



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

Processo nº 16408.000883/2006-17
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1102-000.848 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de março de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ZARPELLON AGRO FLORESTAL S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

PRELIMINAR DE NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO.

Uma vez constatado que parte da matéria impugnada não foi apreciada pelo colegiado de primeira instância, devem os autos retornar à DRJ para que a mesma seja julgada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em anular as decisões de primeira instância para que outra seja proferida na boa e devida forma, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima – Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Integrantes do colegiado: João Otávio Oppermann Thomé, Silvana Rescigno Guerra Barretto, José Sérgio Gomes, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Antonio Carlos Guidoni Filho e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto contra decisão de primeira instância que considerou o lançamento improcedente.

A autuação diz respeito a lançamento do IRPJ (R\$ 575.072,72) e CSLL (R\$ 202.729,90), acrescidos de juros e multa de ofício de 75%, dos anos-calendário de 2001 e 2002, cuja ciência do lançamento ocorreu em 31.07.2006.

Exige-se ganho de capital, não acrescido à base de cálculo para fins de apuração do IRPJ e adicional e da CSLL, com o seguinte enquadramento legal: art. 3º, § 3º da Lei 9.249/95; arts. 8º e 19 da Lei 9.393/96; art. 25, II da Lei 9.430/96; e arts. 521 e 523 do RIR/99, art. 173, I, da Lei 5.172/66, em razão das infrações abaixo:

a) O sujeito passivo é acusado de ter adicionado às receitas da atividade rural, para fins de cálculo do lucro presumido, as receitas de vendas de bens do ativo permanente, quando deveria ter apurado os respectivos ganhos de capital e só então adicioná-los ao lucro presumido;

b) na apuração de ganho de capital pela alienação da terra nua, a fiscalização desqualificou os ajustes contábeis dos custos de aquisição efetuados pelo sujeito passivo.

Também foi acusado de não ter procedido à retenção e ao recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre a parcela dos lucros distribuídos que excedeu aos lucros acumulados e às reservas de lucros existentes no ano-calendário de 2001, com enquadramento legal nos arts. 722, 723, 725, 726 e 957 do RIR/99, o que implicou na imposição de multa isolada e juros de mora isolados relativos ao ano-calendário de 2001.

Passo a relatar as informações contidas no relatório de atividade fiscal, de fls. 537/575.

A empresa foi constituída sob a forma de sociedade anônima em 12.03.2001, com capital inicial de R\$ 40,00, tendo por objeto social, a atividade de agricultura, reflorestamento e extração vegetal, e ainda, comercialização de produtos obtidos no exercício dessas atividades.

Em 05.04.2001 foi realizada a 2ª Assembléia Geral Extraordinária, na qual se aprovou a incorporação nessa empresa, de parcela patrimonial desmembrada da empresa Arvoredos Agro-Florestal S/A, com incorporação de parte do patrimônio líquido de igual valor, representado por R\$ 540.000,00 de capital social e R\$ 8.890,00 de lucros acumulados.

Os imóveis rurais e reflorestamentos foram incorporados ao imobilizado, como integralização de capital.

A seguir ocorreram as alienações dos imóveis, a prazo, e os pagamentos foram efetuados entre maio de 2001 e julho de 2002.

Fazenda	Valor de aquisição- R\$	Valor de alienação- R\$	Data da escritura
Fazenda Balão	353.618,03	1.500.000,00	05/07/2001
Fazenda Barro Preto	41.123,24	1.123.000,00	19/07/2001
Fazenda Cadeado	154.143,39	498.000,00	06/2001

À medida em que a autuada recebia o valor relativo à alienação, efetuava adiantamentos de dividendos aos sócios, de forma que ao final, do total recebido de R\$ 3.123.000,00, adiantou dividendos no valor de R\$ 2.879.566,89.

Acusa a fiscalização que a contribuinte jamais operou o objeto social constante de seus estatutos, e que a única operação de fato executada consistiu na alienação do patrimônio incorporado mediante a cisão da empresa Arvoredo Agro-Florestal S/A com a distribuição dos resultados aos sócios concretizando-se de forma indireta a dissolução da própria sociedade, com a devolução do patrimônio líquido aos sócios, de forma que, uma vez diluído o patrimônio líquido entre os sócios não resta nenhuma capacidade operacional da pessoa jurídica.

Acusa ainda, que a devolução do patrimônio líquido entre os sócios, foi feita com infração à legislação tributária, praticada pelos dirigentes da sociedade consistente no não oferecimento à tributação dos resultados obtidos na alienação dos bens do ativo imobilizado, inflando o resultado líquido em face do não pagamento dos tributos e distribuído indevidamente as quantias equivalentes aos tributos sonegados a título de dividendos aos sócios.

A empresa optou pelo lucro presumido. Separou contabilmente os resultados obtidos com a venda da terra nua dos resultados com a venda do reflorestamento e projetos florestais existentes nos imóveis, dando tratamento tributário de ganho de capital à venda de terra nua e de receita da atividade ao valor recebido atribuído às florestas.

Para efeito de apuração de ganho de capital, ao valor de aquisição, adicionou ajustes de acordo com o valor declarado a título de ITR pelo antigo proprietário, resultando na não apuração de ganho de capital.

Afirma a fiscalização que não subsiste o ajuste contábil do custo de aquisição feito pela fiscalizada no valor da terra nua informado no Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT, pois não estariam presentes os requisitos para a adoção do critério previsto no art. 19 da Lei 9.393/96, pois os terrenos rurais foram adquiridos em abril, por força de incorporação patrimonial e alienados em junho e julho de 2001, antes portanto, da entrega do DIAT do ano de 2001 pela adquirente. Cita o art. 10 da IN SRF 84/2001. Além disso, os valores da terra nua informados no DIAT – ITR apresentadas pelos antigos proprietários não coincidem com os ajustes feitos pela fiscalizada na sua contabilidade.

A fiscalizada tributou os recebimentos referentes aos contratos particulares de compra e venda de floresta em pé como se fosse receita da atividade, embora tenha contabilizado corretamente esses pagamentos como receita não operacional de vendas do ativo imobilizado. Apurou como base do IRPJ apenas 8% dos valores relativos a esses contratos, recebidos em cada trimestre, e 12% da CSLL. Além desses tributos, a fiscalizada declarou e recolheu mensalmente as contribuições para o PIS e COFINS como se devidas fossem sobre as parcelas recebidas.

A autoridade fiscal afirmou que não está certa a tributação dos resultados sobre as vendas de florestas, uma vez que não se trata de receita da atividade operacional da pessoa jurídica, mas sim de ativo imobilizado sujeita a apuração de ganho de capital, como corretamente contabilizou a empresa.

Acusa a fiscalização que a autuada adotou na tributação dos resultados, procedimentos que seriam típicos da exploração da atividade rural, mas que ainda que o objeto social aponte para a exploração desse tipo de atividade, as operações praticadas não se identificam com tal conceito.

Afirma a fiscalização que os bens incorporados ao ativo permanente imobilizado da fiscalizada sejam os terrenos, sejam as florestas mesmo que destinados à exploração da atividade agroflorestal, sujeitam-se, uma vez alienados, às normas de apuração de ganho de capital.

Em relação à terra nua, a própria fiscalizada não teve dúvidas quanto ao tratamento correto como ganho de capital embora tenha se utilizado de procedimentos incorretos na apuração dos ganhos que levaram à anulação do ganho verificado.

De acordo com o § 3º do art. 4º da Lei 8.023/90, “na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola e será tributado de acordo com o disposto no art. 3º combinado com os arts. 18 e 22 da Lei 7713/88”.

A fiscalização salienta que as florestas e direitos florestais também devem ser contabilizados como ativo permanente da empresa e estão sujeitos a quotas de exaustão pela sua exploração, que poderão ser computados como custo ou encargos, nos termos dos arts. 328 e 334 do RIR/99, e que por não estarem sujeitos a depreciação, não se enquadram na previsão legal de dedução integral no próprio ano de aquisição. (art. 6º da MP 2159-70, de 24.08.2001, visto que aquela só é permitida em se tratando de depreciação propriamente dita dos bens do ativo permanente imobilizado, adquiridos para uso na referida atividade.

