



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO N.º : 10510.003357/99-93  
RECURSO : 125.176 – EX OFFICIO  
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1997 a 1999  
RECORRENTE: DRJ EM SALVADOR – BA.  
INTERESSADA: ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL SA  
SESSÃO : 21 de junho de 2.001  
ACÓRDÃO N.º : 101-93.506

**PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.** Incorre cerceamento do direito de defesa quando o Auto de Infração descreve a infração cometida e embora a capitulação legal não esteja correta, o sujeito passivo impugna a exigência demonstrando que entendeu a imputação.

**IRPJ - LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO. FASE PRÉ-OPERACIONAL – SUDENE –** Não se considera fase pré-operacional, para fins de aplicação do entendimento da INSRF no. 91/84, aquela em que tenham sido iniciadas as atividades incentivadas.

Ao Lucro Inflacionário diferido apurado nessa fase não se aplica, na sua realização, o tratamento beneficiado.

E obrigatória a realização, ao menos em seu percentual mínimo, do lucro inflacionário acumulado.

**REAVALIAÇÃO DE BENS. REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO. EXAUSTÃO MINERAL.** Embora tenha sido contabilizado como provisão para depreciação em vez de provisão para exaustão mineral, tem o mesmo efeito de realização da reserva de reavaliação vez que reduz o valor da jazida mineral

Recurso de ofício provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S.A.

**ACORDAM** os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto. Vencido o Conselheiro Raul Pimentel que negava provimento.



EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE



LINA MARIA VIEIRA  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 27 MAI 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso n.º : 125.176  
Recorrente : ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL SA

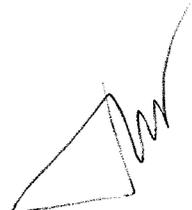
## RELATÓRIO

Trata o presente processo do Auto de Infração de IRPJ, às fls. 01/73, referente aos anos-calendários de 1993 a 1998, decorrentes da apuração de valores não computados na determinação do lucro real, pertinentes à realização da reserva de reavaliação, decorrentes de alienação a qualquer forma, com infringência aos arts. 195, II, 232, V, 382 e 383, II, "a", do RIR/94 e falta de adição ao lucro real, do lucro inflacionário realizado, com infração aos arts. 157 e § 1º., 361 a 363 e 387, II do RIR/80; arts. 20, 22 e 23 da Lei no. 7.799/89; arts 30 a 35 da Lei no. 8.541/92, arts. 195, 417 a 420 e 422 do RIR/94; arts. 5º., 7º. e 8º. da Lei no. 9.065/95 e arts. 6º, parágrafo único, e 7º. da Lei no. 9.249/95.

Às fls 68/76 foi lavrado o auto de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, decorrente das infrações apuradas no processo de IRPJ.

Devidamente cientificada da autuação, através do A.R. de fls.480, a autuada, tempestivamente, impugnou o feito fiscal às fls. fls.491/502, cujas razões, resumidamente descritas no relatório constante da decisão recorrida, transcrevo:

- "1) o efeito da reavaliação do permanente aumenta o valor do Ativo. Assim, a conta "jazidas e concessões" saiu de R\$ 929.048,90 para R\$ 35.326.606,31, permanecendo até o presente momento no mesmo valor, sem que dela nada houvesse sido abatido;*
- 2) a letra "a" do item II do art. 383 do RIR/94 diz respeito, exclusivamente, a alienação. Segundo o Aurélio, alienar é "transferir para outrem o domínio". Alienação é "cessão de bens". A expressão "alienação, sob qualquer forma", de que trata o referenciado art. 383, refere-se à forma de transferência da propriedade, o que não ocorreu. Desta forma, o fato da Impugnante ter extraído calcário e argila da jazida não traduz em avaliação;*



3) por outro lado, a depreciação, amortização ou exaustão, de que trata a letra "b" do aludido artigo, traduz o direito do contribuinte de utilizar o quantum delas resultante, como custo ou encargo, em cada período-base. Esta opção, quando utilizada, implica em reduzir o então valor reavaliado do ativo permanente, **transformando-o em despesa que, por certo, reduzirá o lucro do exercício, se este houver**. Este fenômeno obriga o oferecimento da parte equivalente da reserva de reavaliação, à tributação. É esta ocorrência que o regulamento busca impedir;

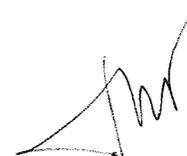
4) a Impugnante não promoveu alienação, porque não transferiu a posse das jazidas e **tampouco promoveu sua exaustão, porque não utilizou a cota de que trata o § 1º do art. 271 do RIR/94**. Além disso, segundo o entendimento do art. 384, a reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de bens imóveis integrante do ativo permanente, nos termos do art. 382, não será computada na determinação do lucro real. Negar-se que uma jazida é um bem imóvel é, no mínimo, um desatino;

5) a Impugnante é titular de empreendimento na área da SUDENE, cujo projeto foi considerado concluído, conforme ofício n.º 00155-SUDENE/DAÍ, datado de 17/01/1997, e os próprios Autuantes reconhecem que a Lei garante o direito à isenção do Imposto de Renda e adicionais não restituíveis sobre os lucros decorrentes do empreendimento. O cerne da questão diz respeito ao tratamento que deve ser dado à realização do lucro inflacionário apurado na fase pré-operacional;

6) o Parecer Normativo n.º 29/80 definiu o direito de optar pelo diferimento da tributação desse lucro consagrado no art. 51 do Decreto-lei n.º 1.598/77. A IN SRF n.º 91/84 determinou que o lucro inflacionário apurado na fase pré-operacional e realizado a partir do período-base em que o empreendimento entrar em operação gozará da isenção do imposto de renda que lhe vier a ser atribuída;

7) A IN SRF n.º 54/88, no subitem 2.2, diz que o saldo conjunto de despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas e do resultado líquido da correção monetária do balanço poderá ser totalmente diferido como lucro inflacionário. O ADN CST n.º 20/88 confirma o entendimento em vigor, ao afirmar que não se aplica ao lucro inflacionário de que trata o subitem 2.2 da IN SRF n.º 54/88 o percentual de realização mínima previsto no art. 23 do DL n.º 2.341/87;

8) a Impugnante iniciou sua operação em outubro de 1996 e já no ano de 1994 havia baixado o lucro inflacionário, seguindo o



*PN n.º 29/80. Os Autuantes impuseram à Impugnante regime para o qual inexistente amparo legal, arrimados em três estranhos Acórdãos do 1.º Conselho de Contribuintes. A matéria em foco encontra-se exaustivamente tratada pelas autoridades fiscais, passando pelo próprio Conselho de Contribuintes e chegando aos Tribunais, conforme Acórdão da 1.ª Câmara do 1.º CC e outro da 5.ª Turma do TRF, cujas ementas se transcreve;*

*9) não há como se impor, de maneira compulsória, transferência de riqueza para os cofres públicos, sem que se configure em efeito confiscatório, seja por via de tributo ou por qualquer outro meio, inclusive aplicação de penalidade. E aí importa que se afaste o descabido entendimento que busca justificar a aplicação da multa de 75%, tendo como pressuposto ser a natureza jurídica do tributo diferente da penalidade. Os princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade efetivamente afastam a incidência de multa exorbitante, tal qual 75% do valor principal do débito;*

*10) afirma a jurisprudência pátria o desvio de finalidade que vicia os atos administrativos maculados por multas extorsivas, de acordo com os vários Acórdãos transcritos. Assim, ainda que superada a nulidade que macula o Auto de Infração, seria inafastável a redução da multa moratória para 2% do valor do suposto débito. Ademais, não se alegue que ao julgador administrativo não compete deixar de aplicar ato legislativo eivado de inconstitucionalidade. Qualquer órgão julgador, seja da esfera administrativa ou judicial, tem poder de afastar aplicabilidade de normas legais e inconstitucionais;*

*11) a taxa de juros não pode ser fixada por resolução do Banco Central do Brasil, de que é exemplo a Resolução n.º 1.124/86, e sim por lei ordinária, sob pena de violação à Constituição Federal. O Código Tributário Nacional, em seu art. 161, estabelece o parâmetro para fixação de taxa de juros, que se limita a 1% ao mês. Não se venha a alegar que, nos termos do § 1.º do art. 161, estaria o legislador ordinário autorizado a estabelecer percentual de juros excedente a 1%, sob pena de se admitir a inocuidade da referência ao percentual indicado no dispositivo do CTN”.*

Às fls. 576 577, a DRJ em Salvador solicita a realização de diligência para que sejam esclarecidos os seguintes pontos:

a) com relação à reavaliação das jazidas, constantes do ativo permanente da empresa, se houve contabilização, como custo ou despesa operacional, dos encargos



de exaustão relativamente ao valor da reavaliação, anexando, em caso afirmativo, cópia dos lançamentos contábeis correspondentes à referida exaustão;

b) quanto ao lucro inflacionário apurar, mensalmente, seu valor realizado, indicando, também, o percentual de realização utilizado para cada um dos meses compreendido no período de janeiro de 1993 a dezembro de 1996, em virtude do contido no subitem 2.2 da IN 54/88 e ADN 20/88.

Intimado a apresentar os esclarecimentos e documentos solicitados através dos Mandados de Procedimentos Fiscais de fls. 579/581, datados de abril e maio de 2.000, o contribuinte informou, às fls. 583, que toda documentação exigida fora apresentada no curso da ação fiscal, tendo sido exaustivamente analisada e utilizada para elaboração dos demonstrativos e Termo de Verificação Fiscal apresentados pelos autuantes ( anexo II – 2 e XII), nele constando todos os valores contabilizados como custos do calcário e da argila consumidos, razão pela qual entendeu prescindível sua nova apresentação.

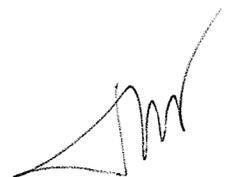
Às fls. 584/577, os autuantes comunicam a impossibilidade de esclarecer os pontos levantados pelo órgão julgador, em virtude da falta de atendimento, por parte do contribuinte, de apresentação da documentação constante das intimações de fls.579/81.

Julgando o feito, a autoridade monocrática afastou as preliminares argüidas de nulidade do lançamento e inconstitucionalidade de dispositivos legais e, no mérito, julgou improcedentes os lançamentos de que tratam os autos de infração relativos ao IRPJ e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, assim ementando sua decisão :

*“Processo Administrativo Fiscal  
Ano-calendário: 1996, 1997, 1998*

*NULIDADE.*

*Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação de regência.*



*Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ  
Ano-calendário: 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998*

**RESERVA DE REAVALIAÇÃO. TRIBUTAÇÃO.**

*Restando comprovado que a pessoa jurídica não transferiu, total ou parcialmente, a propriedade de suas jazidas minerais, não há que se tributar, a título de alienação, sob qualquer forma, a reserva de reavaliação constituída em virtude de nova avaliação baseada em laudo próprio.*

**LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO.**

*Nos períodos em que se encontra em fase pré-operacional, a pessoa jurídica não está sujeita à realização do lucro inflacionário acumulado no percentual mínimo, previsto na legislação de regência, mas sim em percentual igual ao de realização, nos mesmos períodos, do ativo permanente.*

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.**

*Tendo em vista que os valores tributáveis apurados não foram mantidos, há que se tornar sem efeito as compensações de prejuízos fiscais efetuadas de ofício.*

*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL*

*Ano-calendário: 1996, 1997, 1998*

**BASE DE CÁLCULO. ADIÇÕES**

*Uma vez infirmada a imputação de que houve baixa do valor da reserva de reavaliação, inexistente fundamento para adicioná-lo à base de cálculo dessa contribuição.*

**COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS.**

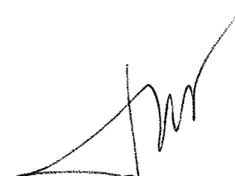
*Desconsidera-se a compensação das bases de cálculo negativas da contribuição social, executada de ofício, em razão de que se afastou a tributação das diferenças apuradas durante o procedimento fiscal.*

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

*A cominação da penalidade de 75% (setenta e cinco por cento) constitui-se em regra geral nos casos de lançamento de ofício referente a períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 1997, aplicando-se também aos períodos anteriores, em obediência ao princípio da retroatividade da lei mais benigna.*

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.**

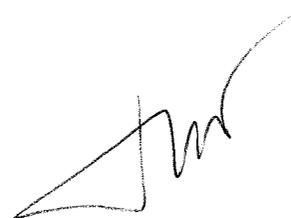
*A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do SELIC, pode amparar-se em legislação ordinária, de acordo com previsão contida no Código Tributário Nacional.*



*INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO.*  
*O afastamento da aplicabilidade de lei ou de ato normativo, pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária, está ~necessariamente condicionado à existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal declarando sua inconstitucionalidade.*  
*LANÇAMENTO IMPROCEDENTE”.*

Da decisão favorável ao sujeito passivo, a autoridade de primeiro grau recorre de ofício a este Colegiado.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and a long horizontal stroke at the end, positioned to the right of the text 'É o Relatório.'

## VOTO

Conselheira LINA MARIA VIEIRA, Relatora:

Recurso ex-officio admissível, em face do que prescrevem o art. 34, inciso I do Decreto no. 70.235/72 e art. 67 da Lei no.9.532/97, c/c a Portaria MF no. 333, de 11.12.97.

Conforme relatado, a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo da tributação pela falta de adição ao lucro real na fase pré-operacional, do lucro inflacionário realizado, no período de novembro de 1993 a dezembro de 1996, bem como pela falta de adição ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, de parcela da reserva de reavaliação, constituída em virtude de nova avaliação feita nas jazidas minerais pertencentes à empresa, consoante Laudo de Avaliação às fls. 333 a 344, no período de novembro de 1996 a dezembro de 1998, decorrentes de alienação a qualquer forma, com inobservância do que determina o artigo 383, inciso II, alínea "a", do RIR/1994 com enquadramento legal nos arts. 157 e § 1º, 361 a 363 e 387, II do RIR/80; arts. 20, 22 e 23 da Lei no. 7.799/89; arts 30 a 35 da Lei no. 8.541/92, arts. 195, 417 a 420 e 422 do RIR/94; arts. 5º, 7º. e 8º. da Lei no. 9.065/95 e arts. 6º, parágrafo único, e 7º. da Lei no. 9.249/95.

Com relação à realização da reserva de reavaliação, entendo que a decisão recorrida não deve prosperar, vez que o lançamento levado a efeito pelos Srs. Auditores encontra-se perfeito.

Ao agregar ao custo de produção as matérias-primas retiradas das jazidas, cujo valor foi reavaliado, estar-se-ia reduzindo o valor da jazida mineral que, em verdade, constitui exaustão do potencial da jazida reavaliada.

Em que pese a autuada alegar que não utilizou a quota de exaustão, o simples fato de lançar como custo de produção do cimento, a argila e o calcário extraídos



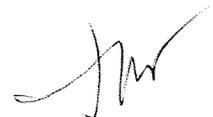
das jazidas, denota redução do valor do ativo permanente (Jazidas reavaliadas) e a ocorrência de realização da reserva de reavaliação.

De outro lado, penso que a autoridade julgadora singular, de forma simplista, deixou de enfrentar as questões apontadas pela fiscalização e pela impugnante, na medida em que optou por indeferir o lançamento por erro de enquadramento legal.

Ora, é bem verdade que os Srs. Auditores deveriam ter enquadrado a infração no inciso II, letra "b", do art. 383 e não na letra "a" de referido dispositivo legal. Mas esse lapso em nada prejudicou o contribuinte, que entendeu a infração, dela se defendeu, apresentando todos os argumentos necessários, inclusive os constantes dos subitens 2.4.3 e 2.4.4 de sua peça impugnatória, abaixo transcritos, indicadores da compreensão total do lançamento em questão, não se podendo falar em cerceamento do direito de defesa:

*"2.4.3 Por outro lado, a depreciação, amortização ou exaustão, de que trata a letra "b" do aludido artigo, traduz o direito do contribuinte de utilizar o quantum delas resultante, como custo ou encargo, em cada período-base. Esta opção, quando utilizada, implica em reduzir o então valor reavaliado do ativo permanente, transformando-o em despesa que, por certo, reduzirá o lucro do exercício, se este houver. Este fenômeno obriga o oferecimento da parte equivalente da reserva de reavaliação, à tributação. É esta ocorrência que o regulamento busca impedir;*

*2.4.4 Vê-se, pois, que a Impugnante não promoveu alienação, porque não transferiu a posse das jazidas e tampouco promoveu sua exaustão, porque não utilizou a cota de que trata o § 1º do art. 271 do RIR/94. Além disso, segundo o*



*entendimento do art. 384, a reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de bens imóveis integrante do ativo permanente, nos termos do art. 382, não será computada na determinação do lucro real. Negar-se que uma jazida é um bem imóvel é, no mínimo, um desatino;"*

Desta forma, na parte relativa à realização da reserva de reavaliação, entendo perfeito o lançamento, quer quanto à identificação do momento de sua ocorrência ( quando do reconhecimento como custo na fabricação do produto final, do minério extraído das jazidas) quer com relação ao "quantum" efetivamente deve ser considerado como valor realizado (2,63% referem-se ao valor contábil antes da reavaliação e 97,37% representam a realização da reserva de reavaliação).

