



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 14120.000001/2010-82
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-00.928 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ E REFLEXOS
Recorrente FAZENDA ELDORADO S. A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. Eventuais vícios nos Mandados de Procedimento Fiscal não têm o condão de acarretar a nulidade de Autos de Infração lavrados com observância dos pressupostos legais.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. LEI 9.784/1999. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA. A Lei no 9.784/1999 não revogou as leis que disciplinam processos administrativos específicos, como o de determinação e exigência do crédito tributário, que segue regido pelo Decreto nº 70.235/1972, tendo a referida lei aplicação subsidiária.

PRODUÇÃO DE PROVAS. FATO CONTROVERSO E RELEVANTE. CABIMENTO. A realização de diligência só deve ser deferida quando vise a apurar fato controverso e relevante para o julgamento do processo.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTANCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. Não há que se falar em nulidade da decisão de 1ª. instancia que enfrenta todas as matérias objeto do litígio.

VENDA DE IMÓVEL RURAL AO INCRA. IMUNIDADE. NÃO RECONHECIMENTO. A imunidade prevista no art. 184, §5º, da Constituição Federal, é aplicável apenas aos casos de desapropriação, não alcançando a venda de imóveis rurais, mesmo que se destinem à reforma agrária.

Preliminares Rejeitadas. Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade, e no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

FAZENDA ELDORADO S. A. recorre a este Conselho contra o acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal, em primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida *(verbis)*:

Trata-se de impugnação apresentada contra lançamento que, constatando exclusão indevida do lucro líquido do exercício na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, formalizou a exigência de crédito no montante de R\$ 90.124.917,24, compreendendo tributo, multa e juros, tendo por fundamento normativo o art. 250, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, e demais dispositivos mencionados nos autos de infração de fls. 1.031 a 1.038.

Entendeu a Fiscalização que o valor excluído na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL corresponde a venda de imóveis ao INCRA, operação essa sujeita à incidência de ambos os tributos, porquanto a isenção prevista no art. 423 do RIR restringe-se apenas às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

Não resignada, a contribuinte apresentou impugnação, arguindo em preliminar a nulidade do lançamento, motivada pela inobservância dos termos do Mandado de Procedimento Fiscal — MPF que lhe deu origem, especialmente quanto ao período, tributos passíveis de serem fiscalizados e local de fiscalização. O auto de infração também deve ser cancelado, afirma a impugnante, em razão da perda de eficácia do termo de início de procedimento fiscal, já que não foi prorrogado, por escrito, dentro do prazo de sessenta dias de sua emissão.

Por outro lado, a impugnante não teria sido intimada previamente para se manifestar sobre o encerramento da fase de instrução, como determina o art. 44 da Lei nº 9.784/1999.

Afirmou a contribuinte que o lançamento carece de fundamentação jurídica e de motivos de direito. Os autos de infração deveriam indicar os dispositivos que estabelecem a sujeição passiva e os relativos à base de cálculo e alíquota, já que os dispositivos mencionados não demonstram os elementos que formam a regra matriz de incidência. Referida omissão impediria a exata compreensão do lançamento. Estaria ausente também a demonstração das razões jurídicas necessárias para a realização do ato administrativo. Tudo isso teria acarretado cerceamento de defesa.

O exercício do direito à ampla defesa também foi cerceado pela falta de apresentação de cópia integral dos autos de infração e de seus anexos.

Além disso, o próprio levantamento fiscal seria precário. A Fiscalização teria deixado de apurar o suposto ganho de capital auferido, considerando como tal a totalidade do preço. Ignorou também o fato de que parte do pagamento se fez mediante emissão de títulos da dívida agrária, resgatáveis em períodos subsequentes.

A par desses fatos, a invalidade do lançamento viria também da ilegitimidade passiva da impugnante, que só realizou a venda dos imóveis ao INCRA confiando em que não estaria obrigada ao IRPJ e à CSLL, como prescreve o art. 10, §3º, do Decreto nº 433/1992. Assim, concluiu a impugnante que não existe nexo de causalidade entre a pessoa do infrator e o ato tido como infração (sic).

