

INCENTIVO À AGROPECUÁRIA, IMPOSTO DE
RENDA E CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO

RUY BARBOSA NOGUEIRA

Catedrático de Direito Tributário,
Professor de Direito Tributário
Comparado e Presidente do IBDT/USP

1. Os problemas mundiais da fome e os incentivos fiscais à agropecuária. Divulgações da FAO e Ministério da Fazenda.
2. Acórdãos do STF e do TFR sobre os princípios jurídicos vinculantes das orientações fiscais aos contribuintes, inclusive de ordem moral.
3. A correção monetária tanto para o fisco como para o contribuinte. Isonomia e equanimidade.
4. Em que consiste a correção monetária de balanço.
5. Resultados de atividades rurais e tributação especial.
6. O Manual de Orientação que a Fazenda envia ao contribuinte e a vinculação desta pela seriedade e honra de seu ensino e compulsoriedade de suas instruções.

7. Jurisprudência do Conselho de Contribuintes e decisão errônea de uma Câmara isolada e dissidente.
8. A interpretação e aplicação das leis de incentivos fiscais, por estes serem mais relevantes que os tributos, é de natureza finalística ou teleológica: doutrina e acórdãos da Suprema Corte Fiscal da República Federal da Alemanha.

C O N S U L T A

Tendo em vista o apelo que o Governo vem fazendo através de leis, regulamentações e instruções para que os contribuintes, com garantia de incentivos fiscais se dediquem às atividades agropecuárias no interesse nacional da produção de alimentos básicos, a ora Consulente se organizou como empresa dedicada exclusivamente a essas atividades, como o indica sua própria denominação que somente inclui "AGROPECUÁRIA" como objetivo.

Acontece, entretanto, que, como V.Exa. poderá verificar do xerox completo do procedimento administrativo fiscal anexo, embora a ora Consulente tenha obedecido à própria

orientação do Manual de Instruções que a repartição do Imposto de Renda lhe enviou, como aos textos da legislação específica, à orientação de consulta, como às reiteradas decisões do Conselho de Contribuintes em matéria de correção monetária credora do balanço, por manifesto erro da Fiscalização, esta empresa foi supreendida com autuação, cobrança de imposto de renda que entende absolutamente indevido, além de multa e acréscimos.

Embora a ora Consulente tenha reclamado contra esse clamoroso erro, infelizmente uma das Câmaras do Conselho de Contribuintes, ao arrepio da própria jurisprudência do mesmo Conselho que tem invariavelmente dado provimento aos recursos das demais empresas, ilegalmente o negou a esta empresa, que acaba de receber notificação da repartição do Imposto de Renda, sob ameaça de cobrança executiva, com mais acréscimos.

Afim de instruir oportunos embargos perante o Poder Judiciário, a ora Consulente vem solicitar a V.Exa. estudar esse procedimento fiscal e de acordo com sua convicção científica elaborar parecer sobre a procedência ou improcedência dessa cobrança.

P A R E C E R

Introdução

INCENTIVOS FISCAIS À AGROPECUÁRIA

I - Sem nenhuma dúvida, a primazia dos incentivos fiscais é para a atividade AGROPECUÁRIA.

Em face dos problemas da fome, a Organização de Alimentos e Agricultura das Nações Unidas (FAO) tem recomendado aos países,

"medidas para aperfeiçoar seus sistemas fiscais...para impedir imposição de impostos não eqüitativos e encargos sobre os cultivadores da terra".

II - Quem divulga no Brasil esta conclamação, é o próprio Ministério da Fazenda (vide tradução e publicação do Ministério da Fazenda, "PLANGEF" sob o título "TRIBUTAÇÃO DA AGRICULTURA E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO", Rio, 1972, pág.63).

III - Quem quer que, conhecendo a legislação nacional sobre incentivos fiscais, examine o procedimento fiscal que a Consultente nos apresenta, fica estarecido com o ex-

cesso de fiscalismo e exação não só contra essa empresa dedicada à produção agropecuária, mas contra as leis, contra as instruções da própria Fazenda, contra as decisões reiteradas e sobretudo contra a política fiscal dos incentivos oferecidos e garantidos pelo Governo no interesse do desenvolvimento econômico e social da Nação. Esta autuação e procedimento não são apenas errôneos e ilegais, mas como o Poder Judiciário já tem proclamado, são violências até contra a ordem moral, pois não podem de um lado as leis, as consultas, as instruções e decisões do Fisco conclamar, conceder e orientar o contribuinte a produzir sob o regime dos incentivos fiscais, sem honrá-lo, ou, pior ainda, que os funcionários fiscais transformem esse regime desagravatório em mais gravoso do que o próprio regime fiscal, só para exigir imposto indevido, multas e acréscimos ilegítimos.

IV - O Colendo Supremo Tribunal Federal, em memorável acórdão de que foi Relator o inesquecível Ministro Costa Manso, mesmo em caso de contribuinte que errou induzido por orientação do Fisco (e observe-se que no caso da Consulente, ao contrário, ela agiu corretamente e cumpriu a lei e a orientação

certa do Fisco, quando a Fiscalização, errônea e renitentemente contra a lei e contra as instruções quer cobrar o supinamente indevido), de cidiu:

"Elementaríssimos princípios de MORAL im pedem que agora seja a parte, que teve o cuidado de pedir instruções, condenada a pagar maior imposto que não cobrou dos seus clientes e sobretudo uma forte multa..."

V - Também o Egrégio Tribunal Federal de Recursos, reportando-se a esse impe cível voto, de cidiu:

"A Consulta ao Fisco não pode ser conver tida em ARMADILHA para o contribuinte co mo bem avançou o Sr. Ministro Costa Manso no voto proferido no agravo de Petição nº 6.108, julgado aos 13 de julho de 1934" (Acórdão do TFR na Ap.Cív. nº 1008, julgado em 21.09.1948 e publicado no D.J. de 13.09.1950).

Mas ainda no caso da ora Consu lente, além do clamoroso aspecto de ela ter cum prido as próprias orientações reiteradas do Fisco e estar sendo autuada, cobrada e punida por ter cumprido a lei; a pretensão, além de

ilegal, é INIQUA e IMORAL, pois pretende que a CORREÇÃO MONETÁRIA somente seja feita quando a favor do Fisco, negando o direito isonômico da outra parte !

VI - Ora, para afastar essa revoltante desigualdade entre as partes, entre FISCO E CONTRIBUINTE, o Excelso Pretório, em jurisprudência já pacífica, estatuiu como dogma do Direito Pretoriano, que a CORREÇÃO MONETÁRIA, por um princípio de ISONOMIA, se efetiva tanto para o fisco como para o contribuinte, como se vê da jurisprudência já pacífica:

"Se a Fazenda Pública faz jus à CORREÇÃO MONETÁRIA, ante a perda do valor aquisitivo da moeda, DEVE SUJEITAR-SE A ÔNUS EQUIVALENTE" (Revista Trimestral de Jurisprudência, vol.95, pág.867).

-x-x-x-

"O contribuinte está sujeito à CORREÇÃO MONETÁRIA,...o Estado tem a mesma obrigação. QUER DIZER, TRATAMENTO EQUITATIVO entre ambos." (RTJ, vol.71, pág.123).

Neste sentido, o grande Mestre Aliomar Baleeiro em seu clássico livro DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, ressalta a ISONOMIA dessa jurisprudência do Poder Judiciário, especialmente do STF (vide 10ª ed.Forense, pág.569).

VII - Ora, se no caso, como veremos, a Consulente não só cumpriu a lei corretamente e assim o fez de acordo com as instruções também corretas que lhe foram dadas pelas autoridades fiscais superiores e decisões reiteradas do Conselho de Contribuintes, e até de acordo com decisão vinculante para o Fisco, por que decorrente de Consulta, como qualificar a renitência dos erros da Fiscalização mantidos por uma Câmara isolada do mesmo Conselho ? A cobrança pretendida, dentro desse contexto de ilegalidades, não só deve merecer o repúdio do Poder Judiciário, mas as condenações da sucumbência, custas e demais sanções se é que a Procuradoria antes não impeça tal inscrição espúria, no exercício prévio do "ato de controle administrativo da legalidade" (§ 3º do art. 2º da Lei nº 6.830, de 22.09.80).

O PROCEDIMENTO CORRETO DA CONSULENTE EM FACE DA LEGISLAÇÃO, DECISÕES, CONSULTA E ORIENTAÇÃO DA PRÓPRIA FAZENDA E O ERRO GROSSEIRO E ISOLADO DA COBRANÇA.

VIII - Com efeito.

Como empresa exclusivamente dedicada à atividade agropecuária e tendo em vista que a lei e o Regulamento do Imposto de Renda,

específicos, estatuem literalmente:

Art.278 - A pessoa jurídica que tenha por objeto a exploração das atividades agrícolas ou pastoris... pagará o imposto à alíquota especial de que trata o art.406 (Decreto-lei nº 1.382/74, art. 1º).

