sua subsidiária varejista, com sede na área de atuação da Sudene, e por ela utilizados na venda, dentro e fora desta área, de produtos industrializados pelos estabelecimentos incentivados da Consulente.
- d) Os aluguéis recebidos reverteram em benefício dos empreendimentos incentivados, garantindo sua liquidez financeira e fomentando o aumento da sua capacidade produtiva.

Tendo em vista este substrato fático, fica evidenciado que o aluguel dos imóveis deve ser considerado *receita operacional dos empreendimentos incentivados*, relacionada com a necessária comercialização dos seus produtos pela locatária varejista. Portanto, integra seu lucro operacional e, conseqüentemente, o lucro da exploração, contemplado com a isenção ou redução do imposto de renda.

Esta conclusão decorre até mesmo de uma simples *interpretação literal* dos dispositivos legais acima transcritos, pois as receitas de aluguel, diferentemente de parte das receitas financeiras, das participações societárias e dos resultados não operacionais, não foram excluídas, taxativamente, do lucro da exploração, pelo art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77. A exclusão dos aluguéis violaria, pois, frontalmente, o princípio constitucional da *estrita* legalidade tributária.

É importante salientar que a própria autoridade fiscal, numa verdadeira “*interpretação autêntica*” do Decreto-lei nº 1.598/77, considera operacionais, *por definição legal*, as receitas decorrentes de aluguel de bens por empresa que não tenha por objeto a locação de móveis e imóveis, como é o caso da Consulente.

Este entendimento corretíssimo da autoridade fiscal consta das instruções de procedimento da Linha 30, da Ficha 6A, da DIPJ, do ano-calendário de 2005 (“outras receitas operacionais”) que determina aos contribuintes:

“*Linha 06A - Outras Receitas Operacionais*

Indicar, nesta linha, todas as demais receitas que, por definição legal, sejam consideradas operacionais, tais como:

a) aluguéis de bens por empresa que não tenha por objeto a locação de móveis e imóveis.  
(...)"

Diante disso, é completamente ilegal, arbitrário e inadmissível que, no caso da Consulente, as receitas de aluguel não sejam consideradas operacionais e excluídas do lucro da operação, objeto dos benefícios fiscais.

Além de violar o princípio da estrita legalidade tributária, a exigência fiscal em análise fere o princípio secular do "nemo potest venire contra factum proprium" e o *princípio da moralidade da Administração Pública*, inserido no art. 37 da Constituição Federal, que impõe à Administração Fiscal a observância do *princípio da boa-fé*.

Merece ser citado o pronunciamento do professor *Ruy Barbosa Nogueira* a respeito de semelhante conduta da autoridade fiscal:

"É exatamente com fundamento no princípio da boa-fé e, portanto, pela exclusão de culpa, que não pode o contribuinte ser punido quando agiu baseado em instrução ou informação da autoridade competente, quando sob consulta oponível ou quando eficazmente autodenuncia. Entre nós, há mesmo textos de lei, farta jurisprudência administrativa e até acórdãos do Supremo Tribunal Federal, nesse sentido."<sup>18</sup>

O *princípio da boa-fé* que deve nortear a Administração Fiscal também encontra sua expressão no art. 100 do CTN, que reza:

"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

Portanto, mesmo na hipótese inadmissível de querer cobrar o imposto de renda, *violando definição legal e determinação da própria autoridade fiscal*, ela jamais poderia ter exigido da Consulente o pagamento de juros de mora, multa proporcional e multa "exigida proporcionalmente". Mas o exame do Acórdão em comento permite vislumbrar o que pode ter levado a autoridade fiscal a um procedimento tão ilegal, arbitrário e excessivo.

Na fundamentação do Acórdão, a autoridade fiscal parte da premissa política, completamente metajurídica, de que a *renúncia tributária* decorrente das operações da Sudene e do Finor representam *mais de 1,5 bilhão de reais*, que representa montante considerável do ponto de vista da arrecadação fiscal por parte da União.

<sup>18</sup> *Op. cit.*, p. 33.

Além do custo financeiro, ainda lamenta graves custos econômicos, distorções dos preços relativos e das decisões de investimento, má-distribuição dos recursos, comprometimento do senso de justiça e ameaça à simplicidade da Administração Tributária, com conseqüente aumento dos custos de fiscalização.

Diante desses graves inconvenientes da política de incentivos fiscais, a autoridade fiscal decidiu as questões, por ela levantadas, da “eficácia e eficiência” e da “relação custo/benefício”, que envolvem os incentivos fiscais regionais, nos sentidos negativo e, em nome da justiça fiscal, procurou, à custa da Consulente, recuperar uma parcela da arrecadação “desperdiçada”!

Isso seria uma explicação mas não uma justificativa da ilegalidade praticada. Parafraseando *Gilberto de Ulhôa Canto*, pode-se dizer que os incentivos fiscais não têm raízes na já superada sociedade regida com arbítrio e discricção, em que o monarca absoluto favorecia seus cortesãos com a dispensa de impostos não justificadas por motivos sociais, econômicos e políticos, únicos que hoje prevalecem, fazendo deles um instrumento de governo tão importante e eficaz como a incidência<sup>19</sup>.

De fato, a autoridade fiscal parece ter encontrado uma nova modalidade de interpretação: a interpretação teleológica sem “telos”! De um lado invoca, reiteradamente, o “espírito”, a “intenção” e a “finalidade” da legislação referente aos incentivos fiscais para contestar os direitos e o procedimento da Consulente, e, por outro lado, não concordando com os benefícios fiscais previstos em lei, procura, de toda a forma, privar a Consulente do seu uso legítimo e legal.

Sem dúvida, muitas irregularidades, fraudes e perdas injustificadas na arrecadação do imposto de renda foram cometidas pela má aplicação e falta de fiscalização adequada dos recursos obtidos em razão de incentivos fiscais. No entanto, não cabe à Administração Fiscal “revogar”, em procedimento administrativo, a legislação que os instituiu e disciplinou. Isto requer, pelo menos, uma Medida Provisória.

Mas, mesmo uma Medida Provisória - cuja elaboração cabe à própria Administração Fiscal - não poderia suprimir os benefícios concedidos à Consulente, nem retroativamente, nem para o futuro. A sua negação em relação ao passado representaria grave ofensa aos princípios constitucionais da legalidade e da irretroatividade. Mas também a supressão dos benefícios para o futuro encontraria um obstáculo intransponível nas normas do CTN.

Como se trata de *isenção condicionada e por prazo certo*, a isenção concedida à Consulente não pode ser revogada ou modificada, devido à vedação constante do art. 178 do CTN:

“Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.”

A isenção ou redução concedida à Consulente somente poderia ser revogada ou modificada, *por lei*, se a Consulente não tivesse cumprido as condições constantes da legislação e dos atos concessivos, o que, evidentemente, não é o caso.

<sup>19</sup> *Op. cit.*, pp. 186/187.

A autoridade fiscal que lavrou o AIIM não encontrou, no endereço da Consultente, um terreno baldio com uma placa “desbotada” anunciando a futura execução de projeto aprovado pela Sudene. O que, certamente, encontrou foi uma sólida e atuante empresa, que:

- a) desenvolveu, com sucesso, seus empreendimentos na área de atuação da extinta Sudene, gerando empregos e aumentando a competitividade dos seus produtos;
- b) aplicou o valor da isenção na atividade incentivada;
- c) investiu recursos próprios nos empreendimentos incentivados, que se beneficiaram inclusive das receitas de aluguéis.

É fácil ver, pois, que a Consultente atendeu, perfeitamente, àquilo que constitui o fundamento de todos os incentivos fiscais e justifica a “renúncia tributária”, lamentada pela autoridade fiscal: *o bem comum*, que se realiza pela “redução das desigualdades regionais e sociais”, nos termos do art. 170, III, da Constituição Federal.

Pelo *princípio do mérito* e por todos os argumentos de fato e de direito apresentados, é forçoso concluir que os aluguéis são receitas operacionais, relacionadas com as atividades incentivadas da Consultente, devendo ser incluídas no lucro da exploração dos empreendimentos industriais, executadas nas filiais da Consultente, situadas no território coberto pelos benefícios da extinta Sudene.

Também em relação ao *rateio do lucro da operação* entre os dois estabelecimentos incentivados, a Consultente observou, rigorosamente, o procedimento previsto no parágrafo 3º do art. 549 do RIR/99, o que é reconhecido pela própria autoridade fiscal quando observa que “não há nada de errado no cálculo do lucro da exploração”, e confirma ter seguido as formulações matemáticas inseridas na IN SRF nº 267/2002.

#### 4. A nulidade da decisão de primeira instância

Quem errou nos cálculos, constantes das planilhas que serviram de base ao AIIM, foi a autoridade fiscal, como admite o Relator do Acórdão em análise. No entanto, a autoridade julgadora manteve os valores originalmente lançados, apesar de não confirmados pelo novo demonstrativo de cálculo por ela elaborado para suportar o lançamento.

Esse procedimento viola, frontalmente, o disposto no art. 18, parágrafo 3º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal:

“Art. 18. (...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.”

Conforme esclarece *Hiromi Higuchi*, desconstituindo a autoridade julgadora o lançamento inicial, não tem a mesma competência, ao decidir, de exigir valores não reclamados no Auto de Infração, sob nova acusação, uma vez que o lançamen-

to é ato de competência privativa da autoridade lançadora. Por isso, o Primeiro Conselho de Contribuintes vem decidindo pela *nulidade das decisões de primeira instância* quando houver qualquer inovação no lançamento, seja de inovação nos fundamentos legais ou de alteração no valor do tributo lançado<sup>20</sup>.

Sem compromisso com o princípio da moralidade, a autoridade julgadora, sob o pretexto de não querer (nem poder!) “agravar a exigência inicialmente formalizada”, decidiu pela procedência, em parte, do AIIM.

Assim sendo, mesmo que o recurso interposto pela Consulente não seja provido para, reformando o Acórdão recorrido, julgar totalmente improcedente o lançamento, o que constitui uma hipótese bastante *remota*, o Primeiro Conselho de Contribuintes pelo menos deverá anular a decisão de primeira instância, diante do entendimento da doutrina e da jurisprudência do próprio Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

### III. Conclusão

Do exame criterioso do processo administrativo fiscal instaurado contra a Consulente resulta, pois, inequivocadamente, que a exigência fiscal carece de fundamentação legal e que a decisão de primeira instância está eivada de nulidade.

Conseqüentemente, é de se esperar que o recurso interposto pela Consulente seja provido pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, pela declaração da improcedência do lançamento ou pela anulação da decisão de primeira instância.

Assim sendo, reputamos adequada a deliberação da administração da Consulente de considerar *remoto* o risco de futuro desembolso financeiro em virtude da perda do processo administrativo fiscal em andamento. A expectativa de êxito do processo administrativo torna desnecessária a constituição de uma *provisão* e descabida sua inclusão em *Notas Explicativas*.

<sup>20</sup> E outros, *Imposto de Renda das Empresas*, 32ª ed., São Paulo, IR Publicações Ltda, 2007, pp. 685/686.