A responsabilidade, portanto, seria do INCRA e da própria União, que deveriam ter ofertado à impugnante um valor para a compra dos imóveis, expondo os encargos de IRPJ e CSLL, e não deveriam ter assinalado na nota de empenho tratar-se de operação de desapropriação.

Dispõe o art. 137 do Código Tributário Nacional — CTN que a responsabilidade por infrações é pessoal. Nesse caso, ela deve recair sobre o agente que a cometeu. Assim, devem ser responsabilizados o INCRA e a União, que induziram a impugnante a vender os imóveis sem qualquer encargo ou tributação. A impugnante, que agiu todo tempo de boa-fé, não pode ser responsabilizada.

Os autos de infração são nulos por faltar intimação à União e ao INCRA para se manifestarem como responsáveis tributários, já que ambos têm interesse comum na situação que consistiu fato gerador da obrigação tributária.

No mérito, alegou que as regras de imunidade, diferentemente das que concedem isenção, devem ser interpretadas teleologicamente, buscando a intenção do constituinte, de modo a assegurar às normas constitucionais a máxima efetividade. Assim deve ser feito com o disposto no art. 184, §5º, da Constituição Federal, que prevê imunidade para as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

Teria sido da mesma forma desrespeitada a imunidade consagrada no art.

150, inciso VI, letra "a", da Constituição Federal, já que o INCRA, ao adquirir os imóveis, agiu representando a União, cujo patrimônio acaba sendo afetado pela tributação. E que a incidência de IRPJ e de CSLL repercute no preço, que, sendo pago pelo adquirente, se reflete ao final sobre o patrimônio.

Além da imunidade, ampara a impugnante a isenção prevista no art. 10, §3º, do Decreto nº 433, que limita o ônus tributário a taxas, custas, impostos e demais emolumentos inerentes a escritura.

A Fiscalização teria deixado de considerar que os imóveis foram adquiridos em 1960 e, com o fator de redução, o ganho de capital seria reduzido em 100%, tal como previsto no art. 18, da Lei nº 7.713/1988. Houve erro também na apuração do ganho de capital. Primeiro porque ele foi confundido com a expressão do valor total da alienação;

depois, porque se ignorou que a impugnante recebeu o pagamento em TDA, para resgate a prazo, deixando a Fiscalização de aplicar o disposto no art. 21, da aludida Lei nº 7.713.

Ao final, requereu a realização de perícia, a fim de sanar dúvidas sobre a veracidade das informações prestadas pela impugnante, desde logo formulando quesitos e indicando o perito.

Com esses fundamentos, pugnou pelo cancelamento dos autos de infração.

A decisão recorrida está assim ementada:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÃO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. Eventual irregularidade na prorrogação do mandado de procedimento fiscal não gera nulidade do lançamento, sobretudo quando dela não tenha decorrido prejuízo para o contribuinte.

PRODUÇÃO DE PROVAS. FATO CONTROVERSO E RELEVANTE. CABIMENTO. A realização de diligência só deve ser deferida quando vise a apurar fato controverso e relevante para o julgamento do processo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. LEI 9.784/1999. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA. A Lei no 9.784/1999 não revogou as leis que disciplinam processos administrativos específicos, como o de determinação e exigência do crédito tributário, que segue regido pelo Decreto nº 70.235/1972, tendo a referida lei aplicação subsidiária.

VENDA DE IMÓVEL RURAL AO INCRA. IMUNIDADE. NÃO RECONHECIMENTO. A imunidade prevista no art. 184, §5º, da Constituição Federal, é aplicável apenas aos casos de desapropriação, não alcançando a venda de imóveis rurais, mesmo que se destinem à reforma agrária.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

Cientificada da aludida decisão em 8/11/2010 (fl. 3038), a contribuinte apresentou em 24/11/2010 o recurso voluntário, fls. 3039 e seguintes, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, argüiu sua nulidade, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final requer (verbis):

117. Por tudo o que foi exposto, requer a Recorrente o provimento do presente Recurso Voluntário para ser cancelado o Acórdão recorrido em razão de não ter deferido o pedido de perícia e diligência e apreciado diversas e importantes

razões de defesa conforme defendido no tópico 11.1.1. com o retorno dos autos para primeira instância para novo julgamento.

118. Requer, sucessivamente, caso não existe este cancelamento, que seja reformado o Acórdão recorrido com o cancelamento total do lançamento realizado do IRPJ e da CSLL.

