



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Lam-5  
Processo nº. : 10675.000917/98-94  
Recurso nº. : 125.611  
Matéria : IRPJ – Ex.: 1992  
Recorrente : GRANJA REZENDE S/A  
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE-MG  
Sessão de : 19 de abril de 2001  
Acórdão nº. : 107-06.254

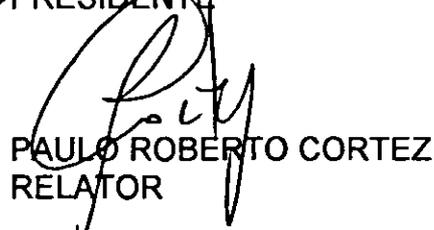
LANÇAMENTO - DECADÊNCIA - VÍCIO FORMAL - 1) O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, objeto de lançamento anterior anulado por vício formal, extingue-se com o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão anulatória (art. 711, II, do RIR/80 c/cart. 173, II, do CTN.). 2) Constitui vício formal a falta de indicação na notificação de lançamento do nome, cargo e a matrícula da autoridade responsável por ela (Dec. 70.235/72, art.11, inciso IV, e seu parágrafo único, c/c IN SRF n 54/97, arts. 5 e 6).

IRPJ – LUCRO REAL – EMPRESA RURAL – As adições ao lucro real, relativas a despesas consideradas não dedutíveis, porém decorrentes do exercício da atividade rurícola, devem ser incluídas normalmente entre as adições ao lucro líquido para a apuração do imposto de renda com a alíquota beneficiada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por GRANJA REZENDE S/A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
JOSE CLOVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR

Processo nº. : 10675.000917/98-94  
Acórdão nº. : 107-06.254

FORMALIZADO EM: **24 MAI 2001**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, LUIZ MARTINS VALERO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES.



Processo nº. : 10675.000917/98-94  
Acórdão nº. : 107-06.254

Recurso nº. : 125.611  
Recorrente : GRANJA REZENDE S/A

## RELATÓRIO

GRANJA REZENDE S/A, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 50/64, da decisão da lavra do Delegado Substituto da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG, que julgou procedente o crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração de IRPJ (fls. 01).

A exigência fiscal refere-se a glosa de despesas, assim descrita na peça básica da autuação:

*"1 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS  
DESPESAS INDEDUTÍVEIS  
Trata-se de lançamento que foi anulado por vício formal (IN SRF 94/97) e que deve ser refeito, tendo em vista, inclusive, o disposto no art. 173, II, da Lei 5.172/66 - CTN. O processo nº 10675.001003/96-42 está apensado a este."*

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 13/26.

A autoridade julgadora de primeira instância decidiu pela manutenção do lançamento, nos termos da sentença nº 2.137, de 27/10/2000 (fls. 40/46), cuja ementa tem a seguinte redação:

"IRPJ

Processo nº. : 10675.000917/98-94  
Acórdão nº. : 107-06.254

*Ano-calendário: 1991*

*Tanto o auto de infração quanto a notificação constituem meios válidos de se formular lançamento de crédito tributário.*

*As despesas não dedutíveis das empresas rurais devem ser incluídas normalmente entre as adições ao lucro líquido com vistas à apuração do lucro real.*

#### **LANÇAMENTO PROCEDENTE"**

Ciente da decisão monocrática em 28/11/00 (AR fls. 49), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 28/12/00 (protocolo às fls. 50), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que já ocorrera a decadência quando da lavratura do auto de infração questionado;
- b) que a notificação original levada a efeito pelo Fisco não teve o condão de suspender o prazo de decadência;
- c) que a multa aplicada pelo Fisco Estadual e lançada como indedutível decorre das atividades rurais exercidas pela empresa, não se caracterizando, portanto, a sua inclusão como sendo de atividades normais sem benefício de alíquota;
- d) que a multa lançada, por sua natureza, devia ser considerada indedutível. Seria correto considerar esta dedutibilidade na determinação do lucro real das demais atividades, sendo que a multa decorreu de autuação da atividade rural?
- e) que a Lei nº 8.023/90, silenciou no tocante à apuração do lucro real da atividade rural, fazendo crer que, pelo espírito da lei, que era a criação de regime especial de tributação para o resultado da atividade incentivada, as despesas que pela sua natureza devam ser consideradas indedutíveis, e que estivessem relacionadas com a atividade rural, devem ser incluídas na determinação do lucro real rural, e não do lucro real das demais atividades;
- f) que as despesas indedutíveis relacionadas à atividade rural deviam ser adicionadas ao lucro real dessa atividade, e não no lucro real das atividades consideradas normais, veio a ser confirmado posteriormente, pela IN SRF nº 39, de 28.06.96.

Processo nº. : 10675.000917/98-94  
Acórdão nº. : 107-06.254

Às fls. 77/78, a determinação do Poder Judiciário para que seja admitido o recurso voluntário sem o depósito de parte do tributo como condição de admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



Processo nº. : 10675.000917/98-94  
Acórdão nº. : 107-06.254

## VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente, não cabe razão à recorrente ao argüir a preliminar de decadência, pois trata-se da renovação de um crédito tributário anteriormente constituído, o qual foi anulado por vício formal.

Com efeito, o presente lançamento é decorrente do cancelamento da notificação que havia sido lavrada anteriormente, conforme decisão proferida pelo julgador de primeira instância no processo nº 10675.001003/96-42. Não houve nova fiscalização, tampouco inovação na exigência constituída anteriormente, mas simplesmente a reconstituição do lançamento antigo, com a devida correção da falha existente, nos termos do artigo 173, II do CTN.

A declaração de nulidade por vício formal deu-se pela decisão da DRJ/Belo Horizonte, em 02/06/98, tendo a contribuinte sido cientificada da referida decisão em 23/06/98, e o novo lançamento que objetivou o refazimento do crédito tributário foi lavrado em 16/07/98. O Código Tributário Nacional estabelece em seu artigo 173, inciso II, que:

*"Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*(.....);*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

Processo nº. : 10675.000917/98-94  
Acórdão nº. : 107-06.254

Como visto, este é o caso dos autos, pois tendo sido o lançamento feito dentro do prazo decadencial, não há que se falar em decadência.

Em que pese os argumentos expendidos pela recorrente, nas circunstâncias em que o lançamento de ofício foi celebrado, não se pode afirmar, com segurança, que todos os seus requisitos estejam presentes, sobretudo os dispositivos legais infringidos.

Citando ainda o CTN, lei ordinária com eficácia de Lei Complementar, ao tratar da constituição - formalização da exigência - do crédito tributário, através do lançamento, assim dispõe em seu art. 142:

*"Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. "*

Do texto acima transcrito, verifica-se que o lançamento, como procedimento administrativo vinculado e obrigatório, é de competência privativa da autoridade administrativa regularmente constituída, devendo este, vincular o fato material da irregularidade fiscal levada a efeito pelo contribuinte, com a norma legal disciplinadora.

Processo nº. : 10675.000917/98-94  
Acórdão nº. : 107-06.254

Na verdade o lançamento por ser um ato praticado pela autoridade legalmente competente, objetivando formalizar a exigência de um crédito tributário, pressupõe, em qualquer das modalidades previstas no Código Tributário Nacional ( arts. 147, 149 e 150): a) que tenha sido constatada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente; b) que a matéria tributável e o montante do tributo devido tenham sido determinados; c) a identificação do sujeito passivo; d) a identificação e assinatura da autoridade autuante.

Diante do exposto, verificado que a notificação de lançamento não continha os requisitos mínimos para sua validade, conforme estabelece o art. 10 do Decreto 70.235/72, corretamente o julgador monocrático declarou a nulidade do mesmo. Posteriormente, a fiscalização procedeu à reconstituição do crédito tributário dentro do prazo decadencial.

Rejeito, assim, a preliminar de decadência pois, efetivamente, o lançamento primitivo foi constituído por meio de instrumento passível de nulidade por vício formal.

Quanto ao mérito, consta da declaração de rendimentos da recorrente do exercício financeiro de 1992, que a mesma desenvolve exclusivamente atividades rurais, e que a autuação levada a efeito pela fiscalização estadual relativo ao ICMS, refere-se a falta de recolhimento do ICMS incidente sobre as operações que encerraram a fase de diferimento do imposto.

Com a devida vênia, ousou discordar do julgador singular no que respeita à manutenção do lançamento, tendo em vista o exposto na decisão (fls. 44/45), como segue:

*"A lei em análise não descreveu em minúcias o modus operandi de sua aplicação, cometendo ao Poder Executivo tal encargo, conforme se depreende do art. 21, acima transcrito. Portanto, nesta matéria, as normas emanadas*

Processo nº. : 10675.000917/98-94  
Acórdão nº. : 107-06.254

*das autoridades administrativas têm vigor não apenas na órbita do executivo, mas aplicam-se erga omnes. Atendendo a este imperativo, o então Diretor do Departamento da Receita Federal editou sua Instrução Normativa nº 138, de 28 de dezembro de 1990, cujo item 40 rezava:*

*'40. A base de cálculo do imposto será constituída pelo lucro de exploração da atividade rural, com os seguintes ajustes:*

*I – adição:*

- a) lucro inflacionário da atividade rural, realizado no período-base;*
- b) depreciação normal, atualizada monetariamente, registrada na escrituração comercial e que tiver sido excluída na determinação do lucro real de período-base anterior;*
- c) parcela de redução dos depósitos vinculados prevista no subitem 5.1, excedeu a dez por cento da base de cálculo do período-base anterior;*

*II – exclusão:*

- a) do lucro inflacionário do período-base relativo a atividade rural;*
- b) saldo remanescente dos investimentos incentivados da atividade rural (itens 31 e 32);*
- c) depreciação complementar à depreciação normal registrada na escrituração comercial relativa a bem utilizado na atividade rural (item 38);*
- d) compensação de prejuízos fiscais da atividade rural, apurados em períodos-base encerrados a partir de 31 de dezembro de 1986 (ITEM 39);*
- e) redução, de até cem por cento da base de cálculo do imposto da atividade rural, da parcela de saldo médio ajustado dos depósitos vinculados na forma prevista no item 5.'*

*Recorde-se ainda que, igualmente por meio de Instrução Normativa, o mesmo Diretor do Departamento da Receita Federal aprovou tanto o formulário da DIRPJ quanto o respectivo Manual de Instruções de Preenchimento (MAJUR) para o exercício de 1992. Tal formulário, ademais de apresentar linhas correspondentes a cada*

Processo nº. : 10675.000917/98-94  
Acórdão nº. : 107-06.254

*uma das adições acima transcritas, acrescentou-lhes uma, de número 05, titulada 'outras adições' e na qual a impugnante lançou a multa em exame. Com respeito a esta linha, porém, assim se expressou o MAJUR:*

*'Item 08/05 – Outras Adições*

*Indicar os demais valores a serem adicionados ao lucro líquido na determinação do lucro real da atividade rural, que não se classifiquem em qualquer dos itens anteriores. Não incluir, nesse item, as despesas não dedutíveis, as quais devem ser indicadas no item 14/03 do Formulário I'*

*Salta aos olhos que a atitude da interessada, sobre não haver sido prevista pela IN 38/1990, foi expressa e enfaticamente vedada pelo MAJUR, que apontou o rumo correto a seguir: incluir a despesa não dedutível na linha 03 do quadro 14, que resume o lucro real não das atividades rurais, mas das demais atividades. Recordando-se, mais uma vez, que tal determinação administrativa extrai seu vigor diretamente do artigo 21 da Lei nº 8.023, de 1990, constata-se que a interessada, ao proceder de modo diverso do acima exposto, incorreu em infração e, por conseguinte, o lançamento sub examine deve ser conservado em sua inteireza."*

Partindo-se da premissa que a recorrente exerce exclusivamente atividades rurais, especificamente a criação de animais, a ração consumida pelos mesmos trata-se de um custo inerente à própria atividade, isto é, compõe o custo dos produtos vendidos, item de fundamental importância na apuração do resultado do exercício.

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade, a demonstração do resultado é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da Entidade. A demonstração do resultado, observado o princípio de competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre as receitas, e os correspondentes custos e despesas.

Processo nº. : 10675.000917/98-94  
Acórdão nº. : 107-06.254

Outrossim, não foram desfeitos os argumentos apresentados pela contribuinte, no sentido de que toda a ração animal produzida por ela é consumida nas suas atividades, e que todas as saídas do estabelecimento, tratam-se de transferências para suas filiais, não se constituindo em vendas para terceiros, visando exclusivamente a redução dos custos.

A legislação vigente à época, estabelecia que os efeitos no resultado provocados por receitas e despesas que não estavam diretamente relacionados com a exploração da atividade incentivada – atividade rural no caso ora tratado – eram excluídos na apuração do lucro da exploração, ponto de partida para o cálculo do lucro real, nos termos do artigo 412 do RIR/80:

*“Art. 412 – Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores:*

*I – a parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras;*

*II – os rendimentos e prejuízos de participações societárias;*

*III – os resultados não operacionais.”*

Como visto, os ajustes a serem procedidos ao lucro líquido para a apuração do lucro da exploração referem-se aos supra citados, inexistindo quaisquer outras adições ou exclusões, por falta de previsão legal.

Por seu turno, a Lei nº 8.023/90, estabeleceu um regime especial de tributação para a atividade incentivada, silenciando no que se refere à apuração do lucro real da atividade rural, inferindo, assim, que as despesas que, pela sua natureza, devam ser consideradas indedutíveis, mas que estejam diretamente

Processo nº. : 10675.000917/98-94  
Acórdão nº. : 107-06.254

relacionadas com a atividade rural, devem ser adicionadas na determinação do lucro tributável da atividade rural, e não no lucro real das demais atividades.

