



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

Processo n° 14120.000001/2010-82
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1402-001.249 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de novembro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ E REFLEXOS
Embargante FAZENDA ELDORADO S. A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Constatada a efetiva ocorrência de omissão na apreciação de matéria recorrida, cabe conhecer e acolher os embargos, para apreciá-la.

VENDA DE IMÓVEL RURAL AO INCRA. IMUNIDADE DO GANHO DE CAPITAL. 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.

VENDA DE IMÓVEL RURAL AO INCRA. PAGAMENTOS EM TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA (TDA). TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. A Parcela do valor do imóvel paga mediante TDA com vencimento a prazo, deve ser tributada a medida em que os títulos foram liquidados pelo INCRA.

Embargos Conhecidos e Acolhidos em parte. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer e acolher os embargos apresentados pelo contribuinte para retificar e ratificar o acórdão 1402-00.928 e dar provimento parcial ao recurso voluntário e excluir da exigência do IRPJ e CSLL os valores dos TDA com vencimento a partir de jan/2006, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente o Conselheiro Carlos Pelá.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - 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 Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

A contribuinte FAZENDA ELDORADO S.A. apresentou Embargos de Declaração contra o acórdão 1402-00.928, proferido na sessão de 16/03/2012.

Os embargos, que foram interpostos em 29/06/2012, fls. 3752 e 3756, são tempestivos e atendem os preceitos regimentais (art. 64, inciso I do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 256/2009).

A embargante alega que há omissão no voto condutor quanto a apreciação de diversas matérias e questões aduzidas no recurso voluntário de fls. 3039 e seguintes. Ao final, conclui e requer:

“(...) a admissibilidade dos presentes Embargos de Declaração com o reconhecimento das omissões acima apontadas para:

i) sanar as omissões quanto a falta de apreciação e pronunciamento com emissão de juízo de valor sobre os pontos suscitados nestes Embargos e objeto das defesas apresentadas, conferindo efeitos modificativos ao Acórdão nº 1402-00.928 com o provimento do Recurso Voluntário interposto com o conseqüente cancelamento do lançamento; ou

ii) ao menos, sucessivamente, sanar as omissões apontadas com a emissão de pronunciamento sobre as questões indicadas nestes Embargos de Declaração.”

Mediante Informação em Embargos de 30/08/2012, este Relator propôs a reapreciação do recurso pelo colegiado nos seguintes termos:

“(…)

Pois bem, conforme asseverado no voto condutor do acórdão guerreado, a contribuinte, em extensa peça recursal contestou a decisão de 1ª. instância, argüindo inclusive a nulidade dessa por cerceamento do direito de defesa. Este julgador estava inclusive orientando seu voto para acolher a preliminar, mas foi convencido pelo Colegiado de que não havia omissão no aludido acórdão.

Após enfrentar as principais matérias em litígio, o voto condutor do acórdão recorrido adotou os fundamentos da decisão recorrida quanto as demais matérias de mérito, haja vista que se tratava de reprise das alegações, nos seguintes termos:

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

Ocorre que ao menos uma das questões secundárias deixou de ser adequadamente enfrentada na decisão de 1a. instância, qual seja: Item II.2.6 – O pagamento do via TDA" ..

Aduziu a recorrente em breve passagem, à fl. 3072, que recebeu TDA a prazo em pagamento do imóvel , sendo que o resgate ocorrerá em até varios anos, e não existe na legislação regra que determine a consideração da totalidade do valor recebido a prazo na apuração do tributo devido no ano-calendário de 2005.

Na decisão de 1a. instância essa matéria não foi adequadamente apreciada, tampouco no acórdão guerrado, pelo que formei convecimento de que se faz necessário a reapreciação do recurso pelo Colegiado para julgar a matéria pelo colegiado.

Diante do exposto, propugno sejam os embargos conhecidos, com fulcro no art. 65 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 256/2009, cabendo reincluir o processo em pauta de julgamentos da Turma.

O presidente da Turma, mediante despacho de 30/09/2012 determinou a reinclusão do processo em pauta para apreciar os embargos do contribuinte.

É o que importa relatar.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

Os embargos são tempestivos e merecem ser acolhidos.

Conforme relatado em exame prévio das alegações da embarque constatee
que:

“Aduziu a recorrente em breve passagem, à fl. 3072, que recebeu TDA a prazo em pagamento do imóvel, sendo que o resgate ocorrerá em até vários anos, e não existe na legislação regra que determine a consideração da totalidade do valor recebido a prazo na apuração do tributo devido no ano-calendário de 2005.

Na decisão de 1ª instância essa matéria não foi adequadamente apreciada, tampouco no acórdão guerrado, pelo que formei convencimento de que se faz necessário a reapreciação do recurso pelo Colegiado para julgar a matéria pelo colegiado.”