§ 4º - Na determinação do lucro real da pessoa jurídica beneficiada pelo regime previsto neste artigo, aplica-se, no que couber o disposto no art.56, obedidas as condições estipuladas nos artigos 57 e 58 (Decreto-lei nº 902/69, art. 7º, § único e Decreto-lei nº 1382/74, art. 1º).

E, finalmente, para bem cumprir estes preceitos, exaustiva ou didaticamente ainda preceitua o mesmo Regulamento:

Art.155 - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo II), dos resultados não operacionais (Capítulo III), do SALDO DA

CONTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

(Capítulo IV),...

Portanto, não podia, como não pode, a empresa, para fielmente cumprir as disposições legais dos incentivos (redução de 80%), deixar de levar em conta a correção monetária credora de balanço.

IX - Preliminarmente é preciso definir o que é a correção monetária de balanço.

Ora, a legislação do IR reconhece os efeitos deletérios da inflação sobre os elementos do patrimônio social. Assim, dentre os bens e direitos que compõem os haveres do ativo, destaca o ativo permanente (investimentos, imobilizado e diferido) para que seja corrigido monetariamente, ao lado de elementos do passivo, consubstanciados no patrimônio líquido.

A consequência da correção monetária de balanço é uma receita, pela indexação do ativo permanente; e uma despesa, pela indexação do patrimônio líquido. Quando a correção do ativo é maior do que o passivo, diz-se que é credora. No caso contrário, devedora.

X - Vários benefícios fiscais são concedidos aos contribuintes em função de atividades específicas, dentre elas, a agropastoril, como poderia ser às de exportação, às voltadas para o trabalhador (alimentação e formação profissional), etc. Em todas elas, a base para o benefício se volta para o lucro da exploração, definido pelo art.412 do Regulamento do IR como: o lucro líquido excluído das receitas financeiras superiores às despesas financeiras; os rendimentos e prejuízos de participações societárias; e os resultados não operacionais.

Por sua vez, como já vimos do texto do art.155 do RIR, o lucro líquido é a soma do lucro operacional, do não operacional, das participações e do SALDO DA CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO, donde, por não estar excluída, a correção monetária se insere no lucro da exploração e no próprio resultado da atividade da empresa.

Dessa forma, o benefício, sem a menor dúvida também atinge o saldo credor da correção monetária.

XI - Por erro de fato, por erro de direito, por erro de bom senso, por erro mo

ral ou pior ainda, atentando contra a ISONOMIA, o indigitado acórdão da isolada Câmara chegou ao seguinte e falso SOFISMA:

"...valores provenientes da CORREÇÃO MONETÁRIA logicamente (sic) não formam resultado apurado nas atividades rurais. Portanto, não há razão para a recorrente pleitear sobre tais quantias o benefício da redução de 80%."

XII - É incrível como pode a Câmara do chamado Conselho de Contribuintes ignorar os textos da lei acima transcritos e pior ainda, os textos dos acórdãos das demais Câmaras, as instruções das autoridades superiores e até a solução de Consulta publicada e vinculante, e ainda o próprio Manual das Instruções remetidas pelo Fisco aos Contribuintes, para chegar a tal excesso de fiscalismo e distribuição dos incentivos fiscais concedidos às atividades agropecuárias. Passemos, pois, a ver toda a orientação contrária e vigente sobre esta matéria, para comprovar os erros e ilegalidades dessa cobrança indevida.

JURISPRUDÊNCIA DO PRÓPRIO CONSELHO
DE CONTRIBUINTES

XIII - Conforme acórdão nº103-03.

309 do mesmo Conselho de Contribuintes, julgado em sessão de 17 de fevereiro de 1981, em nome da empresa AGRO PECUÁRIA MONTE SERENO S/A., unânime e já passado em julgado, precisamente ao contrário, ficou assim resumido, na ementa:

"CASOS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO - RESULTADOS DE ATIVIDADES RURAIS. Para a determinação do 'resultado da atividade rural', para os fins de aplicação do benefício fiscal de que trata o art.210 do RIR/75, aplica-se, subsidiariamente, o conceito de 'lucro da exploração' constante do artigo 19 do DL 1598/77."

Este próprio acórdão se reporta ao Manual de Orientação que a Fazenda enviou aos Contribuintes e ressalta a vinculação das instruções. É evidente que, se o Fisco instrui o Contribuinte, seria não só ilegal, mas imoral, transformar tais instruções em ARMADILHA como acentuou o Poder Judiciário. Por isso mesmo, este acórdão, com acerto, começa por ressaltar que:

"O MAJUR.1979 (Manual de Orientação-Imposto de Renda Pessoa Jurídica) assim instrui o contribuinte quanto ao preenchimento do item 23 do quadro 18 (Demonstração do Lucro Real - Incentivo às atividades

Rurais) do Formulário I:

Neste item, as empresas, que se dedicam à exploração das atividades agrícolas ou pastoris, da apicultura, avicultura, sericultura, piscicultura e outras, de pequenos animais, e das indústrias extrativas vegetal e animal, excetuadas as de transformação de seus produtos e subprodutos poderão excluir do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, até o limite de 80% do resultado oriundo desta atividade, desde que tenham realizado, durante o período-base, investimentos incentivados, na forma da legislação aplicável. É evidente que tal instrução destina-se ao contribuinte beneficiário do favor fiscal previsto no artigo 210 do regulamento aprovado pelo Decreto nº 76.186/75.

Por outro lado, parece-me, também, claro que não houve a intenção de se determinar a aplicação do percentual de até 80% sobre o valor constante do item 36 do Quadro 16 do Formulário I (LUCRO OPERACIONAL), conforme consta do lançamento suplementar e da decisão da autoridade julgadora singular. SE ASSIM FOSSE, O MANUAL TERIA CONSIGNADO ISSO DE FORMA INCI

SIVA, CONFORME CONSTA EM OUTROS ITENS".

XIV - Mas não é só. Como luva ao caso da ora Consulente, ressalta ainda este correto acórdão do Conselho:

"Quem oferece a adequada solução para o problema, é o Decreto-lei nº 1598/77, através de seu artigo 19, a seguir transcrito: '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, § único); II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e III - os resultados não operacionais'. O 'lucro da exploração', tendo em vista, principalmente, a sua finalidade precípua, qual seja a de determinar o valor da isenção e redução para fins de incentivo fiscal, pode ser utilizado para se determinar o que seria o 'resultado das atividades rurais'. Observa-se, em consequência, que na determinação do 'lucro da exploração' não se exclui o 'resultado credor da correção monetária'. A razão no nosso modo de entender é simples: o 'resultado da correção monetária', se-

ja devedor ou credor, não pode ser disso
ciado do resultado da atividade da empre
sa."

XV - Finalmente, este acórdão pa
radígma (nº 103-03.309) conclui, com precisão:

"Quanto às inclusões ao lucro líquido,
de fato não podem elas ser consideradas
no 'resultado da atividade rural'. São
acrêscimos de natureza fiscal e a apli-
cação do percentual de 80% estaria anu-
lando, em grande parte, a exigência do
imposto que sobre elas é devido, inclu-
sive à taxação normal. É oportuno lem-
brar, o 'lucro da exploração', utilizan-
do subsidiariamente neste caso, tem co-
mo ponto de partida o 'lucro líquido',
antes, portanto, de feitas as inclusões
e exclusões que irão determinar o 'lu-
cro real'.

Por isso, não deve subsistir a tributa-
ção sobre o eqüivalente a 80% das parce-
las referentes, respectivamente, à re-
ceita intitulada de não operacional e
AO SALDO CREDOR DA CORREÇÃO MONETÁRIA."

XVI - Além desse acórdão unânime,
que serve como luva confortável ao caso, muitos
são os que completaram nesse mesmo sentido a

jurisprudência, bastando citar mais os seguintes acórdãos, todos unânicos:

"Processo nº 0865/002.252/80

Sessão de 13 de abril de 1982 - Acórdão
nº 103-04.358

Recorrente: AGRO PECUÁRIA KREPISCHI S/A.

Recorrida : DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL
EM LIMEIRA (SP)

IRPJ - CASOS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO -
RESULTADOS DE ATIVIDADES RURAIS - Para
a determinação do 'resultado da atividade
de rural', para os fins de aplicação do
benefício fiscal de que trata o artigo
210 do RIR/75. aplica-se, subsidiaria-
mente, o conceito de 'lucro da explora-
ção' constante do artigo 19 do DL 1598/
77". (DOU de 4/2/82)

-x-x-x-

"Processo nº 850-8.020/80 Acórdão nº
103-3.870

Sessão de 21 de outubro de 1981

Recorrente: BARALDO S/A - AGROPECUÁRIA

Recorrida : DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL
DE SÃO JOSÉ DO RIO PRETO (SP)

CASOS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO - RESULTA-
DOS DE ATIVIDADES RURAIS - Para a deter-
minação do 'resultado da atividade rural',
para os fins de aplicação do benefício

fiscal de que trata o art. 210 do RIR/75, aplica-se, subsidiariamente, o conceito de 'lucro da exploração', constante do art. 19 do DL 1598/77." (DOU de 17.02.81)

-x-x-x-

"Processo nº 0820/006.100/80

Sessão de 17 de março de 1981 - Acórdão
nº 103-03.381

Recorrente: SANTA ROSA MERCANTIL AGROPECUÁRIA LTDA.