Assim, o ganho na alienação de tais ativos não compõe o resultado da atividade rural, nos termos do § 1º do art. 11 da IN SRF 257/2002, que dispõe sobre a tributação do resultado da atividade rural das pessoas jurídicas, mas deverão ser acrescidos à base de cálculo, no mês em que forem auferidos, como ganhos de capital, conforme § 2º do art. 12 e 19 da mesma IN.

Acrescenta que ainda que se admitisse o mesmo tratamento às florestas e direitos florestais para os demais bens da atividade rural, exceto a terra nua, uma vez mais não estaria correto o procedimento adotado pela fiscalizada na apuração dos tributos devidos, pois o art. 11 da citada IN define como resultado da atividade rural “a diferença entre os valores das receitas auferidas e da despesas incorridas no período de apuração...”.

O art. 4º do mesmo ato define a receita bruta da atividade rural “aquela decorrente da exploração das atividades relacionadas no art. 2º”, nas quais se incluem no inc. III: “a extração e a exploração vegetal e animal”, e no inc. IV: “o cultivo de florestas que se destinem ao corte para a comercialização, consumo ou industrialização”.

Por sua vez, o § 1º do art. 11 citado dispõe que “o resultado da alienação de bens utilizados exclusivamente na produção, com exceção da terra nua e observado o disposto no § 5º do art. 14 e nos arts. 20 e 22 compõem o resultado da atividade rural”.

Assim, conclui que mesmo que não fosse dado tratamento de ganho de capital, o resultado da alienação das referidas florestas deveria ser acrescido ao resultado da exploração da atividade rural e não poderiam ser tratadas como receitas da exploração da atividade, como pretendido pela autuada.

Observa ainda que embora a terra nua e as florestas tenham sido objeto de documentos distintos de alienação, sendo as primeiras mediante escritura pública e as segundas por meio de contrato particular de compra e venda, ambos foram firmados na mesma data. Dessa forma foi apurado o ganho de capital obtido em conjunto na alienação de cada um dos terrenos rurais.

Calculado o ganho de capital, apurado o imposto de renda e o adicional, calculou o total do imposto de renda, deduziu o imposto declarado e obteve a diferença do imposto de renda devido. Efetuou o mesmo em relação à CSLL. Reconheceu que não há incidência da contribuição para o PIS e COFINS.

Ao ajustar os resultados apurados na contabilidade com a adição da diferença dos tributos, a fiscalização verificou que a fiscalizada efetuou a distribuição de lucros no ano de 2002 por conta de período-base ainda não encerrado, em valor superior aos lucros acumulados e reservas disponíveis em 31.12.2001 (uma vez que apurou prejuízo no ano de 2002), de modo que as parcelas excedentes devem ser submetidas à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei 7.713/88, com base na tabela progressiva mensal a que se refere o art. 3º da Lei 9.250/95. A fiscalização efetuou os ajustes necessários e também ajustou os resultados, acrescentando-se a eles os ajustes de custos relativos ao DIAT – ITR.

Conclui que após o mês de fevereiro de 2002 todos os valores adiantados aos sócios a título de antecipação de dividendos estão sujeitos à tributação e no mês de fevereiro apenas o valor de R\$ 57.598,40. Tendo em vista que a fonte pagadora não efetuou a retenção e nem recolheu o IRRF que seria devido, está sujeita à multa de ofício prevista no inciso II, do art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela MP 303/2006, nos termos do art. 9º da MP 16/2001, convertida na Lei 10.426/02. Sujeita-se também aos juros de mora pelo atraso, calculados com base na taxa selic, conforme § único do art. 722 do RIR/99. A multa e os juros incidem sobre o valor que deveria ter sido retido.

A fiscalização afirma que não subsiste o ajuste contábil do custo de aquisição feito pela fiscalizada no valor da terra nua, demonstrado com base no ITR-DIAT, porque não se encontram presentes os requisitos para adoção do critério previsto no art. 19 da Lei 9393/96 e IN SRF 84, de 11.10.2001, § 1º, I, pois as DIAT do ano de 2001 foram apresentadas pelos novos adquirentes. Afirma ainda que os valores da terra nua informados nas DIAT – ITR apresentadas pelos antigos proprietários referidos não coincidem com os ajustes feitos pela fiscalizada na sua contabilidade. Diz que esses ajustes consistiram em verdadeira “conta de chegar” de modo a anular o ganho de capital que ocorreria sobre a venda das terras nuas e benfeitorias (mesmo consideradas isoladamente das florestas).