O próprio embargante enfatizou apenas esse ponto nos memórias apresentados a este Colegiado.

De início, esclareço que a omissão se deu em face da extensão do recurso voluntário, que discorreu sobre diversas matérias, e principalmente pelo fato de este tópico ter sido abordado como questão secundária em apenas um parágrafo nos itens finais do recurso voluntário.

Pois bem, compulsando os autos conclui que cabe razão ao embargante nesse ponto. De fato, apenas 10% do valor do imóvel foi pago a vista, pelo INCRA.

O pagamento restante se deu por meio de Títulos de Dívida Agrária (TDA's) com resgate a médio e longo prazo, trazendo a incidência do art. 21 da Lei nº 7.713/1988, *in verbis*:

“Art. 21. Nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver.”

A forma de pagamento por meio das TDA's com resgate em cinco e até em dez anos do vencimento dos títulos pode ser facilmente apurada das provas já carreadas aos autos, dentre as quais se cita os documentos contidos às fls. 1.152.

A jurisprudência predominante no CARF e no sentido de que os valores recebidos em TDA devem ser tributados nos períodos em que forem efetivamente recebidos/liquidados. Vejamos os seguintes acórdãos:

VENDA DE IMÓVEIS A PRAZO OU EM PRESTAÇÕES - DIFERIMENTO DO LUCRO BRUTO - Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do período-base da venda, o lucro bruto poderá ser reconhecido nas contas de resultado de cada exercício social proporcionalmente a receita de venda

recebida, para a determinação do lucro real. 1º CC. / 1a Câmara / ACÓRDÃO 101-92.689 em 08.06.1999 - Publicado no DOU em: 29.07.1999.

GANHO DE CAPITAL - DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO - Como regra geral, o imposto de renda das pessoas jurídicas incide sobre os ganhos auferidos pelo regime de competência. Mas essa regra tem que ser interpretada sob a égide de um princípio maior, o da capacidade financeira para honrar a obrigação tributária, ou da efetiva disponibilidade da renda a ser tributada. No caso do ganho de capital, nas alienações a prazo, a disponibilidade se materializaria com o efetivo ingresso dos recursos geradores do ganho tributável. 1º CC. / 7a Câmara / ACÓRDÃO 107-07.739 em 12.08.2004. Publicado no DOU em: 02.03.2005.

Logo, cabe acolher os embargos para excluir da tributação o valor relativo aos T D A com vencimento após dez/2005, ficando a cargo e critério da autoridade tributária efetuar o lançamento nos períodos seguintes, se for o caso.

Quanto as demais matérias em litígio verifiquei que foram adequadamente enfrentadas, conforme voto a seguir transcrito:

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 foi efetivamente entregue á 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 A 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 do contribuinte.

Em primeiro lugar reitera-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.

Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas físicas

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. (...)

(Grifei)

Por fim, cumpre asseverar que na apreciação do litígio, a autoridade julgante de segunda instância formou livremente sua convicção fundamentada nos elementos produzidos nos autos, amparada no princípio da persuasão racional (art. 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

A autoridade julgadora não fica obrigada a manifestar-se sobre todas as alegações da defesa, nem a todos os fundamentos nela indicados, ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. A recorrente não pode esperar, tampouco exigir, que sejam abordados nos votos condutores dos acórdãos, cada uma das alegações articuladas nas defesas, e sim que as questões e matérias em litígio sejam devidamente apreciadas, cumprindo-se a determinação do art. 31 do Decreto 70.235 de 1972, com redação dada pela Lei 8.748 de 1993.

No presente caso, todas as matérias em litígio haviam sido corretamente apreciadas, à exceção do diferimento da tributação em face do pagamento em TDA com vencimento futuro. Logo, quanto as demais questões os embargos devem ser mesmo rejeitados.

Frise-se, ainda, que a Unidade de Origem deverá recompor o lucro tributável de 2005 observando todos os aspectos inerentes a correta contabilização do ganho de capital e seu diferimento, inclusive quanto aos custos de aquisição da terra nua e das benfeitorias, bem como a compensação de prejuízos de períodos anteriores, se existentes, até o limite de 30% do lucro. Não é correto apenas excluir da base de cálculo o valor dos TDA com vencimento nos anos seguintes.

O mesmo critério deve ser observado na eventual tributação dos lucros diferidos para os anos seguintes, inclusive observando aspectos quanto a contagem do prazo decadencial, haja vista que no presente caso não estamos diante de vício formal na constituição do crédito tributário do ano-calendário de 2005 e sim material.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de em conhecer e acolher os embargos apresentados pelo contribuinte para retificar e ratificar o acórdão 1402-00.928 de 16/03/2009, e dar provimento parcial ao recurso voluntário e excluir da exigência do IRPJ e CSLL os valores dos TDA com vencimento a partir de jan/2006.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira