



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

Processo nº 18471.000105/2003-39
Recurso nº 159.062 De Ofício
Acórdão nº **1302-00.356 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 01 de setembro de 2010
Matéria IRPJ - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GUTIMPEX IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2000

Ementa:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa se o sujeito passivo demonstra ter pleno conhecimento acerca da infração que lhe foi imputada, e, com base nisso, exerce, com plenitude, esse mesmo direito. Recurso de Ofício a que se dá provimento para determinar, em respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição, que nova decisão seja prolatada em primeira instância acerca das questões de mérito apresentadas na impugnação interposta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** da primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso de ofício.

Marcos Rodrigues de Mello

Presidente

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

Processo nº 18471.000105/2003-39
Acórdão n.º **1302-00.356**

S1-C3T2
Fl. 2

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Rodrigues de Mello, Wilson Fernandes Guimarães, Daniel Salgueiro da Silva, Irineu Bianchi, Eduardo de Andrade e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junior.

Relatório

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, consubstanciada no art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235/72, com a alteração introduzida pela Lei n.º 9.532/97, recorre a este Colegiado de sua decisão, em face da exoneração que prolatou concernente à parcela do crédito tributário constituído contra a empresa em referência.

Trata o processo de exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), relativa ao exercício de 2000, formalizada em decorrência da imputação de falta de adição ao lucro líquido, na determinação do lucro real, de reserva decorrente de direito a receber da União (Títulos da Dívida Agrária – TDA).

Discordando do lançamento tributário, a contribuinte apresentou impugnação ao feito fiscal, fls. 121/133, argumentando, em síntese, o seguinte:

- que a autoridade autuante teria alegado que ela teria a propriedade do imóvel desapropriado, tendo adquirido Títulos da Dívida Agrária, os quais teriam valor de face e não seriam passíveis de reavaliação, mas, adiante, teria reconhecido que o valor da desapropriação estaria sendo questionado, o que significaria que ela não teria recebido nenhum título, fato que só ocorreria por ocasião da sentença final transitada em julgado;

- que tal dúvida deixaria confusa a autuação, uma vez que a reavaliação em questão teria sido incidente sobre a área desapropriada, em sua extensão adquirida, que foi objeto de laudo de avaliação do perito judicial, nos autos expropriatórios;

- que a reavaliação decorreria da atualização da avaliação feita por perito e não em razão de valor aleatório, como alegou o autuante;

- que não se traduziria a reavaliação em lucro operacional, pois não teria havido realização ou incorporação dela em reserva de capital ou ao próprio capital, como teria entendido a autoridade fiscal (disse que tal tratamento não seria aceito pela legislação em vigor, bem como as multas aplicadas - transcreveu os arts. 277 e 278 do RIR/1999);

- que, ainda que tivesse havido realização, o que não teria acontecido, esta se sujeitaria ao art. 423 do RIR/1999, que isenta de imposto o ganho obtido nas operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária;

- que a reavaliação de um bem do ativo permanente deveria ser lançada na conta investimentos ou imobilizado, dependendo de sua classificação;

- que não se trataria de lucro operacional nem não operacional, uma vez que não teria sido realizada (transcreveu os arts. 434 e 435 do RIR/1999);

- que a simples glosa do laudo de avaliação se traduziria em confronto fiscal e ensejaria laudo contraditório, o que não se verificou;

- que o art. 4º da Lei nº 9.959/2000 determina que o momento exato em que a reavaliação será computada na determinação do lucro real é na efetiva realização do bem avaliado, que ocorre quando: a) da alienação sob qualquer forma; b) baixa ou perecimento; c) depreciação, amortização ou exaustão;

- que, inexistindo tais contingenciamentos, seria improcedente a autuação.

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, analisando o feito fiscal e a peça de defesa, prolatou o Acórdão nº 12-13.062, de 18 de janeiro de 2007, conforme ementa abaixo reproduzida.

NULIDADE. VÍCIO DE CONTEÚDO. FATO GERADOR INCONSISTENTE. DESATENDIMENTO AO ART. 142 DO CTN.

O descompasso entre as causas que dariam ensejo à exigência tributária acarreta a nulidade do lançamento por vício de conteúdo, em razão do descumprimento das disposições do art. 142 do CTN, que prevê a correta verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Da decisão em referência, extraem-se os seguintes fragmentos:

...

Apesar de não constar dos autos a cópia do processo movido pelos expropriados contra a União, questionando o valor da desapropriação, não há controvérsia quanto à existência dessa ação, uma vez que o próprio autuante a reconhece. Portanto, não se pode dizer, como fez o autuante, que a interessada adquiriu TDAs: o que a interessada detinha, no momento da reavaliação, era o direito de receber tais títulos, os quais, no entanto, ainda não tinham definida a quantidade, que é expressada pelo valor final da indenização.

De acordo com a certidão de registro de imóveis de fls. 81/82, o imóvel rural em questão era de propriedade de João Bueno de Melo, que adquiriu do Estado do Paraná o domínio pleno das terras em 1958. O referido imóvel foi seqüestrado em 23/02/1960 e desapropriado pelo Incra. Em 02/09/1983, os direitos de crédito dessa desapropriação foram transferidos para Fernando Nelson Moreira, que os cedeu para a interessada em 19/05/1999, conforme escritura pública de fls. 78/79. A interessada, por sua vez, notificou judicialmente (fls. 86/111) o Incra da referida cessão de direitos, o qual recebeu o mandado em 28/09/1999.

Por ocasião da presente autuação, lavrada em 23/01/2003 e cientificada no dia seguinte, o próprio autuante reconheceu que ainda não havia TDAs que pudessem ter sido objeto de reavaliação pela interessada, razão pela qual a alegação da autoridade fiscal, correta mas não oportuna, de que tais títulos não podem ser reavaliados porque possuem valor de face, não pode servir de amparo ao lançamento.

O fato gerador da obrigação tributária, no presente caso, foi a falta de adição da reavaliação ao lucro real, tendo em vista que o autuante considerou indevida a constituição da reserva contábil. Entretanto, não logrou definir corretamente o motivo pelo qual considerou incorreto o procedimento da interessada: se pela reavaliação dos TDAs que ainda não possuía, se pela reavaliação do direito de receber a indenização.

Não se trata aqui de julgar se a reavaliação foi pertinente ou correta, tendo em vista, como já explicitado, que o autuante não verificou corretamente a hipótese de incidência da infração que atribuiu à interessada. O fato é que a interessada reavaliou um direito, o que o autuante até reconheceu inicialmente. Só que, em seguida, sustentou a autuação em uma situação que ainda não havia ocorrido, que era a efetiva propriedade dos TDAs pela interessada.

Esse descompasso em definir corretamente a origem do fato gerador acarreta a nulidade do lançamento por vício de conteúdo, uma vez que contraria as disposições do art. 142 do CTN e cerceia o pleno direito de defesa da interessada.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, eis que o montante de imposto e multa exonerado pela autoridade de primeiro grau ultrapassa o limite estabelecido pela Portaria MF nº. 3, de 2008, conheço do apelo.

Trata o presente de RECURSO DE OFÍCIO, decorrente de exoneração de crédito tributário promovida pela autoridade julgadora de primeira instância a partir da decretação da nulidade do lançamento.

O voto condutor da decisão exarada na instância *a quo* assinala que a autoridade fiscal não definiu corretamente a origem do fato gerador, vez que, apesar de reconhecer em dado momento a existência do direito que serviu de base para reavaliação, em outro instante sustentou a autuação como se tal direito ainda não existisse.

A autoridade fiscal descreveu a infração imputada da seguinte forma (fls. 67):

A empresa constituiu uma Reserva de Reavaliação no valor de R\$ 4.186.613,13 sobre a aquisição do direito de receber da União Títulos da Dívida Agrária (TDAs) emitidos por ocasião da desapropriação do imóvel rural de "propriedade expropriada" de Fernando Nelson Moreira e sua esposa, conforme Cessão de Direitos por eles passada e Notificação Judicial ao INCRA. O valor proposto pela União está sendo questionado judicialmente pelos expropriados. A empresa adquiriu títulos financeiros que possuem um valor de face próprio, com data de vencimento para ser resgatado e não podem ser reavaliados como se fossem imóveis, daí a impropriedade da Reavaliação realizada contabilmente por valor aleatório.

A referida autoridade enquadrou o fato acima descrito nas disposições do art. 249 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), que assim dispõe:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "f", "g" e "i");

II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º);

III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;

IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 3º);

V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV);

VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V);

*VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, **caput** (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);*

VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);

*IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, **caput** e parágrafo único);*

X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 4º);

XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 4º).

Às fls. 71/72, constam cópias das folhas do Razão correspondentes ao lançamento contábil promovido pela contribuinte (débito na conta 1310.00.001 – DIREITOS INCIDENTES – ÁREA 123 ha, crédito na conta 2313.02.001 – RESERVA DE REAVALIAÇÃO, no valor de R\$ 4.186.613,13).

No que diz respeito a reavaliação, foi juntado, às fls. 73/77 dos autos, documento denominado LAUDO DE ATUALIZAÇÃO DOS DIREITOS INCIDENTES SOBRE O IMÓVEL RURAL OBJETO DE ATO EXPROPRIATÓRIO.

Às fls. 78/79, consta cópia de ESCRITURA PÚBLICA em que FERNANDO NELSON MOREIRA e GLACY LOPES MOREIRA concedem à atuada a seguinte autorização:

...

a dar ou indicar à penhora e em garantia em processo de execução, qualquer que seja o credor exequente, onde a OUTORGADA figure na condição de devedora e executada; dar ou utilizar para pagamento de débitos da OUTORGADA ou de débitos de terceiros, quaisquer, que sejam eles; alienar; ceder; transferir; doar; gravar com quaisquer ônus, em nome e em favor da OUTORGADA ou em nome e favor de terceiro, em qualquer Juízo, Tribunal ou junto à qualquer repartição pública, ou mesmo, perante particular, todos os direitos relativos à única e exclusivamente sobre 123,00 hectares, oriundos da transcrição...

Na NOTIFICAÇÃO JUDICIAL impetrada pela contribuinte junto a Vara Federal de Curitiba, Paraná, restou assinalado (fls. 88/91):

...

Sendo que, a respectiva Área acima descrita fora desapropriada pelo INCRA - INSTITUTO NACIONAL DE COLONIZAÇÃO E REFORMA AGRÁRIA, conforme transcrição No. 28.462, sendo objeto da Ação de Desapropriação, Processo No. 94.5010054-3, em tramitação na comarca de UMUARAMA/PR, cujo todos os direitos creditórios incidentes e decorrentes do Ato Expropriatório pertencem de direito aos também ora Notificantes da Declaração, conforme consta da Escritura Pública Declaratória lavrada pelos mesmos, no Cartório de do 6º Ofício de Campos dos Goytacazes/RJ...

(GRIFEI)

O voto condutor da decisão exarada em primeira instância assinalou:

...

Apesar de não constar dos autos a cópia do processo movido pelos expropriados contra a União, questionando o valor da desapropriação, não há controvérsia quanto à existência dessa ação, uma vez que o próprio atuante a reconhece. Portanto, não se pode dizer, como fez o atuante, que a interessada

adquiriu TDAs: o que a interessada detinha, no momento da reavaliação, era o direito de receber tais títulos, os quais, no entanto, ainda não tinham definida a quantidade, que é expressada pelo valor final da indenização.

De acordo com a certidão de registro de imóveis de fls. 81/82, o imóvel rural em questão era de propriedade de João Bueno de Melo, que adquiriu do Estado do Paraná o domínio pleno das terras em 1958. O referido imóvel foi seqüestrado em 23/02/1960 e desapropriado pelo Incra. Em 02/09/1983, os direitos de crédito dessa desapropriação foram transferidos para Fernando Nelson Moreira, que os cedeu para a interessada em 19/05/1999, conforme escritura pública de fls. 78/79. A interessada, por sua vez, notificou judicialmente (fls. 86/111) o Incra da referida cessão de direitos, o qual recebeu o mandado em 28/09/1999.

Por ocasião da presente autuação, lavrada em 23/01/2003 e cientificada no dia seguinte, o próprio autuante reconheceu que ainda não havia TDAs que pudessem ter sido objeto de reavaliação pela interessada, razão pela qual a alegação da autoridade fiscal, correta mas não oportuna, de que tais títulos não podem ser reavaliados porque possuem valor de face, não pode servir de amparo ao lançamento.

O fato gerador da obrigação tributária, no presente caso, foi a falta de adição da reavaliação ao lucro real, tendo em vista que o autuante considerou indevida a constituição da reserva contábil. Entretanto, não logrou definir corretamente o motivo pelo qual considerou incorreto o procedimento da interessada: se pela reavaliação dos TDAs que ainda não possuía, se pela reavaliação do direito de receber a indenização.

Não se trata aqui de julgar se a reavaliação foi pertinente ou correta, tendo em vista, como já explicitado, que o autuante não verificou corretamente a hipótese de incidência da infração que atribuiu à interessada. O fato é que a interessada reavaliou um direito, o que o autuante até reconheceu inicialmente. Só que, em seguida, sustentou a autuação em uma situação que ainda não havia ocorrido, que era a efetiva propriedade dos TDAs pela interessada.

Esse descompasso em definir corretamente a origem do fato gerador acarreta a nulidade do lançamento por vício de conteúdo, uma vez que contraria as disposições do art. 142 do CTN e cerceia o pleno direito de defesa da interessada.

Com a devida permissão, creio que o entendimento acima reproduzido seja merecedor de reparos.

O lançamento tributário ora apreciado trata de tributação de reserva constituída a partir de mais valia de direito que, para a autoridade fiscal, não poderia ser objeto de reavaliação.

Para a autoridade autuante, a reavaliação contábil mostrou-se imprópria em razão da natureza do bem que constituiu o seu objeto.

A descrição feita na peça acusatória indica, claramente, que a reserva de reavaliação foi constituída sobre a aquisição de direito. A informação de que o direito está representado por TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA guarda perfeita consonância com os elementos trazidos ao processo, vez que, considerados estes, os direitos cedidos à autuada tiveram origem em desapropriação promovida pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), o que, de acordo com o art. 184 da Constituição Federal, implica, necessariamente, em direitos relacionados à indenização por meio dos citados títulos.

Observe-se que, tratando-se de indenização em títulos da dívida agrária, a exigência constitucional é dirigida no sentido de que exista cláusula de preservação do valor real, o que também corrobora a impropriedade da reavaliação apontada pela autoridade autuante.

Irrelevante, a meu ver, o fato de o valor proposto pela União estar sendo objeto de discussão judicial.

A informação de que a Reavaliação foi efetuada com base em valor aleatório prende-se ao fato de a mais valia ter sido determinada por meio de mera atualização, inobstante o fato de o documento que a refletiu ter sido denominado LAUDO DE ATUALIZAÇÃO DOS DIREITOS INCIDENTES SOBRE O IMÓVEL RURAL OBJETO DE ATO EXPROPRIATÓRIO.

Ainda que não seja adequado afirmar-se que a reavaliação resultante do “laudo” acima mencionado tenha sido efetuada com base em valor aleatório, seja em razão dos aspectos formais (não foi produzido nem por três peritos, nem por empresa especializada), seja em virtude do seu conteúdo (não existe indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados), o referido documento se distancia por completo das determinações contidas no art. 8º da Lei nº. 6. 404/76.

Destaco que a observação acima busca, apenas, dar sustentação a afirmação da autoridade autuante acerca da imprestabilidade do valor de mais valia indicado, visto que o lançamento tributário teve por suporte a impossibilidade de se reavaliar direitos consubstanciados em títulos públicos. Nessa linha, a anexação do referido “laudo de atualização” ao processo presta-se, tão-somente, à demonstração da impropriedade da reavaliação promovida pela Recorrente.