Quanto ao lucro inflacionário realizado, não computado na determinação do lucro real, no período de janeiro de 1993 a dezembro de 1996, nos valores constantes dos docs. de fls. 65/66 e 91/92, verifica-se que a fiscalização considerou como realização obrigatória o lucro inflacionário apurado na fase pré-operacional, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal – 1 (fls. 87), *verbis*:

*"Iniciamos a fiscalização na referida empresa no dia 17/11/98 (Anexo I), onde foi constatada a falta de realização mínima obrigatória do Lucro Inflacionário (Anexo II), haja vista, existir um saldo acumulado de 25.997.797,86 UFIR, conforme demonstrado na parte "B" do LALUR (Anexo IV).*

*O contribuinte alegando isenção do imposto de renda inflacionário, e, tendo como base no Parecer Normativo CST nº 29/80 (Anexo V), deu baixa no referido saldo acumulado (Anexo VI).*

*O mesmo ainda nem possui o Laudo Constitutivo expedido pela SUDENE, conforme o ar. 558 do RIR/94, pois, não cumpriu as exigências legais (Anexo VII).*

*Por outro lado, como o disposto no Art. 3º, § 1º da Lei nº 9.532/97, garante a isenção do Imposto de Renda e adicionais não restituíveis, pelo prazo de 10 anos, para os*



*empreendimentos industriais e agrícolas, localizados na área de atuação da SUDENE, correspondentes a projetos aprovados ou protocolizados até 31/12/97 (também Anexo VII), assim, consideramos, apenas, como realização obrigatória o Lucro Inflacionário apurado na fase pré-operacional conforme é o entendimento majoritário e pacífico do Conselho de Contribuintes.”*

Como visto, o lançamento foi efetuado por não ter sido realizado, a parcela mínima de 5% como realização do lucro inflacionário acumulado.

Nesse sentido, a IN-SRF 91/84 dispõe:

*“No caso de empreendimento industrial ou agrícola instalado na área de atuação da SUDENE, ou da SUDAM, o lucro inflacionário apurado na fase pré-operacional e realizado a partir do período-base em que o empreendimento entrar em fase de operação gozará da isenção do imposto de renda que vier a ser atribuída ao referido empreendimento segundo a legislação em vigor.”*

Cabe ressaltar o Ofício nº 02604 – SUDENE/DAI, de 29/07/99, no qual aquele órgão informa que, até a data de expedição do mesmo, a contribuinte não havia cumprido as exigências para a concessão da isenção do IRPJ.

Assim, da redação da IN nº 91/84, depreende-se que somente gozará da isenção do lucro inflacionário apurado na fase pré-operacional, quando ainda não foi atribuída a isenção ao empreendimento, que for realizado em fase operacional já alcançada pelo benefício da isenção, conforme o art. 5º da Portaria nº 400/84 da SUDENE.

Temos aqui dois aspectos a considerar: o primeiro é que a empresa não possuía o certificado de isenção do imposto; o segundo é que a apuração do lucro inflacionário - para que estivesse isento da tributação - deveria ocorrer durante a fase pré-operacional.



Para fins de aplicação da IN SRF 91/84, considera-se fase pré-operacional aquela em que ainda não tenham sido iniciadas as atividades incentivadas.

Consta dos autos que a recorrente, ao apurar o lucro inflacionário já se encontrava em fase operacional.

Julgamentos nesse sentido consubstanciados nos Acórdãos nº 105-3.520 de 29/08/89 e 103-14.244/93.

Por outro lado, cabe ressaltar que é entendimento deste Colegiado que o reconhecimento da isenção do IRPJ, a partir de determinado exercício, não se estende ao lucro inflacionário não realizado diferido de exercícios anteriores.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de  
**DAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO**

Sala das Sessões, (DF), em 21 de junho de 2001



LINA MARIA VIEIRA