Conclui que não procedem os ajustes feitos, devendo prevalecer os custos de aquisição, tanto da terra nua, quanto das florestas.

Atribuiu a responsabilidade solidária aos sócios (art. 124, I, 135, III, do CTN) em razão de o objetivo ter sido a alienação do patrimônio incorporado mediante a cisão da empresa Arvoredo Agro-Florestal, com a distribuição do resultado aos sócios, concretizando-se

de forma indireta a dissolução da própria sociedade, com a devolução do patrimônio líquido aos sócios.

Acrescenta que neste caso, a devolução do PL entre os sócios, foi feita com infração à legislação tributária, praticada pelos dirigentes da sociedade, consistente no não oferecimento à tributação dos resultados obtidos na alienação dos bens do ativo imobilizado, inflando o resultado líquido em face do não pagamento dos tributos e distribuindo indevidamente as quantias equivalentes aos tributos sonegados a título de dividendos aos sócios, pois, na verdade foi distribuído aos sócios não apenas os lucros apurados, como todo o PL, inclusive o capital social investido. Concluiu que na prática houve a extinção da sociedade de forma irregular, e que não se trata de mero inadimplemento da obrigação tributária, mas sim de pagamento de tributo a menor efetuado com base em estudado planejamento não amparado pela legislação tributária, agravado pela distribuição de lucros inflados indevidamente pelo não pagamento de tributos.

Afirma que o acionista-diretor Leondy Zarpellon foi beneficiado no valor de R\$ 1.069.742,30 que representa 37,15% do total de dividendos distribuídos aos sócios. De outra parte, deixaram de recolher R\$ 777.802,82 de IRPJ e CSLL devidos, que deveriam ser pagos antes da distribuição aos sócios.

A ausência de qualquer atividade operacional da empresa nos últimos 4 anos denota que o objetivo de fato da constituição da sociedade, mediante cisão da Cia. Arvoredo Agro-Florestal, foi promover a liquidação do patrimônio e sua devolução aos sócios, mal disfarçada sobre a forma de dividendos, tendo ocorrido na prática a dissolução de fato da sociedade.

Assim, nos termos do art. 135, III, do CTN, os diretores eleitos conforme a Ata da Assembléia Geral de Constituição e posteriormente ratificados na Primeira Assembléia Geral Extraordinária, conforme ata da empresa, são pessoal e solidariamente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes às obrigações tributárias resultantes dos atos praticados com infração da lei tributária. Os atos de gestão perpetrados pelos sócios-diretores, concernentes ao não pagamento dos tributos na forma da lei e a imediata e subsequente distribuição dos resultados obtidos com a alienação do patrimônio da companhia aos sócios, conforme amplamente demonstrado, tornaram inexecutível a satisfação do crédito tributário pela pessoa jurídica autuada.

Também restou caracterizada a responsabilidade solidária dos sócios-diretores nos termos do art. 124, I, do CTN, pois tinham interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, uma vez que o não pagamento dos tributos na forma devida, propiciou-lhes uma distribuição mais benéfica dos resultados sob a forma de dividendos.

Apresentada impugnação, transcrevo do relatório contido na decisão de primeira instância, a argumentação do sujeito passivo:

6. Cientificada dos lançamentos em 31.07.2006, a interessada os impugnou no dia vinte e três seguinte (fls. 614/630). Alegou preliminarmente que, à época da ciência do lançamento, já havia decaído o direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário sobre os fatos geradores ocorridos no segundo trimestre de 2001, uma vez que, em não havendo dolo, fraude ou

simulação, é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, o prazo decadencial para a exigência de tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, como é o caso do IRPJ e da CSLL.

7. Contra o mérito, disse ela, em suma:

7.1. que não procede a apuração de ofício do ganho de capital porque o art. 523 do RIR/1999 considera como custo de aquisição e preço de venda do imóvel rural o valor da terra nua (VTN) constante do documento de informação e apuração do imposto territorial rural (DIAT) nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente;

7.2. que não há, nem na Lei nº 9.393, de 1996, nem no RIR/1999, a imposição de o DIAT ser entregue em nome do próprio contribuinte; basta a sua entrega;

7.3. que, assim, foram absolutamente corretos os ajustes efetuados com o fito de cumprir a regra do citado artigo 523;

7.4. que, no que diz respeito às vendas de florestas em pé, os recebimentos a esse título configuram, diferentemente da afirmação do autuante, atividades consideradas rurais, conforme previsto no art. 2º, IV, da IN SRF nº 257, de 2002 ("Art. 2º A exploração da atividade rural inclui as operações de giro normal da pessoa jurídica, em decorrência das seguintes atividades: IV — o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização");

7.5. que esta norma regulamentar traduz fielmente a regra estampada na Lei nº 9.430, de 1996, assim redigida: "Art. 59 Considera-se, também, como atividade rural o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização";

7.6. que, no presente caso, efetuou vendas de florestas plantadas em propriedades rurais, as quais foram plantadas há muitos anos atrás e consistiam em determinadas espécies de árvores cujo plantio obedecia a projetos protocolados no IBAMA, com compromisso de manutenção e cultivo por prazo mínimo de vinte anos;

7.7. que as árvores cultivadas se destinavam ao corte e, com esta destinação, foram por ela comercializadas;

7.8. que elas foram vendidas como florestas em pé, cuja receita foi submetida à tributação, com base no lucro presumido, na forma determinada pelos artigos 518 e 523 do RIR/1999; e

7.9. que somente foram computadas como ganho de capital as vendas de terra nua, nos termos do art. 523 do RIR/1999.

8. Contrapôs-se a interessada à exigência da multa proporcional e dos juros de mora com o argumento de que a acumulação desses dois encargos configura confisco, o que é vedado pela Constituição Federal.

9. *Contra a aplicação da multa isolada, ela alegou, em resumo:*

9.1. *que tal punição contraria a ampla jurisprudência do Conselho de Contribuintes e, além disso, foi calculada erroneamente;*

9.2. *que a multa isolada não pode ser aplicada em concomitância com a de ofício e nem depois do término do período-base;*

9.3. *que é esse o entendimento do Conselho de Contribuintes, como denotam as ementas de acórdãos transcritas na impugnação;*

9.4. *que, além disso, ao estabelecer a base de cálculo da multa isolada, o autuante cometeu evidente erro, pois não poderia "deduzir do resultado do exercício "Diferença IRPJ Devido" e "Diferença CSLL Devida", quer no ano-calendário de 2001, quer no ano-calendário de 2002"; e*

9.5. *que essas deduções são absolutamente indevidas porque os seus valores correspondem às diferenças de IRPJ e CSLL aqui contestadas e porque seus resultados são tributados pelo regime de caixa, conforme autorizado pelo art. 1º da IN SRF nº 104, de 1998.*

10. *Por fim, a interessada reclamou da atribuição da responsabilidade tributária ao Sr. Leondy Zarpellon, seu acionista e diretor, e ao Sr. Marcelo Vosnika, seu diretor, porque o comportamento deles não se amoldou aos fatos que ensejam a responsabilização solidária prevista nos artigos 124, I, e 135, III, do Código Tributário Nacional.*

Por maioria de votos, a Turma Julgadora considerou o lançamento improcedente.

Afastou do IRPJ e da CSLL lançados, os montantes correspondentes ao 2º trimestre de 2001 (R\$ 18.812,75 e R\$ 8.349,39), por ter ocorrido a decadência, já que a ciência do lançamento foi dada em 31.07.2001.

Em relação à exclusão do IRPJ e da CSLL, dos demais trimestres dos anos-calendário de 2001 e 2002, transcrevo do voto condutor do acórdão os respectivos fundamentos:

No que tange ao mérito, o art. 523 do RIR/1999 é o principal pilar da acusação de que o ganho de capital auferido na alienação das florestas em pé não foi acrescido, como deveria, ao lucro presumido. Diz o sobredito artigo que, para fins de apuração de ganho de capital na alienação de imóvel rural, considera-se custo de aquisição e preço da venda o valor da terra nua (VTN) constante do documento de informação e apuração do ITR-DIAT nos anos da ocorrência dos eventos.

Observe que o dispositivo legal se refere ao imóvel rural de forma abrangente; não faz referência somente à porção da terra

cultivável, ou terra nua, como a denomina a lei. Assim, o intérprete da lei é levado a concluir que, ainda que existam edificações e plantações no imóvel rural, somente a alienação da terra nua implica a apuração do ganho de capital; as importâncias recebidas pela eventual venda de outros bens integram a receita da atividade.

A IN-SRF nº 257, de 2002, por seu turno, preceitua, no seu artigo 2º, que a exploração da atividade rural inclui as operações de giro normal da pessoa jurídica em decorrência, entre outras, da venda de pinheiros e madeira de árvores plantadas na propriedade rural (inciso VIII, "d", 3).

De outro lado, houve por bem a mesma norma deixar patente, no seu art. 3º, as atividades que não são consideradas rurais. E, como se pode observar, entre as atividades ali listadas não foi incluída a venda de floresta plantada.

Um outro dispositivo legal que merece destaque na presente questão é o § 3º do art. 40 da Lei nº 8.023, de 1990. Diz ele que "Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola e será tributado de acordo com o disposto no art. 30, combinado com os arts. 18 e 22 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988".

Os bens utilizados na produção agrícola são os tratores, as colheitadeiras, as empilhadeiras, as serras, os silos, os galpões, tudo, enfim, que é empregado no cultivo, corte e armazenamento da produção. Pelo fato de o dispositivo legal excetuar da receita da atividade agrícola tão-somente o valor da terra nua, ousou afirmar que até mesmo a sede de uma fazenda, que, além de abrigar a sua administração, pode servir de moradia para os seus donos e empregados, deve ser considerada bem ligado à produção.

Com base no texto do dispositivo, pode-se afirmar que, se uma floresta não constitui a própria produção agrícola, constitui, por certo, bem nela utilizado. Se a floresta é cultivada para corte, é com certeza a própria produção; se os seus frutos, folhas e galhos é que se destinam à venda, então é, sem dúvida, bem ligado à produção. Não fosse assim, seguramente a lei cuidaria de excetuar o seu valor da receita da atividade agrícola, tal qual fez com o valor da terra nua.

Um outro aspecto que induz o intérprete da lei a essa conclusão é o de que, se o preço recebido pela eventual venda de algum bem do ativo permanente ligado à produção constitui receita da atividade agrícola, não há como o valor recebido pela venda da floresta, cortada ou em pé, deixar de constitui-la, seja a floresta considerada produção ou bem nela utilizado.

Diante do exposto, reputo acertado o procedimento da interessada de computar como receita da atividade rural o montante da alienação das florestas e, por conseguinte, rejeito o lançamento do IRPJ e também o da CSLL, uma vez que ambos,

embora com fundamentos legais distintos, tiveram a mesma motivação.

A multa isolada também foi excluída pelas razões seguintes, transcritas a partir do voto condutor do acórdão:

O lançamento da multa isolada, efetuado com base no art. 957 do RIR/1999, não merece outra sorte.

A redação do sobredito dispositivo legal à época da ciência do lançamento era a que lhe foi dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 303, de 30.06.2006, in verbis:

(...)

Observo que a expressão "exigida isoladamente" constante no inciso II acima força o intérprete da lei a concluir que somente a multa nele prevista é passível de ser exigida independentemente da exigência do tributo. Isso porque, se a multa prevista no inciso anterior fosse passível de cobrança isolada, ou nele constaria também a mesma expressão, ou ela não constaria em nenhum dos dois dispositivos.

Certamente por comungar nesse entendimento, houve por bem o autuante enquadrar no inciso II o procedimento da interessada de distribuir, em 2002, lucros por conta de período-base ainda não encerrado em valor superior à soma dos lucros acumulados com as reservas disponíveis em 31.12.2001, sem reter e recolher o imposto a que estava sujeito o valor excedente, nos termos do § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988.

Todavia, o inciso II somente se aplica às hipóteses previstas nas suas alíneas "a" e "b", e nenhuma delas guarda estreita correlação com o procedimento da interessada.

Por último, lembro que, no direito tributário, assim como no direito penal, as penalidades devem obedecer ao princípio da tipicidade cerrada, assim entendido aquele que exige que a pena aplicável esteja perfeitamente especificada na lei e, desse modo, não demande jamais esforço algum de interpretação do aplicador da lei.

Diante disso, rechaço também o lançamento da multa isolada, por considerá-lo sem amparo legal.

Um dos julgadores que acompanharam o relator proferiu declaração de voto. Seu voto diverge do relator quanto ao fundamento para exclusão da multa isolada. Entende que a multa aplicável na hipótese apresentada não era a de 50%, prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela MP 303/2006, mas a de 75%, prevista no inciso I daquele dispositivo legal.

Interposto recurso de ofício, o processo foi encaminhado a este Conselho.

Na sessão de 14.12.2010, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção determinou o retorno dos autos à DRJ para apreciação da matéria relativa aos ajustes

promovidos pelo sujeito passivo, para cálculo do ganho de capital relativo à alienação da terra nua, por ter sido impugnada e não julgada.

O segundo acórdão de primeira instância consignou que somente a venda de terra cultivável ou terra nua, pode obrigar o vendedor a apurar ganho de capital. Seus fundamentos são:

a) conforme os autos, as receitas auferidas com as alienações das terras nuas foram separadas das auferidas com as vendas dos reflorestamentos e dos projetos florestais existentes nos imóveis;

b) que não houve ganho de capital na alienação das terras nuas porque o valor que lhes foi atribuído na declaração do ITR foi ajustado em decorrência de avaliação;

c) que segundo o art. 523 do RIR/99, somente a alienação da terra nua pode obrigar o vendedor a apurar ganho de capital;

d) que referido artigo se refere ao imóvel rural de forma abrangente e não faz referência somente à porção da terra cultivável, à terra nua, e consequentemente, há de se concluir que ainda que haja plantações e edificações no imóvel rural, somente a alienação da terra nua pode implicar a apuração de ganho de capital, e que as importâncias recebidas pelas vendas de outros bens integram a receita da atividade;

e) a IN 257/2002, em seu art. 2º, preceitua que a exploração da atividade rural inclui as operações de giro normal da pessoa jurídica, em decorrência, entre outras, da venda de pinheiros e madeira de árvores plantadas na propriedade rural (inciso VIII, d, 3); assim, a existência de pinheiros e árvores plantadas na propriedade rural descaracteriza-se como terra nua, e afasta a hipótese de ganho de capital em sua venda;

g) que tal norma também listou, em seu art. 3º, as atividades que não são consideradas rurais, e como entre as atividades listadas não foi incluída a venda de floresta plantada, o vendedor não está sujeito à apuração de ganho de capital;

h) como o autuante reconheceu que a interessada não auferiu ganho de capital nas alienações das terras nuas, as únicas que, conforme a legislação citada podem produzir ganho de capital, não se pode deixar de reputar como acertadas as razões interpostas contra o suposto ganho de capital.

É o relatório.

Voto

Conselheira Albertina Silva Santos de Lima

O recurso de ofício atende às condições de admissibilidade e deve ser conhecido.

O litígio diz respeito a exigência de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2001 e 2002 em razão, de ganhos de capital, não terem sido acrescidos à base de cálculo do IRPJ, CSLL e do adicional, de empresa optante do regime do lucro presumido.

Também foi exigida multa isolada de 50% e juros de mora isolados, pela falta de retenção e recolhimentos de IRRF sobre lucros distribuídos em excesso, em relação aos lucros acumulados e reserva de lucros, que incidiram sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido. A base legal da exigência da multa de ofício isolada é o inc. II, do art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada MP 303/2006, nos termos do art. 9º da MP 16/2001, convertida na Lei 10.426/02. A base legal para exigência dos juros isolados é o art. 722 do RIR/99.

A fiscalização atribuiu a responsabilidade solidária aos sócios-gerentes (arts. 124, I, e 135, III, todos do CTN).

A fiscalização acusa a recorrente de ter adotado na tributação dos resultados, procedimentos que seriam típicos da exploração da atividade rural, cujas operações praticadas não se enquadrariam nesse conceito, e que mesmo que tivesse executado operações próprias de exploração da atividade rural, as operações relativas à alienação dos terrenos rurais e respectivos direitos florestais não teriam o tratamento dado pela empresa.

Afirma que os bens incorporados ao ativo permanente imobilizado, sejam os terrenos, sejam as florestas, mesmo que destinados à exploração da atividade agro-florestal, sujeitam-se, quando alienados, às normas de apuração de ganho de capital.

Segundo a fiscalização, em relação à terra nua, a contribuinte deu tratamento adequado, como ganho de capital, mas se utilizou de procedimentos incorretos na apuração dos ganhos de capital que levaram à anulação do ganho verificado.

No item 7.2 do Termo de verificação fiscal, a fiscalização consignou que os ajustes feitos para cálculo do ganho de capital na alienação da terra nua são indevidos, devendo prevalecer os custos de aquisição.

Segundo a fiscalização, o custo de aquisição dos terrenos e florestas é aquele que foi estabelecido no laudo de avaliação e no protocolo de cisão, conforme contabilizado no ativo permanente. Desconsidera o ajuste contábil do custo de aquisição efetuado com base no Demonstrativo de Informação e Apuração do ITR – DIAT, porque não estariam presentes os requisitos para a adoção do critério previsto no art. 19 da Lei 9.393/96.

A fiscalização também acusa a autuada, de que os valores da terra nua informados nas DIAT-ITR apresentadas pelos antigos proprietários não coincidem com os ajustes feitos na escrituração contábil.

Os ajustes teriam consistido em “conta de chegar” de modo a anular o ganho de capital que ocorreria sobre a venda das terras nuas e benfeitorias, mesmo consideradas isoladamente das florestas.

Na sessão de 14/12/2010, pelo acórdão 1402-00.336, o colegiado determinou o retorno dos autos à DRJ para que fosse apreciada a matéria relativa aos ajustes efetuados na apuração do ganho de capital (alienação da terra nua), por ter sido impugnada e não julgada.

Ocorre que a segunda decisão de primeira instância também não apreciou essa matéria, pois parte do seguinte pressuposto:

de acordo com os autos, não houve ganho de capital na alienação das terras nuas porque o valor que lhes foi atribuído na declaração do ITR foi ajustado em decorrência de avaliação

Entretanto, os mencionados ajustes também integram a acusação fiscal.

Os cálculos do ganho de capital da terra nua efetuados pela autoridade fiscal foram efetuados desconsiderando-se os ajustes efetuados.

Logo, mesmo na hipótese de se considerar que tem razão o acórdão de primeira instância ao concluir que a alienação da floresta plantada não sujeita o vendedor à apuração de ganho de capital, resta em discussão a apuração do ganho de capital na alienação da terra nua, uma vez que os ajustes que levaram à atualização dos valores de aquisição foram contestados pela fiscalização.

Observe-se que nos itens 7.3.1, 7.3.2 e 7.3.3 consta a forma de apuração do resultado apurado na alienação da Fazenda Cadeado, Fazenda Balão e Fazenda Barro Preto, onde a fiscalização para obter o custo de aquisição, parte do valor de aquisição da terra nua mais benfeitorias e o adiciona ao valor do reflorestamento, e compara o valor obtido, com o respectivo valor da alienação, sendo a diferença entre o valor total de aquisição e o valor total da alienação, o resultado apurado na alienação do bem.

A seguir, a fiscalização apura o percentual de ganho em relação ao valor de alienação que é multiplicado pelo valor das parcelas pagas, em cada mês, e são esses os valores tributados, conforme se verifica no demonstrativo do ganho de capital tributável apurado. A seguir a autoridade fiscal calcula o tributo e adicional e deduz o tributo declarado.

Consequentemente, a apreciação do recurso de ofício contra o acórdão da Turma Julgadora de primeira instância na forma em que está, implicará em julgar matéria impugnada que não foi apreciada, com supressão de instância, razão pela qual os autos devem retornar à DRJ para que seja apreciada essa matéria, e conforme o caso, as demais matérias não apreciadas.

Do exposto, voto por anular as decisões de primeira instância para que outra seja proferida na boa e devida forma.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Relatora

Processo nº 16408.000883/2006-17
Acórdão n.º **1102-000.848**

S1-C1T2
Fl. 15

CÓPIA