O lucro real tem como finalidade básica as adições e exclusões ao lucro contábil, dos valores que não devem influir na base de cálculo do imposto. Assim, os ajustes devem ser efetuados para que sejam adicionados ou excluídos os registros contábeis que não devem compor a base de cálculo para a alíquota correspondente, nunca para majorar ou reduzir o tributo devido.

Alias, a menção feita pela fiscalização à Instrução Normativa 138/90, art. 40, como que querendo dela extrair o entendimento de que esta conteria mandamento expresso no sentido de que despesas indedutíveis, ainda que relativas a atividade rural, devem se submeter a alíquota normal de IRPJ, como se pode ver de sua transcrição, não procede:

*"40. A base de cálculo do imposto será constituída pela lucro da exploração da atividade rural, com os seguintes ajustes:*

*I - adição;*

- a) lucro inflacionário da atividade rural, realizado no período-base;*
- b) depreciação normal, atualizada monetariamente, registrada na escrituração comercial e que tiver sido excluída na determinação do lucro real de período-base anterior;*
- c) parcela de redução dos depósitos vinculados prevista no subitem 5.1, que excedeu a dez por cento da base de cálculo do imposto do período-base anterior;*

*II - exclusão*

- a) lucro inflacionário do período-base relativo a atividade rural;*
- b) saldo remanescente dos investimentos incentivados da atividade rural (itens 31 e 32);*
- c) depreciação complementar à depreciação normal registrada na escrituração comercial relativa a bem utilizado na atividade rural (item 38);*
- d) compensação de prejuízos fiscais da atividade rural, apurados em períodos-base encerrados a partir de 31 de dezembro de 1986 (item 39);*
- e) redução, de até cem por cento da base de cálculo do imposto da atividade rural, da parcela do saldo médio ajustado dos depósitos vinculados na forma prevista no item 5.*

Processo nº. : 10675.000917/98-94  
Acórdão nº. : 107-06.254

*40.1 - A base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica deverá ser demonstrada na parte A do Livro de Apuração do Lucro Real."*

Por outro lado, o disposto no MAJUR, como também relatado pela fiscalização, que proíbe a inclusão, na demonstração do Lucro Real da Atividade Rural (item 08/05), de despesas indedutíveis, com a devida vênia, não tem fundamento em lei e, no contexto do incentivo estabelecido, é equivocado, tanto que assim já decidiu este Conselho em caso análogo, cuja ementa abaixo transcrevemos:

*"IRPJ – Alíquota – Avicultura. Sendo o contribuinte empresa dedicada exclusivamente à avicultura, é de 6% a alíquota aplicável ao lançamento de ofício que submete à imposição o lucro inflacionário e o excesso de retirada "pro labore"( Ac. nº 101-78927).*

Ademais, cabe ainda citar uma situação análoga, que se refere à tributação das sociedades cooperativas, que a norma estabelece tributação especial por meio da Lei nº 5.764/71, que excepcionou as mesmas na medida em que as isentou de tributação relativamente aos resultados decorrentes das atividades exclusivas voltadas aos seus objetivos sociais.

Assim, uma sociedade cooperativa que apura seus resultados exclusivamente de acordo com a norma citada, não estará ao alcance do imposto de renda, mesmo possuindo despesas consideradas não dedutíveis, tais como excesso de retiradas de administradores, multas administrativas etc., pois não terá objeto material de medida tributável, tampouco a existência de maior ou menor despesa acarretará tributação, pois o resultado final jamais será tributado.

Nesse sentido, a Coordenação do Sistema de Tributação publicou o Parecer Normativo nº 49, de 25.08.87, onde conclui:



Processo nº. : 10675.000917/98-94  
Acórdão nº. : 107-06.254

*"1. que as sociedades cooperativas que exerçam atividades com resultados tributáveis devem oferecer à tributação apenas a parcela do resultado determinada proporcionalmente aos custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do resultado tributável e não dedutíveis na determinação do lucro real, nos termos do art. 387, I, do RIR/80;"*

Aquela Coordenação entendeu que, em regra, as despesas dedutíveis e indedutíveis devem manter vinculação com todas as atividades da sociedade cooperativa, em consonância com o incentivo fiscal concedido pela lei.

Desse modo, seja por onde se queira analisar a questão, não há porque no presente caso não se adotar postura idêntica à admitida inclusive pela própria Coordenação do Sistema de Tributação para as sociedades cooperativas, sob pena de se admitir no sistema de direito positivo vigente situações absolutamente antagônicas para fatos absolutamente análogos o que, como é cediço, é repudiado tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência.

Diante do exposto, voto no sentido rejeitar a preliminar de decadência e, quanto ao mérito, dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 19 de abril de 2001.

  
PAULO ROBERTO CORTEZ