Recorrida : DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL
EM ARAÇATUBA (SP)

EMPRESAS RURAIS: a partir da aplicação do Decreto-lei nº 1598/77, a orientação administrativa, claramente exposta nos Manuais de Orientação, é no sentido de se excluir do lucro líquido até 80% do resultado da atividade, os investimentos realizados no período base, na forma da legislação aplicável. Os resultados da atividade são encontrados a partir do lucro da exploração e incluem o saldo da correção do balanço." (DOU de 17.06.81)

RESPOSTA A CONSULTA, COMO ORIENTAÇÃO
QUE VINCULA A ADMINISTRAÇÃO

XVII - Também respondendo e publicando para orientação segura aos contribuintes, por meio de solução de Consulta (nº 6918), conforme parecer CST nº 875, em 22.04.1961, a Coordenadoria do Sistema de Tributação, como autoridade superior, deixou estatuido que:

"O incentivo fiscal de exclusão do lucro líquido, para determinação do lucro real na atividade rural, em função de investimentos realizados durante o período-base, tem como limite 80% do lucro operacional, ajustado pelo resultado obtido na venda de gado reprodutor classificado no ativo imobilizado, e pelo resultado da conta de correção monetária do ativo permanente e patrimônio líquido."

XVIII - Nesta decisão ficou ainda esclarecido:

"Outro fato a ser analisado é a existência, na pessoa jurídica, da correção monetária do ativo permanente e do patrimônio líquido, cujo saldo influi positiva ou negativamente na apuração do resultado líquido da empresa a partir da vigência do DL nº 1598/77. Como saldo da conta de correção monetária influi na deter

minação do lucro real, torna-se evidente que o valor desse saldo também seja um dos componentes da base de cálculo do incentivo de exclusão de até 80% (oitenta por cento) do lucro apurado, em função de investimentos incentivados realizados no período-base."

XIX - E, finalmente que

"O incentivo fiscal de exclusão do lucro líquido, para determinar o lucro real na atividade rural a que se refere o art. 278 do RIR/80, em função de investimentos realizados durante o período-base, tem como limite 80% do lucro operacional... acrescido do saldo credor e diminuído do saldo devedor da conta de correção monetária de que trata o artigo 347 do RIR/80."

XX - O incentivo é de maior importância econômica, financeira, social e pública do que o tributo, tanto que é a própria lei fiscal que afasta ou suaviza o imposto para dar prioridade, na escala dos valores humanos, ao incentivo.

Assim sendo, mesmo quando um contribuinte tendo, efetiva e plenamente realizado

a atividade incentivada e deixado, por exemplo, de atender a algum requisito formal, secundário, irrelevante ou saneável, jamais pode perder esse direito substancial. Também o aplicador da lei do incentivo, em caso de dúvida deverá decidir em favor da atividade incentivada, porque sua interpretação é teleológica, visando a obtenção dos fins legais.

XXI - Precisamente tratanto da matéria da interpretação e aplicação das leis de incentivos fiscais, com sua autoridade de Professor de Direito Tributário e de Ministro da Suprema Corte Fiscal da República Federal da Alemanha, Heinrich Beisse, no verbete AUSLEGUNG (interpretação) do mais notável e pioneiro dicionário enciclopédico do Direito Tributário e das Ciências Fiscais, no seguinte trecho que traduzimos, assim esclarece e informa sobre a jurisprudência:

"Em relação à interpretação dos fatos geradores de incentivos fiscais, econômicos e político sociais, os acordãos são no sentido de que se deve dar preferência à interpretação teleológica, ampla ou mais benigna (vide acordãos da Suprema Corte Fiscal: 58, 138; 59, 110; 60, 326; 81, 598)." (Handwörterbuch des

Steuerrechts und der Steuerwissenschaften,
2.^a edição, 1981, Editora Beck e Institut
o Científico dos Tributaristas Alemães,
Bonn, pág.139 do 1º volume).

XXII - Portanto, sem sombra de dúvida, a ora Consultente, na conformidade da legislação, dos acórdãos reiterados, da orientação específica da consulta publicada, como ainda do Manual de Orientação que assim instruiu ela contribuinte, nada deve a título de Imposto de Renda no caso consultado e orientado pelas decisões dos órgãos e repartições da própria Fazenda Nacional.

Este é o nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 14 de setembro de 1983