Em que pese o fato de a legislação do imposto de renda não impor restrições aos bens e direitos que possam ser reavaliados, resta fora de dúvida de que tal procedimento só pode ter por objeto bens e direitos suscetíveis de avaliação a preço de mercado, avaliação essa devidamente demonstrada por meio de laudo, observado, no que couber, as disposições do art. 8º da Lei nº. 6.404/76.

A Deliberação CVM nº. 183, de 19 de junho de 1995, aprovando pronunciamento do IBRACON sobre a reavaliação de ativos, estabeleceu:

1. a contabilidade tem um conjunto de princípios para avaliação de ativos que varia conforme a sua natureza, mas baseia-se, principalmente, no custo original dos referidos ativos;

2. a legislação permite que as empresas procedam a uma avaliação de ativos por seus valores de mercado, com base em laudos técnicos;

3. denomina-se Reavaliação o resultado derivado da diferença entre o valor líquido contábil dos bens e o valor de mercado, sendo este um procedimento optativo;

4. a Lei nº. 6.404/76 menciona que a reavaliação pode ser feita para os "elementos do ativo", o que pode dar o entendimento de abranger não só itens do imobilizado, como de investimentos e ativo diferido, além de estoques, entre outros;

5. o entendimento neste Pronunciamento é de que a reavaliação seja **restrita a bens tangíveis do ativo imobilizado**, desde que não esteja prevista sua descontinuidade operacional.

(GRIFEI)

Entendo, pois, que a autoridade fiscal deixou claro ao descrever a infração que o bem, considerada a sua natureza, constituído em última análise por títulos da dívida agrária, vez que representado por direitos que decorreram de desapropriação promovida pelo INCRA, não podia ser objeto de reavaliação.

Observo, ainda, que, não obstante a redação confusa da peça de defesa apresentada, houve perfeita compreensão por parte da contribuinte da infração que lhe foi imputada.

Com efeito, na impugnação apresentada a contribuinte, não obstante classificar de confusa a autuação, sustenta a sua improcedência nos seguintes elementos:

- a) ausência de ocorrência de hipótese de realização;
- b) isenção do imposto incidente sobre os ganhos obtidos nas operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária;
- c) classificação contábil do direito objeto de reavaliação (ativo permanente – investimentos);
- d) improcedência da fundamentação utilizada para promover o lançamento tributário;
- e) necessidade de avaliação contraditória para que se possa invalidar o laudo de avaliação apresentado;
- f) necessidade de efetiva realização do bem reavaliado para que se possa tributar a reserva em questão (art. 4º da Lei nº. 9.959, de 2000), ainda que não tenha sido observada a disposição contida na alínea “a” do parágrafo 1º do art. 3º do Decreto-Lei nº. 1978/82 (registro em subconta distinta da que registra o valor original do bem do valor da reavaliação incorporado ao capital).

Vê-se, pois, que a contribuinte, primeiramente, procurou demonstrar que os direitos que lhes foram cedidos podiam ser reavaliados, e, a partir daí, buscou comprovar que, considerada a legislação de regência, a contrapartida da referida reavaliação não estaria sujeita à tributação.

Diante de tal cenário, não encontro justificativas para que se possa afirmar que a descrição da autuação imputada pela autoridade fiscal cerceou o direito de defesa da contribuinte.

Inexistente, a meu ver, descompasso na definição do fato gerador capaz de ensejar a nulidade do feito fiscal.

Noto, ainda, que a autoridade julgadora de primeira instância não avança ao mérito da lide, isto é, não se pronuncia acerca da possibilidade ou não dos direitos em questão serem submetidos a uma nova avaliação, entendendo, apenas, que houve cerceamento do direito de defesa em razão de a autoridade fiscal não ter, a seu ver, definido corretamente a origem do fato gerador.

Nessas circunstâncias, conduzo meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso para determinar, em respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição, que nova decisão seja prolatada em primeira instância acerca das questões de mérito apresentadas na impugnação interposta.

Sala das Sessões, em 01 de setembro de 2010

Wilson Fernandes Guimarães