119. Reitera, também, a realização da perícia e diligência na forma pleiteada no tópico III, no qual estão satisfeitos os pressupostos exigidos pelo artigo 16, inciso IV c/c §1º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Passo a apreciar as alegações recursais.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE DA AÇÃO FISCAL E DO AUTO DE INFRAÇÃO

De início, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração por vício no Mandado de Procedimento Fiscal, em face do entendimento majoritário neste Conselho de que o MPF se constitui em instrumento de controle administrativo.

Eventuais vícios nos Mandados de Procedimento Fiscal não têm o condão de acarretar a nulidade dos presentes Autos de Infração, conforme demonstra-se a seguir.

Para análise da questão colocada impõe-se destacar, primeiramente, o conteúdo do artigo 142 do Código Tributário Nacional e de seu parágrafo único:

“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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único - A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Do conceito legal expresso no citado artigo, depreende-se que o lançamento é indelegável e privativo da autoridade administrativa devidamente investida nessa competência. A Lei nº 2.354/54, artigo 7º, e o Decreto 2.225/85, expressamente estabelecem a competência exclusiva do Auditor Fiscal da Receita Federal para execução do lançamento tributário.

Por outro lado, do parágrafo único do artigo 142 do CTN extrai-se que o lançamento deve ser presidido pelo princípio da legalidade, além de constituir-se num dever indeclinável, uma vez constatada a ocorrência de fato gerador da obrigação principal ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, são considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente (artigo 59, inciso I) e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (artigo 59, inciso II).

A lavratura de Auto de Infração em desacordo com o MPF não configura a hipótese de nulidade do lançamento prevista no inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70235/72, uma vez que a competência para a execução dessa atividade, deferida de forma exclusiva ao Auditor Fiscal da Receita Federal só pode ser retirada por norma veiculada em legislação complementar ou ordinária.

O Mandado de Procedimento Fiscal foi instituído pela Portaria SRF nº 1.265/99, com o objetivo de regular a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), sendo instrumento de controle administrativo.

Já as normas que se referem aos procedimentos de fiscalização visam o disciplinamento de sua execução e, ao tempo em que constituem instrumento para a Administração Tributária, preservam direitos do cidadão perante o Estado.

Assim, o MPF não tem o condão de restringir a competência do AFRF designado, para fins de constituição do crédito tributário. A natureza indisponível deste sobrepõe-se, indubitavelmente, àquela norma de caráter meramente administrativo.

A limitação da atividade de fiscalização do AFRF trazida pela norma administrativa, portanto, não desonera o agente fiscal da atividade obrigatória e vinculada do lançamento, sob pena, inclusive, de cometimento de ato de improbidade administrativa, capitulada nos artigos 10, inciso X, e 11, inciso II, da Lei nº 8.429 de 02/06/92, *in verbis*:

“Art. 10 - Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no artigo 1o. dessa Lei, notadamente:

(...)

X - Agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda”

“Art. 11 - Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições e, notadamente:

(...)

II - retardar ou deixar de praticar indevidamente, ato de ofício”.

Portanto, não procedem as alegações de nulidade dos Autos de Infração por vícios dos Mandados de Procedimento Fiscal, entendimento esse corroborado por reiteradas decisões do Conselho de Contribuintes, conforme demonstram os julgados abaixo exemplificativamente transcritos:

“PRELIMINAR - NULIDADE - MPF - É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário.” (1º Conselho de Contribuintes – 6ª Câmara / Acórdão nº 106-12.941 em 16.10.2002 – DOU 02.12.2002)

“MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em quaisquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não-observância - na instauração ou na amplitude do MPF - poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.” (1º Conselho de Contribuintes – 7ª Câmara / Acórdão nº 107-06797 em 18.09.2002 – DOU 10.12.2002)

Quanto as demais preliminares de nulidade do auto de infração e do procedimento fiscal, nada cabe acrescentar as fundamentos da decisão recorrida, a seguir transcritos:

Ausência de intimação ao final da fiscalização e antes do lançamento

A impugnante alega como motivo de nulidade do lançamento a ausência de intimação, na forma do art. 44, da Lei nº 9.784, que assim dispõe:

Art. 44. Encerrada a instrução, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo máximo de dez dias, salvo se outro prazo for legalmente fixado.

O dispositivo, embora determine a intimação ao interessado para que se manifeste após a instrução, não se aplica aos procedimentos inerentes à fiscalização tributos, que permanecem disciplinados por legislação específica. A Lei nº 9.784, conquanto regule o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, não derogou as leis específicas, de sorte que o processo de determinação e exigência do crédito tributário segue sob a disciplina do Decreto nº 70.235, aplicando-se as disposições daquela lei apenas em caráter subsidiário, como dispõe seu art. 69:

Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

Afasta-se, também aqui, a preliminar de nulidade.

Falta de apresentação de cópia do auto de infração e anexos

Arguiu-se o cerceamento do direito de defesa, já que não teriam sido apresentados os autos de infração e os anexos.

A alegação não pode ser acolhida. O Aviso de Recebimento de fl. 1.050 demonstra que os autos de infração foram efetivamente entregues à impugnante. Já a alegação de que não foram entregues os anexos ao auto de infração é completamente desprovida de fundamento, uma vez que o auto de infração não possui nenhum demonstrativo ou relatório anexo. Portanto, nada mais havia de ser entregue além do próprio auto de infração.

Note-se que a Fiscalização não está obrigada a reproduzir todos os elementos de prova constantes dos autos e remetê-los ao contribuinte. Os documentos devem estar reunidos nos autos do processo, os quais, por sua vez, permanecem à disposição do interessado para vista e para a extração de cópias, na forma do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 9.784:

Art. 3º. O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;

Observe-se que não há nenhum indicio de que a impugnante tentou ter vista dos autos ou obter cópia de documentos, sem que fosse atendida pela autoridade a quo.

Inexistência de fundamentação jurídica e motivos de direito

Sustenta a impugnante que não há descrição adequada dos motivos de direito que deram ensejo à lavratura do auto de infração, e que os dispositivos legais citados não demonstram os elementos constitutivos da regra-matriz do tributo.

O fato considerado como infração, motivador do lançamento contra o qual a impugnante se insurge, foi a exclusão indevida do valor de R\$ 120.470.904,83 do lucro líquido do exercício, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Esse fato está claramente descrito nos dois autos de infração, permitindo sem qualquer dificuldade a compreensão dos motivos do ato administrativo.

Quanto ao enquadramento, também há referência clara aos dispositivos legais e regulamentares pertinentes ao imposto e à contribuição, bastando para comprová-lo o exame dos autos de infração, em especial o exame das fls. 1.036 e 1.044.

Convém ressaltar, a propósito do enquadramento legal, que uma eventual imprecisão, ou mesmo uma omissão nesse ponto, não implicará necessariamente a nulidade do ato administrativo, se a descrição fática tiver

sido feita com correção e com clareza, possibilitando, a despeito da irregularidade, o exercício do direito de defesa. Nessa hipótese, não terá havido prejuízo para o contribuinte, o que afasta o risco de nulidade.

No caso em exame, não houve nenhum prejuízo para a impugnante, que pode exercer plenamente seu direito de defesa, o que se evidencia pela extensa impugnação, vertida em mais de trinta laudas.

Diga-se, por último, que nenhum lançamento, seja qual for o tributo, pode ter a sua validade condicionada A. demonstração esquemática da chamada regra-matriz de incidência, que nunca foi um conceito legal, mas sim uma construção doutrinária, que se presta ao estudo e compreensão do direito.

Relevante registrar que os procedimentos adotados na ação fiscal e lavratura do auto de infração em nada implicaram em cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, muito menos desatendimento a normas processuais ou administrativas, logo, quaisquer outras falhas porventura existentes devem implicar na improcedência do lançamento e não nulidade.

Rejeito, pois, as preliminares.

DO PEDIDO DE PERICIA

Quanto ao pedido de realização de perícia, os fundamentos da decisão recorrida, a seguir transcritos também não merecem reparos:

“A impugnante requereu a realização de perícia a fim de confirmar a veracidade das informações por ela prestadas, formulando desde logo os quesitos e indicando, na forma do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, os respectivos quesitos.

Dispõe o art. 18 do referido decreto que “a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis”. No mesmo sentido aponta o §20 do art. 38 da Lei nº 9.784/1999, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, quando reza que “somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias”.

Os dispositivos citados, alinhados aos princípios da economia e da celeridade, exigem para o deferimento da prova pericial ou da diligência que ela preencha simultaneamente aos requisitos pertinência, necessidade e possibilidade.

No caso em exame, entretanto, está ausente o requisito necessidade. Embora a impugnante afirme que a perícia se destina a comprovar as informações prestadas, os quesitos revelam que o verdadeiro escopo da perícia é apontar os valores atribuídos aos imóveis, para fins de apuração do ganho de

capital. Este não é o ponto em torno do qual gira a solução do problema. E, mesmo que o dado fosse imprescindível, ele poderia ser obtido pelo mero exame dos documentos acostados aos autos, para o qual não se requer conhecimento técnico a exigir a intervenção de perito.

Evidencia-se, pois, que a intenção da contribuinte é utilizar a perícia para ganhar tempo e produzir as provas que deveria ter trazido aos autos com a impugnação ou recurso voluntário, pelo que deve mesmo ser indeferida.

DA NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª. INSTANCIA.

A recorrente aduz que a decisão de 1ª. instancia deixou de apreciar as seguintes matérias argüidas em sua defesa inicial:

- i) Não analisou os efeitos do artigo 196 do CTN tendentes a cancelar o lançamento fiscal por não ter sido respeitado o prazo máximo do Termo de Início da Ação Fiscal (Tópico II.1.2);
- ii) Não analisou os argumentos relacionados a nulidade dos Autos de Infração por ter sido realizado um Levantamento Fiscal Precário sem análise e apuração de importantíssimas questões de fato e de direito necessárias para a realização do lançamento tributário (Tópico II.1.5);
- iii) Não analisou os argumentos relacionados ao cerceamento do direito de defesa da Recorrente como algo importantíssimo por ocasionar nulidade dos lançamentos tributários realizados (Tópico II.1.6);
- iv) Não analisou os argumentos relacionados a ilegitimidade da Recorrente por aplicação dos artigos 136, e 137 do CTN e artigo 10, Parágrafo 3º do Decreto nº 433/1992, bem como a responsabilidade do INCRA e da União Federal no crédito tributário se ele for realmente devido (Tópico II.1.8).; e
- v) Não analisou os argumentos relacionados a necessidade do INCRA e da União Federal terem sido intimados dos lançamentos tributários realizados (Tópico II.1.11).

Compulsando-se os autos verifica-se que a decisão de 1ª. instancia enfrentou objetivamente todas as alegações do contribuinte, em especial o argumento de que a responsabilidade tributária seria do adquirente, INCRA, em face do disposto no art. 137 CTN e artigo 10, Parágrafo 3º do Decreto nº 433/1992, senão vejamos:

“

Ausência de imunidade e de isenção

Diferentemente do que sustenta a impugnante, a operação de venda de imóveis rurais ao INCRA, ainda que destinados à reforma agrária, não se faz ao abrigo de imunidade, nem de isenção.

Não se aplica, ao caso, a imunidade prevista no §5º do art. 184 da Constituição Federal. O dispositivo se refere às operações de transferência de imóveis

desapropriados para fins de reforma agrária. A imunidade tem por pressuposto a desapropriação, que não se confunde com o negócio jurídico de compra e venda, o qual depende de manifestação de vontade do proprietário, que pode, se o preço ou as condições não lhe agradarem, recusar o negócio. A liberdade que está presente na venda e não existe na desapropriação justifica o tratamento tributário distinto.

A interpretação teleológica, defendida pela impugnante, não pode produzir um resultado que o constituinte não pretendeu, pois se fosse sua intenção equiparar, para fins de imunidade tributária, a desapropriação e a compra de imóveis rurais, para fins de reforma agrária, ele o teria feito de forma expressa, sobretudo considerando que os imóveis produtivos não são passíveis de desapropriação (art. 185, II, CF).

A redação do dispositivo constitucional, portanto, não foi obra do acaso, nem descuido do legislador, foi uma escolha que o aplicador da lei deve respeitar.

É igualmente inaplicável a chamada imunidade recíproca. A afirmação de que o IRPJ e a CSLL repercutem no preço do bem vendido é, em si, discutível. Entretanto, mesmo que, no plano econômico, esse efeito se verificasse, isso não justificaria elastecer a imunidade recíproca para alcançar os bens adquiridos pela União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias.

Se fosse assim, não poderia incidir ICMS sobre os produtos adquiridos pela União ou ISS pelos serviços a ela prestados.

Quanto à suposta isenção concedida pelo art. 10, §3º do Decreto nº 433, trata-se de um equívoco de interpretação. Este é o conteúdo do dispositivo:

§3º Deverá constar na escritura que o vendedor se responsabiliza, integralmente, pelas obrigações trabalhistas, resultantes de eventuais vínculos empregatícios, mantidos com os que trabalhem ou tenham trabalhado no imóvel sob aquisição e por quaisquer outras reclamações de terceiros, inclusive por aquelas relativas a indenizações por benfeitorias, bem como pelo pagamento das taxas, custas, impostos e demais emolumentos inerentes à lavratura.

A referência à responsabilidade do vendedor pelo pagamento das taxas, custas, impostos e demais emolumentos inerentes à escritura não autoriza a conclusão de que o dispositivo esteja a excluir a incidência de todos os demais tributos, a conceder isenção ou qualquer benefício fiscal.

A Constituição Federal, no §6º do art. 150, estabelece que todo benefício fiscal deva ser concedido por lei específica. Já o CTN, no art. 176, diz que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Tanto à luz da Constituição Federal, quanto à luz do CTN, nenhuma isenção pode ser concedida por decreto. Portanto, mesmo que o Decreto nº 433 concedesse isenção, o que à toda evidência não ocorre, o referido benefício seria inexistente, em razão da inidoneidade do instrumento utilizado.

Ilegitimidade passiva e boa-fé

A impugnante alega não ser parte legítima para figurar no polo passivo, no qual deveriam estar a União e o INCRA.

Ninguém pode figurar, a um só tempo, nos polos ativo e passivo de uma relação obrigacional. Não se pode ser credor e devedor da mesma prestação. Quando isso ocorre, a obrigação se extingue.

Isso se aplica à União, que não pode ser devedora de IRPJ e de CSLL, uma vez que são tributos cuja competência lhe pertence. Portanto, pretender que a União e o INCRA integrem o polo passivo tangencia o absurdo. No mais, ambos os tributos incidem sobre o lucro, que não foi auferido nem pela União, nem pelo INCRA, mas pela impugnante.

No que tange à alegada boa-fé, ela não torna improcedente o lançamento, nem descaracteriza a infração, porquanto, nos termos do art. 136 do CTN, a responsabilidade por infrações, em princípio, independe da intenção do agente, vale dizer, da existência de dolo.

A impugnante afirmou ainda ter sido induzida pelo INCRA e pela UNIÃO a realizar a venda, omitindo a incidência do IRPJ e da CSLL. Esse fato, mesmo que seja verdadeiro (não há prova nesse sentido), não produz nenhum efeito no plano tributário, restando à impugnante buscar em juízo, com fulcro no §6º do art. 37 da Constituição Federal, a reparação de um possível dano material.

(...) Grifei.

Portanto, todas as preliminares devem mesmo serem rejeitadas.

MÉRITO

No mérito está patente que não cabe razão ao recorrente.

A questão em litígio é óbvia: a empresa alienou terra nua ao INCRA, e deveria ter tributado integralmente o resultado da venda. Todavia efetuou a exclusão indevida da importância de R\$ 120.470.904,83 do lucro líquido do exercício, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A decisão recorrida foi precisa ao esclarecer que “*A apuração exata do ganho de capital, portanto, só seria importante na hipótese de se admitir a imunidade ou a isenção. Porque, nesse caso, teria o lançamento de ser mantido na parte que correspondesse à diferença entre a receita de venda e o ganho de capital, ou seja, ainda assim subsistiria uma parte do crédito tributário. Daí se conclui que a alegação de que o levantamento foi precário, não apurando o ganho de capital, não concedendo reduções, nem diferindo a tributação de parte do preço, é impertinente, já que o problema concretamente gira em torno da exclusão de R\$ 120.470.904,83*”. Logo, resta apenas verificar se alguma parcela desse valor deve ser excluída da tributação tal qual alega o contribuinte.

Em primeiro lugar reitere-se que a operação de venda de imóveis rurais ao INCRA, ainda que destinados à reforma agrária, não se faz ao abrigo de imunidade, nem de isenção.

Repita-se que não se aplica, ao caso, a imunidade prevista no §5º do art. 184 da Constituição Federal. “*O dispositivo se refere às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. A imunidade tem por pressuposto a*

desapropriação, que não se confunde com o negócio jurídico de compra e venda, o qual depende de manifestação de vontade do proprietário, que pode, se o preço ou as condições não lhe agradarem, recusar o negócio. A liberdade que está presente na venda e não existe na desapropriação justifica o tratamento tributário distinto.

Caso a Constituição Federal tivesse a intenção de equiparar, para fins de imunidade tributária, a desapropriação e a compra de imóveis rurais, para fins de reforma agrária, teria feito de forma expressa, especialmente considerando que os imóveis produtivos não são passíveis de desapropriação (art. 185, II, CF).

A Constituição Federal, no §6º do art. 150, estabelece que todo benefício fiscal deva ser concedido por lei específica. Já o CTN, no art. 176, diz que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Enfim, não há mesmo lei vigente que estabeleça isenção de tributos sobre o ganho de capital na venda de imóvel rural (terra nua) por contribuinte pessoa jurídica.

A recorrente repisa a alegação no sentido de que não foram observadas as normas contidas na Lei nº 7.713/1988, que estabelecem redução do ganho de capital segundo a data de aquisição do imóvel; nem o diferimento da tributação, considerando que parte do preço foi pago mediante a entrega de TDA.

Tal questão foi adequadamente enfrentada na decisão recorrida: **os dispositivos da Lei nº 7.713, em especial os arts. 18 e 21, regulam o Imposto de Renda das pessoas físicas, sendo, por essa razão, inaplicável ao lucro das empresas.**

O próprio Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/1999 trata essa isenção (redução do ganho tributável) no art. 139, que dispõe:

Art. 139. Na alienação de imóvel adquirido até 31 de dezembro de 1988, poderá ser aplicado um percentual fixo de redução sobre o ganho de capital apurado, segundo o ano de aquisição ou incorporação do bem, de acordo com a seguinte tabela (Lei nº 7.713, de 1988, art. 18)

Observa-se que esse dispositivo encontra-se no Livro 1, Tributação das Pessoas Físicas. Inexistindo qualquer norma semelhante nos dispositivos que regem a tributação das pessoas jurídicas.

A Lei 7.713 de 1988, matriz legal dessa isenção, tratou exclusivamente da tributação das pessoas físicas.

Espancando quaisquer dúvidas quanto a aplicação desse benefício apenas às pessoas físicas vejamos a redação original da norma instituidora do mesmo.

DECRETO-LEI Nº 1.641, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1978.

Documento assinado digitalmente conforme **Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas físicas**

Autenticado digitalmente em 29/05/2012 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE O, Assinado digitalmente em 01/06/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Assinado digitalmente em 29/05/2012 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE O

Impresso em 01/06/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

*Art 1º - **Constitui rendimento tributável o lucro apurado por pessoa física** em decorrência de alienação de imóveis, no que exceder a Cr\$4.000.000,00 (quatro milhões de cruzeiros) no ano-base.*

Art. 1º Constitui rendimento tributável o lucro apurado por pessoa física em decorrência de alienação de imóveis efetuada no ano-base. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.950, de 1982) (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

§ 1º - No caso de pessoa física equiparada à empresa individual, nos termos dos Decretos-Leis nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, alterado pelo de nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, o disposto neste artigo somente será aplicável aos imóveis não alcançados pela equiparação e àqueles não computados na apuração do lucro da empresa. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

§ 2º - Para os efeitos do disposto neste artigo consideram-se: (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

I - Imóveis - os bens definidos no artigo 43 do Código Civil; (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

II - Alienação - as operações que importem na transmissão ou promessa de transmissão, a qualquer título, de imóveis ou na cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por: compra e venda, permuta, adjudicação, dação em pagamento, doação, desapropriação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos à aquisição de imóveis e contratos afins em que haja transmissão de imóveis ou cessão de direitos à sua aquisição. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

III - Data de aquisição ou de alienação - aquela em que foi celebrado o contrato inicial da operação imobiliária correspondente, ainda que através de instrumento particular. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

§ 3º - Quando se tratar de alienação de imóvel edificado em terreno próprio, será considerada, para efeito do disposto no item III do parágrafo anterior, a data de aquisição do terreno. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

§ 4º - A data de aquisição ou de alienação constante de instrumento particular só será aceita pela autoridade fiscal, se favorável aos interesses da pessoa física, quando atendida pelo menos uma das seguintes condições: (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

a) - o instrumento tiver sido registrado no Registro Imobiliário ou no Registro de Títulos e Documentos, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data dele constante; (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

b) - houver conformidade com cheque nominativo pago ou nota promissória registrada, dentro do prazo de 30 dias contados da data do instrumento; (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

c) - houver conformidade com lançamentos contábeis da pessoa jurídica, atendidos os preceitos da legislação em vigor; (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

d) - houver menção expressa da operação nas declarações de bens da parte interessada, apresentadas tempestivamente à repartição competente, juntamente com as declarações de rendimentos. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

§ 5º - O disposto neste artigo não se aplica às doações em adiantamento da legítima e às efetuadas às entidades enumeradas nos artigos 110 e 113 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02 de setembro de 1975. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

Art 2º - O rendimento de que trata o artigo anterior será tributado na declaração de rendimentos, através de uma das formas seguintes, à opção do contribuinte: (Vide Decreto-lei nº 1.814, de 1983) (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

I - inclusão na cédula H; (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

II - mediante aplicação da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), sobre os lucros apurados, sem direito a abatimentos e reduções por incentivos fiscais. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

§ 1º - Considera-se lucro a diferença entre o valor de alienação e o custo corrigido monetariamente, segundo a variação nominal das Obrigações Reajustáveis do tesouro Nacional. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

§ 2º - Considera-se valor da alienação: (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

a) - o preço efetivo da operação de venda ou da cessão de direitos; (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

b) - o valor efetivo da contraprestação nos demais casos de alienação; (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

c) - o valor de mercado nas operações a título gratuito. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

3º - Integram o Custo: (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

a) o preço de aquisição; (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

b) os dispêndios com a construção, ampliação e reforma, desde que os projetos tenham sido aprovados pelos órgãos competentes; (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

c) os juros pagos por empréstimos contraídos para financiamento das operações mencionadas nos itens anteriores quando não computados na declaração de rendimentos como abatimento ou dedução cedular. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

d) outros gastos que vierem a ser relacionados pelo Ministro da Fazenda. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

4º - Na apuração do montante tributável, o rendimento será reduzido pela aplicação do percentual de 10% (dez por cento) por ano completo transcorrido entre a data de aquisição e a de alienação do imóvel.

§ 4º Na apuração do montante tributável, o rendimento será reduzido pela aplicação do percentual de 5% (cinco por cento) por ano completo transcorrido entre a data da aquisição e a da alienação do imóvel. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.790, de 1980) (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

Art 3º - O imposto de transmissão pago pelo alienante na aquisição dos imóveis que deram origem à tributação prevista no artigo 1º, constitui crédito a ser deduzido do imposto de renda. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

Parágrafo único - O crédito de que trata este artigo não poderá exceder a diferença entre o imposto líquido devido sem a inclusão do rendimento e o imposto líquido devido com a inclusão do mesmo rendimento. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

Art 4º - O Ministro da Fazenda poderá baixar normas complementares necessárias à aplicação do disposto nos artigos anteriores. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

(...)

Constata-se que no art. 1º. do Decreto-lei 1641/1978 está expressa sua aplicação apenas às pessoas físicas.

Em verdade o benefício foi revogado pela Lei 7.713/1998, mas, por se tratar de uma isenção a título oneroso, a lei preservou o direito adquirido, daí a tabela estabelecendo o percentual a ser observado a cada ano de aquisição.

Quanto as demais matérias de mérito, adoto os fundamentos da decisão de 1ª. instância que, a meu ver, está irretocável.

Logo, também no mérito não cabe razão ao recorrente.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira