



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

<b>Processo n°</b>	19515.003224/2004-33
<b>Recurso n°</b>	154.906 De Ofício e Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPJ E CSLL
<b>Acórdão n°</b>	103-23152
<b>Sessão de</b>	08 de agosto de 2007
<b>Recorrentes</b>	ALMEIDA JUNIOR SHOPPING CENTERS LTDA. e 2ª TURMA DA DRJ EM BRASÍLIA/DF

---

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL –  
NULIDADE - Anula-se a decisão recorrida quando a  
mesma não enfrenta todos os pontos postos na peça  
inicial do litígio.

Preliminar acolhida, nula a decisão de primeiro grau.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por.  
ALMEIDA JUNIOR SHOPPING CENTERS LTDA. e 2ª TURMA DA DRJ EM  
BRASÍLIA/DF

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO  
CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de  
nulidade da decisão *a quo* e determinar a remessa dos autos à repartição de origem para que  
nova decisão seja prolatada na boa e devida forma. Declararam-se impedidos os Conselheiros  
Alexandre Barbosa Jaguaribe e Paulo Jacinto do Nascimento em face das disposições do art. 15  
§ 1º inciso II do R.I., nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBERT

Presidente

  
MARCIO MACHADO CALDEIRA

Relator

FORMALIZADO EM: 09 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, Aloysio José Percínio da Silva, Leonardo de Andrade Couto, Antonio Carlos Guidoni Filho e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.



## Relatório

ALMEIDA JUNIOR SHOPPING CENTERS LTDA. e a DRJ EM BRASÍLIA/DF, recorrem a este colegiado da decisão de primeiro grau, de fls. 367/389, quando a Turma julgadora acolhendo parcialmente a impugnação apresentada contra os autos de infração de IRPJ e CSLL, considerou os respectivos lançamentos procedentes em parte.

A decisão recorrida resumiu a autuação e a impugnação nos seguintes termos:

“Contra o sujeito passivo qualificado nos autos foram lavrados o auto de infração de IRPJ fl. 180/181, no valor total de R\$ 7.030.324,88, o auto de infração de Contribuição Social fl. 184/185, no valor total de R\$ 2.819.614,62.

A contribuinte possui 40% do valor do Shopping Center Santa Úrsula de Ribeirão Preto, devidamente registrado em sua contabilidade, inclusive com valores da participação registrados no ativo circulante.

A contribuinte foi intimada a explicar a reavaliação do investimento constatada em 31 de dezembro de 1999. A contribuinte apresentou um laudo de reavaliação elaborado pelo método de custo de reposição ao preço de mercado.

O registro de reavaliação da sua participação no shopping, em contrapartida da conta Reserva de Reavaliação teve um registro em uma conta do ativo circulante.

A primeira infração foi que a reavaliação de bens no ativo circulante deveria ter sido adicionada ao lucro líquido, para a determinação ao Lucro Real.

A segunda infração foi decorrente da não comprovação do IRRF compensado na DIPJ/2000. A contribuinte foi intimada a esclarecer a compensação. Em resposta, afirmou tratar-se de rendimentos de aplicações financeiras, e enviou as fl 82 e 83 do livro razão. Verificou-se, porém, que para alguns valores não foram apresentados os comprovantes de retenção fornecidos pelas fontes pagadoras.

Reintimada a apresentar tais comprovantes a contribuinte não logrou trazer os comprovantes. Assim, dos valores não comprovados R\$ 447.608,41 está sendo exigida nos presentes autos.”

Na impugnação, tempestivamente apresentada, o sujeito passivo traz as seguintes alegações:

“De acordo com a descrição contida no corpo dos autos de infração, a Impugnante teria deixado de adicionar ao lucro líquido, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas ao ano-calendário de 1999, a reserva de reavaliação no valor de R\$ 9.097.057,00 (nove milhões, noventa e sete mil e cinquenta e sete reais), porque "somente a reavaliação de bens do ativo permanente tem a sua tributação diferida para o momento em que ocorrer os eventos previstos no artigo 435, não se aplicando em relação aos bens do ativo,

circulante ou realizável a longo prazo (...)", conforme se depreende da leitura das alegações expostas pelo I. Auditor Fiscal.

Ademais, com base nas alegações do I. Auditor no Termo de Verificação Fiscal que integra os autos de infração ora combatidos, a Impugnante teria, ainda, deduzido valores de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), com o IRPJ devido no ano-calendário de 1999, sem ter procedido à sua devida comprovação.

No entanto, conforme restará demonstrado, os autos de infração ora impugnados não poderão prevalecer, devendo ser julgados totalmente improcedentes por esta I. Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

## II - DA OPERAÇÃO CONTÁBIL REALIZADA / DO ERRO NA ESCRITURAÇÃO DOS VALORES

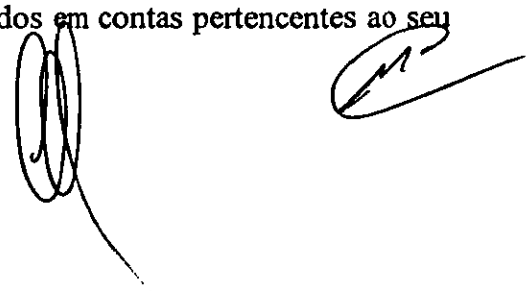
Cumprindo à Impugnante, neste item esclarecer as operações contábeis efetivamente praticadas, no intuito de demonstrar a confusão em que, data máxima vênua, incorreu o I. Agente Fiscal, ao narrar os fatos que, no seu entender, acabaram por implicar em recolhimento a menor de IRPJ e CSLL. Após os esclarecimentos prestados neste capítulo, será fácil concluir não houve, em momento algum, a obrigação de a Impugnante adicionar ao seu lucro líquido, na apuração das bases de cálculo dos referidos tributos no ano-calendário de 1999, a reavaliação de bens escriturados em seu ativo circulante no valor de R\$ 9.097.057,00. É o que se passará a demonstrar.

Conforme dito alhures, a Impugnante é uma sociedade limitada que tem como, um de seus principais objetivos sociais, senão o principal, a participação em outras empresas, bem como o desenvolvimento de projetos de shopping centers e turísticos. Pois bem, objetivando a consecução de seus fins sociais, a Impugnante iniciou no ano de 1998 a construção de mais um empreendimento, doravante denominado "Shopping Center Santa Ursula".

Depreende-se da verificação do balanço patrimonial da Impugnante, bem como da análise de suas demonstrações financeiras que, em 31 de dezembro de 1998, ela detinha 40% da participação no empreendimento, já que os outros 60% haviam sido negociados com outros empreendedores (parceiros), os quais concordaram em aportar os recursos entre eles acertados, como base num cronograma pré-estabelecido. (doc. 03).

Nessa mesma data, 31/12/98, todo o empreendimento em construção - Shopping Center Santa Ursula - encontrava-se registrado contabilmente nas contas n.ºs 1.1.10.08.004.01 e 1.1.10.08.004.02, ambas relativas ao estoque, integrando, dessa forma, o ativo circulante da empresa, (doc. 04)

Vale dizer que, desde o início da construção do empreendimento até o dia 31 de dezembro de 1999, todos os bens e direitos da Impugnante com relação a esse empreendimento específico estavam escriturados em contas pertencentes ao seu ativo circulante.



No exercício de 1999, mais precisamente após a inauguração do Shopping Center Santa Ursula, o que ocorreu em 29 de setembro de 1999, a Impugnante, objetivando reavaliar os valores de seus ativos relacionados a esse empreendimento, nos termos do artigo 8º da Lei n.º 6.404/76, encomendou aos engenheiros Carlos Arnaldo Gilberto Hintz (CREA/SC 24.643-5), Antônio Carlos de Souza (CREA/SC 26.110-7) e Saulo Batista da Costa (CREA/SC 31.577-0) o respectivo laudo de avaliação do Shopping Center Santa Ursula.

Em 08 de dezembro de 1999, sobreveio o referido laudo de avaliação, atendendo às condições previstas no artigo 8º Lei n.º 6.404/76, bem como às disposições da NB-502 e 5.676/90 da Associação Brasileira de Normas Técnicas -ABNT, o qual houver por bem avaliar o Shopping Center Santa Ursula, pelo método custo de reposição ao preço de mercado, no valor de R\$ 98.293.365,66 (noventa e oito milhões, duzentos e noventa e três mil e trezentos e sessenta e cinco reais e sessenta e seis e centavos).

Pois bem, após a elaboração do aludido laudo de avaliação, em 31 de dezembro de 1999, a Impugnante praticou diversas operações contábeis, dentre elas a reavaliação dos bens integrantes do seu ativo.

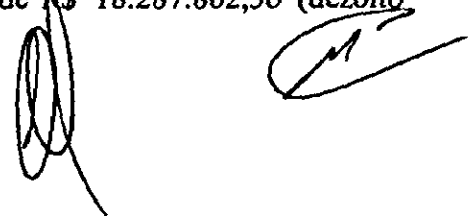
Em um primeiro momento, a Impugnante transferiu metade dos valores escriturados nas contas n.ºs 1.1.10.08.004.01 e 1.1.10.08.004.02 para conta n.º 1.1.10.06. Noutras palavras, a Impugnante efetuou lançamento a crédito de metade dos valores escriturados nas contas n.ºs 1.1.10.08.004.01 e 1.1.10.08.004.02, integrantes do seu ativo circulante, e procedeu o correspondente lançamento a débito na conta "Estoque Shopping Santa Ursula" (1.1.10.06), também pertencente ao ativo circulante, (doc. 05)

A outra metade dos valores anteriormente escriturados nas contas n.ºs 1.1.10.08.004.01 e 1.1.10.08.004.02, foram transferidas para outras duas contas integrantes do ativo permanente da Impugnante, ou seja, houve lançamentos a crédito nas referidas contas e correspondentes lançamentos a débitos nas contas n.ºs 1.5.01.03.006 e 1.5.01.03.007, as quais, repita-se, integram o ativo permanente da Impugnante. (doc. 06)."

E, continua:

"Concomitantemente com essas operações praticadas, a Impugnante procedeu à reavaliação contábil de seus ativos relacionados ao Shopping Center Santa Ursula. Com base no laudo de avaliação do empreendimento, por ela mesma encomendado, ficou constatado que os bens e direitos que a Impugnante detinha para com o referido empreendimento correspondia ao montante total de R\$ 39.317.346,261 (trinta e nove milhões, trezentos e dezessete mil, trezentos e quarenta e seis reais e vinte e seis centavos).

Sendo assim e considerando que os ativos relacionados ao Shopping Santa Ursula estavam contabilizados pelo valor total de R\$ 21.029.391,64, a Impugnante procedeu à reavaliação desses ativos, efetuando lançamentos a débito nas contas dos ativos constantes na tabela acima, e efetuou o correspondente lançamento à crédito no valor de R\$ 18.287.862,36 (dezoito



milhões, duzentos e oitenta e sete mil, oitocentos e sessenta e dois reais e trinta e seis centavos), na conta n.º 2.7.04.01 (Reservas de Reavaliação - doe. 07), situada dentro de seu patrimônio líquido.”

“Verifica-se, dessa forma, que, no ano-calendário de 1999, a Impugnante nada mais fez do que praticar algumas operações contábeis, dentre elas a reavaliação dos seus ativos relacionados ao Shopping Center Santa Úrsula, tudo em estrita conformidade com a legislação que rege a matéria, seja ela societária, tributária, ou, até mesmo, contábil.

Ocorre, entretanto, que pelo fato de a Impugnante continuar contabilizando uma parte de seus bens e direitos relativos ao Shopping Center Santa Úrsula no seu ativo circulante, está a Fiscalização a cobrar valores de IRPJ e, por consequência, de CSLL, supostamente devidos, sob a alegação de que a Impugnante deveria ter adicionado ao lucro líquido do ano-calendário de 1999 a reserva de reavaliação relativa à conta "Estoque Shopping Santa Úrsula", correspondente à parcela do Shopping que permaneceu registrado no seu ativo circulante.

No entender da fiscalização "somente a reavaliação de bens do ativo permanente tem a sua tributação diferida para o momento em que ocorrer os eventos previstos no artigo 435, não se aplicando em relação aos bens do ativo circulante ou realizável a longo prazo, em relação os quais, devem ser adicionados no lucro líquido do período para apuração do lucro real nos termos do inciso II do artigo 249 do RIR/99. "

Ora, com a devida vênia, o entendimento da fiscalização não poderá prevalecer, haja vista que os valores escriturados no ativo circulante da Impugnante não condizem com a natureza contábil desse grupo, motivo pelo qual tais valores deveriam ser registrados desde o início de sua contabilização no grupo do ativo permanente, constituindo este fato um mero erro de escrituração procedido pela Impugnante, o que, conforme restará demonstrado, nunca acarretou efeito fiscal mediato ou, ainda, imediato.

A Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, padronizou procedimentos contábeis e a forma de apresentação dos demonstrativos financeiros não só para as sociedades anônimas, mas também para todos e quaisquer tipos de sociedades, incluindo, as limitadas.

Com efeito, depreende-se da leitura do inciso I, do artigo 179 do referido diploma legal que somente deverão ser escriturados na conta do ativo circulante dos livros contábeis de uma empresa os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente:

"Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

V - no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo." (g.n.)

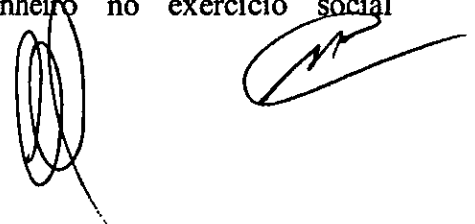
Nesse sentido é o teor do Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST n.º 41, de 03 de dezembro de 1980, que, ao tratar da "classificação dos bancos comerciais, das contas que registrem direitos sobre imóveis não de uso próprio", assim definiu os direitos que deverão se agrupar no ativo circulante:

"Em conformidade com a Lei n.º 6.404/76 refogem à correção monetária, prevista no artigo 185, por se classificarem no ativo circulante, além das disponibilidades e das aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte apenas os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente. O termo final do prazo de realização do direito é, inquestionavelmente, o dado definidor de sua classificação. Só se agrupará no ativo circulante se o direito for realizável no curso do exercício social subsequente." (g.n.)

Acerca da classificação contábil do ativo circulante, vale a pena conferir os ensinamentos de Modesto Carvalhosa que, com a acuidade que lhe é peculiar, assevera:

"Em síntese, podemos dizer que o ativo circulante compreende o dinheiro e os direitos que serão transformados em dinheiro durante o ciclo operacional da empresa. Excluem-se dessa conceituação as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte, classificação que constitui uma novidade em nossas práticas contábeis, como veremos adiante.

Os direitos classificáveis no ativo circulante incluem pois os direitos de crédito e os que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio e da indústria da companhia, que serão transformados em dinheiro no exercício social



subseqüente, prevalecendo a classificação com base no ciclo operacional da companhia quando este tiver a duração maior que o exercício social." (g.n.)

Dessa forma, conclui-se que somente os direitos que serão transformados em dinheiro no curso com exercício social subseqüente podem, ou melhor devem, ser classificados contabilmente na conta do ativo circulante, de modo que, se não constituírem direitos realizáveis no exercício social subseqüente em que foram registrados (contabilizados), ter-se-á uma situação de permanência desses direitos nos ativos da empresa, devendo estes, por conseguinte, serem classificados nas contas do ativo permanente.

Guardadas as devidas proporções com o caso presente, veja-se o entendimento manifestado no Parecer Normativo - CST 41/80, Verbis.

"4.1. - Não constituindo direitos classificáveis no circulante, nem sendo destinados atualmente a manutenção da atividade bancária, os direitos sobre os referidos imóveis se classificam como investimentos, por força da insofismável ocorrência da intenção de permanência e da textual disposição do item III do artigo 179 da Lei nº 6.404/79"

No caso sub examine, verifica-se claramente da análise dos livros fiscais da Impugnante que ela sempre lançou seus bens e direitos relacionados ao Shopping Center Santa Úrsula em contas pertencentes ao seu ativo circulante.

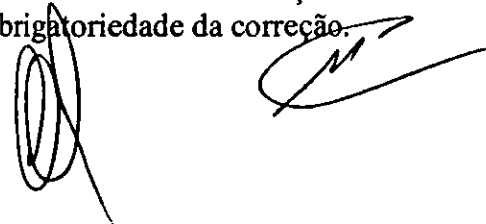
2 In "Comentários à Lei de Sociedades Anônimas", ed. Saraiva, p. 587.

Somente em 31 de dezembro de 1999. Após, inclusive, o referido empreendimento ter sido inaugurado, é que a Impugnante praticou lançamentos contábeis, dentre eles a reavaliação de ativos, tendentes à transferir parte dos lançamentos anteriormente contabilizados no ativo circulante para contas situadas em seu ativo permanente.

Sendo assim e considerando que em 31 de dezembro de 1998 os bens e direitos da Impugnante relativos ao Shopping Center Santa Úrsula já estavam registrados em sua contabilidade em contas pertencentes ao seu ativo circulante, tem-se que, como esses bens e direitos não foram realizados no curso do exercício social subseqüente, ou seja, como os direitos da Impugnante para com o referido empreendimento não foram transformados em dinheiro no ano-calendário de 1999, resta caracterizada uma situação de permanência de tais ativos, razão pela qual deveriam eles estarem contabilizados em contas pertencentes ao ativo permanente<sup>3</sup>, mais precisamente na conta investimentos.

Confira-se, novamente, o entendimento esposado, a longa data, pela Fiscalização no Parecer Normativo - CST n.º 41/80:

"(...) Presume a lei que um exercício social é tempo suficiente para a realização do direito, no pressuposto de que, durante ele, a pessoa jurídica diligenciará para realizá-lo. A sua não realização no curso do exercício social subseqüente constitui elemento objetivo bastante para tornar manifesta a situação de permanência e, conseqüentemente, caracterizar a obrigatoriedade da correção.



(...).

5. Assim, em face da Lei n.º 6.404/76 e do Decreto-lei n.º 1.598/77, conclui-se que os direitos sobre imóveis, não de uso próprio, classificam-se no ativo circulante dos bancos somente quando, tendo sido recebidos em liquidação de dívidas, se realizarem no curso do exercício social subsequente. Em todas as demais hipóteses, os referidos direitos se classificam como investimentos permanentes e, por isso mesmo, sujeitos a correção monetária."

Nesse mesmo sentido é o posicionamento do Primeiro Conselho de Contribuintes

"IRPJ - REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO - IMÓVEL TRANSFERIDO PARA ATIVO CIRCULANTE - O Parecer Normativo CST n.º 41/80 faculta a classificação de imóveis no Ativo Circulante, sem a imputação da obrigação de realizar a reserva desde que não alienado até o fim do exercício subsequente e seja procedida a correção monetária devida." (Ac. n.º 101-92.096)

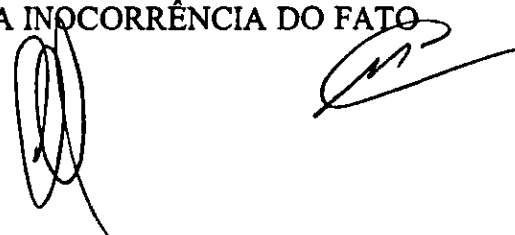
Portanto, no presente caso, está-se diante de um mero erro de contabilização, que não produz conseqüências para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos bens e direitos relativos ao empreendimento denominado Shopping Center Santa Úrsula, haja vista que, conforme demonstrado acima, tanto a jurisprudência como a própria Fiscalização já pacificaram o entendimento de que tais bens, dada a sua natureza de permanência no patrimônio da Impugnante, não são compatíveis com a sua escrituração em contas pertencentes ao seu ativo circulante, mas sim em contas integrante do seu ativo permanente.

Aliás, o próprio Conselho de Contribuintes já decidiu que meros erros contábeis, que não afeiem o resultado do exercício, não são suficientes para justificar a exigência contida nos autos de infração, conforme se depreende da leitura da ementa abaixo transcrita:

"Impropriedades técnico-contábeis que não reduzem o resultado do exercício não são suficientes para justificar a exigência." (Ac. 103-0587) (g.n.)

Dessa forma, tendo em vista que a contabilização de parcela dos bens e direitos da Impugnante relativos ao Shopping Center Santa Úrsula em contas integrantes do ativo circulante constituiu um mero erro de contabilização, o qual não implicou em lucro ou renda, concluiu-se que não houve violação aos artigos 249, § 2º, II e 434, § 3º, ambos, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (e também aos artigos 2º da Lei n.º 7.689/88, 19 da Lei n.º 9.249/95, 1º da Lei n.º 9.316/96, 28 da Lei n.º 9.430/96 e 6º da MP 1.858/99) e, conseqüentemente, não deveria a Impugnante ter adicionado ao seu lucro líquido, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 1999, a reserva de reavaliação no valor de R\$ 9.097.057,00, razão pela qual os presentes autos de infração não poderão subsistir, devendo ser julgados improcedentes, cancelando-se por completo os lançamentos com base neles procedidos.

DA AUSÊNCIA DE RENDA OU LUCRO / DA INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA CSLL E DO IRPJ



Embora a impugnante acredite que os argumentos aduzidos acima já ensejem por si só o cancelamento dos lançamentos procedidos, caso assim não se entenda, o que se admite apenas a título de argumentação, em homenagem ao princípio da eventualidade, é certo que os presentes autos de infração não poderão subsistir, tendo em vista que os valores da reserva de reavaliação correspondente aos bens e direitos escriturados, repita-se por equívoco, na conta n.º 1.1.10.06 - "Estoque Shopping Santa Úrsula" pertencente ao ativo circulante, não deveriam ter sido adicionados "ao lucro líquido do ano calendário de 1999 para exigência de Imposto de Renda e CSLL", como alega o I. Auditor Fiscal, uma vez que tais valores não implicam em renda ou lucro, e, conseqüentemente, não ensejam o surgimento da relação jurídico-tributária do IRPJ e da CSLL. É o que se passará a demonstrar.

Como bem sabido o Texto Constitucional Brasileiro é bastante peculiar. Dentre tantas peculiaridades, destaca-se a atribuição de competência impositiva, no próprio corpo da Constituição Federal, para a União, os Estados, os Municípios, e ainda, o Distrito Federal exercerem o seu poder de tributar.

Com efeito, a previsão constitucional para a União instituir o imposto sobre a renda encontra-se contida no artigo 153, III da Atual Carta Política, o qual dispõe, in verbis, que:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...).

III - renda e proventos de qualquer natureza; "

Depreende-se da leitura do aludido dispositivo legal que o legislador constituinte, além de atribuir as competências da União para o exercício de seu poder de tributar, pretendeu definir a base de cálculo, bem como a materialidade da hipótese de incidência tributária, ou seja, no presente caso, o próprio Texto Constitucional definiu o aspecto material da regra matriz de incidência do imposto sobre a renda.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, regula o imposto sobre a renda em seu artigo 43 e seguintes. Dispõe referido dispositivo legal:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim, entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os crescimentos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

De outro lado, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL, instituída pela Lei n.º 7.6894, de 15 de dezembro de 1988, também encontra seu

fundamento de validade da Constituição Federal, mais precisamente do seu artigo 195, i, o qual estabelece o seguinte:

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro; " (g.n.)

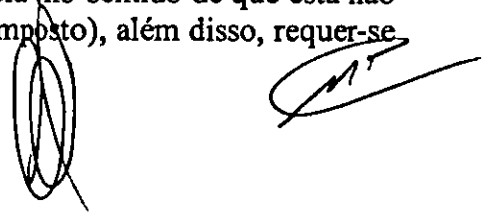
Observa-se que, a exemplo do que ocorre com o imposto sobre a renda, na CSLL, o próprio Texto Constitucional também delimitou a base de cálculo do referido tributo, bem como a materialidade de sua hipótese de incidência, a saber, o "perceber lucro".

Dessa forma, tem-se que tanto a base de cálculo como a materialidade do IRPJ e da CSLL encontram-se devidamente delimitados na legislação que os regula, ou melhor, no próprio texto constitucional. Assim, para que se tribute o IRPJ faz-se necessário que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária aufera renda. De outro lado, para que haja a incidência da CSLL é necessário a presença de acréscimo patrimonial decorrente de lucro. Todavia, resta perquirir qual seria o conceito de renda e lucro para fins de tributação, respectivamente, do IRPJ e da CSLL.

Com efeito, tanto o conceito de renda como o de lucro correspondem a situações manifestadoras de capacidade contributiva e estão ligados a idéia de "acrécimo patrimonial".

A idéia de acréscimo patrimonial, por sua vez, correspondente a um aumento verificado efetivamente no patrimônio do sujeito passivo da relação jurídico-tributária constatado a cabo de um determinado período de tempo considerado. Aliás, como bem observa José Artur Lima Gonçalves<sup>5</sup> "este acréscimo - que é economicamente mensurável - é precisamente o elemento que manifesta a capacidade contributiva de quem o percebe, e por isso a titula - a capacidade contributiva."

Luciano Amaro, respaldado pela doutrina pátria, entende que " o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço em busca de água. Porém na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caía no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto), além disso, requer-se



preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os meios de sua subsistência, ou livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. Como registram Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, a capacidade econômica corresponde à real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação." (g. n.)

Nesse mesmo sentido, já se manifestou o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n.º 117.887. Datado de 11 de fevereiro de 1993, conforme se verifica da leitura do voto condutor de lavra do eminente Min. Carlos Velloso:

"Não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso." (g.n.)

Ademais, este conceito de renda (ou lucro) vem, a longa data, sendo definido pela doutrina, conforme se depreende dos ensinamentos do saudoso Rubens Gomes de Sousa:

"O conceito tributário de renda está baseado na distinção entre renda e patrimônio. Patrimônio (ou capital) é o montante de riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo (na prática esses dois momentos são o início e o fim do exercício financeiro)."

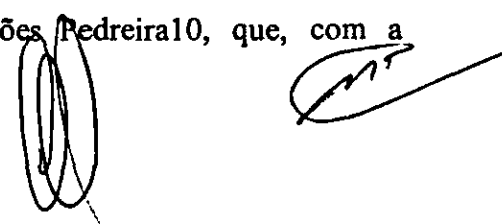
José Artur Lima Gonçalves, ao referir-se acerca do imposto sobre a renda, define renda como sendo o "(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período", lecionando, ainda, que a "idéia de saldo positivo traduz a noção de plus, de extra, de algo a mais, de acréscimo."

Não é outro o entendimento de Roberto Quiroga Mosquera, para quem:

"(...) dentre aqueles impostos que oneram o patrimônio no seu aspecto dinâmico, o único a incidir sobre a mutação patrimonial que corresponde a um acréscimo (não mero ingresso) nos elementos patrimoniais, é o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Usando outro falar: a base de cálculo do aludido imposto é o valor correspondente ao acréscimo de elementos patrimoniais e não o valor dos elementos já integrantes do patrimônio (...).

(...) o imposto mencionado incide sobre riqueza nova. original, primária, assim entendida a riqueza que passa a integrar o patrimônio dos indivíduos em certo momento... A realidade fática "acréscimo de elemento patrimonial" não apresenta significação semelhante a "ingresso de elemento patrimonial": são realidades distintas (...)"

Confira-se, ainda, o posicionamento de Bulhões Pedreira<sup>10</sup>, que, com a acuidade que lhe é peculiar, assevera:



"Percebemos e medimos a renda das pessoas jurídicas como fluxos de direitos patrimoniais que crescem ao seu patrimônio. (...)

(...)

Lucro é renda financeira ganha pela pessoa jurídica durante determinado período de tempo.

A idéia de tempo é essencial ao conceito de lucro da pessoa jurídica. Lucro não é determinado fluxo de renda financeira, mas sim o conjunto de todos os fluxos que crescem o patrimônio durante certo período de tempo. Por isso, o fato gerador do imposto sobre o lucro não é instantâneo: é situação de fato que ocorre durante período de tempo definido na lei. A aquisição da disponibilidade do lucro não ocorre em razão de determinado fato, mas do conjunto de todas as mutações patrimoniais que ocorrem durante o período base da incidência." (g.n.)

Assim, tanto a doutrina como a jurisprudência já pacificaram o entendimento segundo o qual a renda (ou lucro) consiste em um acréscimo, um incremento, um ganho efetivamente verificado no patrimônio da pessoa jurídica a cabo de um determinado período de tempo. Somente com a efetiva ocorrência de renda (ou lucro) - assim entendidos como efetivo acréscimo patrimonial - é que se terá verdadeiras situações manifestadoras de capacidade contributiva, e que, por consequência, implicarão no surgimento da relação jurídica tributária do IRPJ ou da CSLL, conforme o caso específico.

No lançamento ora impugnando não houve efetivo acréscimo patrimonial, nem se verificou, no ano-calendário de 1999, nenhuma riqueza nova, um "plus", no patrimônio da Impugnante, razão pela qual os autos de infração lavrados deverão ser julgados improcedentes.

Deveras, a reavaliação de bens e direitos, conforme já exaustivamente demonstrado, classificados por equívoco em conta do ativo circulante da Impugnante, não implica em efetivo acréscimo patrimonial, tendente a instaurar relação jurídico-tributária que obrigue a Impugnante a recolher IRPJ e CSLL sobre o valor correspondente a reavaliação desses ativos. Noutras palavras, no presente caso, a Impugnante não adicionou ao lucro líquido do exercício de 1999 o valor correspondente à reavaliação da conta "Estoque Shopping Santa Úrsula", justamente porque: (i) houve um mero erro de contabilização; e (ii) essa reavaliação não gerou efetivo acréscimo patrimonial no ano-calendário em comento; enfim, não ocorreu o fato gerador do IRPJ e da CSLL.

O mero erro de contabilização procedido não tem o condão de instaurar a relação jurídica tributária que obriga a Impugnante ao recolhimento do IRPJ e da CSLL como pretende o i. Auditor Fiscal, ou seja o mero erro de contabilização procedido não cria obrigação tributária, não constitui fato gerador do IRPJ e da CSLL.

De fato, as técnicas contábeis consistem em um conjunto de convenções internacionalmente formalizadas, observadas certas peculiaridades regionais, que servem para viabilizar o conhecimento por parte das empresas, de todas as ocorrências financeiras (formadas por fluxos de recursos, bens e diretos).



traduzindo estas ocorrências financeiras em linguagem capaz de armazená-las e viabilizar a sua manipulação, tudo com o objetivo de se conhecer o efetivo resultado final das operações procedidas pelas unidades empresárias.

Valendo-se, novamente das palavras de José Artur Lima Gonçalves tem-se que:

"A finalidade da técnica contábil, que é precisamente a tradução fiel dos significados dos eventos econômicos em linguagem numérica organizada, neutra e coerente, possibilitando a verificação do resultado das atividades das unidades empresariais, a ciência contábil prevê a realização de cortes temporais epistemológicos, que permitam analisar a situação patrimonial em financeira de uma unidade empresarial sem comprometer a sua vocação tendente à permanência. Ou seja, a técnica contábil procede a cortes formais, de verificação e análise, sem, contudo comprometer a continuidade da própria entidade analisada e de suas mutações patrimoniais".

Assim, pode-se dizer que os lançamentos contábeis realizados pelas empresas servem como um meio para se verificar, ao cabo de um determinado período, a existência de um efetivo ganho patrimonial, ou melhor, da presença de renda (ou lucro) nessa unidade empresarial. Contudo, não pode a contabilidade, ou melhor, meros erros de lançamentos contábeis, criar obrigações tributárias, obrigações estas que, no presente caso, só iriam surgir se a Impugnante tivesse auferido um efetivo acréscimo patrimonial com a reavaliação da conta "Estoque Shopping Santa Úrsula", o que nunca ocorreu.

Nesse sentido é o posicionamento manifestado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes no julgamento do recurso n.º 106.535, conforme se verifica da leitura da ementa abaixo transcrita:

"IRPJ - REAVALIAÇÃO DE BENS NA COLIGADA - A contabilização da contrapartida do ajuste por aumento do valor do patrimônio líquido do investimento em virtude de reavaliação de bens no ativo da coligada ou controlada na conta Reserva de Reavaliação não acarreta qualquer efeito de natureza tributária e portanto pode ser classificada como simples erro de escrituração e esta reserva deve ser computada da determinação do lucro real do período-base em que o contribuinte alienar ou liquidar o investimento, ou em que utilizar a mesma reserva para aumento no seu capital."

Portanto, o simples fato de a Impugnante ter procedido à reavaliação do seu ativo, nos termos do artigo 8º da Lei n.º 6.404/76, e não ter adicionado ao seu líquido do ano-calendário de 1999 o valor da reavaliação correspondente à conta n.º 1.1.10.06 (pertencente ao seu ativo circulante), não significa que a Impugnante procedeu ao recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL, uma vez que esses tributos só incidem sobre o efetivo acréscimo patrimonial auferido pela pessoa jurídica no exercício de 1999.

Com efeito, a simples reavaliação dos seus ativos não implicam em acréscimo do patrimônio da Impugnante, justamente porque em contrapartida a essa reavaliação há um lançamento contábil a crédito em uma conta específica denominada Reserva de Reavaliação pertencente ao patrimônio líquido.

Aliás, como bem observa a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI14, da FEA/USP:

"Com a reavaliação, ajustando-se o valor do ativo a seu preço de reposição, tem-se a retenção de uma parte adicional de caixa ao longo do período de depreciação necessária à reposição do ativo, incluindo os avanços tecnológicos ou variação de preço pela utilidade do ativo para a empresa, mas com a desvantagem da quebra do princípio do custo histórico como base de valor e do vínculo com fluxo de caixa efetivamente ocorrido. Dessa forma, a empresa retém em caixa recursos suficientes para a manutenção da capacidade instalada, sem o risco de sucateamento do imobilizado, que poderia implicar a descontinuidade do negócio."

De fato, a reavaliação dos ativos da Impugnante, por si só, não acarretou no auferimento de renda (ou lucro) no exercício de 1999, salvo se ela procedeu à alienação de alguns desses ativos. Isto porque o efetivo acréscimo patrimonial somente será percebido pela Impugnante quando da efetiva realização desses ativos.

Nesse sentido, vale a pena conferir, novamente, o entendimento da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI, da FEA/USP

"Essa contrapartida do aumento de valor do ativo numa conta de Reserva deve-se ao fato de que pelos princípios contábeis (especificamente o da Realização da Receita), não se pode incluir como lucro um ganho de capital ainda não realizado, isto é, que não tenha sido efetivado mediante uma transação com terceiros e com isso originado dinheiro direto a recebê-lo (como regra geral). O fato de a empresa saber que seu ativo vale mais do que está contabilizado e que lhe isso proporcionou um lucro econômico não lhe permite registrá-lo como tal, pelo menos na forma de realizado, isto é, líquido e certo. Poderá fazê-lo apenas na forma de 'lucro potencial', que é o verdadeiro significado da Reserva de Reavaliação." (g.n.)

Portanto, seja por parte do princípio contábil da realização da receita, seja por parte do conceito de renda e lucro, tem-se que os valores correspondentes à reavaliação dos ativos da Impugnante somente poderão ser considerados, como acréscimo patrimonial, e, conseqüentemente, integrarem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando de sua efetiva realização. Enquanto não é realizado o ativo reavaliado, o valor correspondente à reserva de reavaliação é mero "lucro potencial", e por isto não deve ser tributado.

Nesse mesmo sentido, já se manifestou a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por ocasião do julgamento do recurso n.º 126.890, conforme se depreende da leitura dos trechos do voto condutor de lavra do eminente Conselheiro Edison Pereira Rodrigues, abaixo transcritos:

"(...)

A recorrente argúi que a realização da Reserva de Reavaliação somente acontecerá quando o produto acabado for vendido e baixado contra o custo de

venda, afetando o resultado do exercício. Logo, sustenta a defendente, enquanto a despesa de depreciação do Ativo Reavaliado permanecer no estoque, não se pode considerar realizada a Reserva de Reavaliação e, portanto, oferecê-la à tributação.

(...)

Como é sabido, a Lei n.º 6.404/76 (arts. 8º; 182, § 3º; e 176, letra "c") introduziu a possibilidade de se avaliarem, mediante laudo, os ativos de uma sociedade anônima por seu valor de mercado. A contrapartida do aumento de valor do ativo deve ser lançada em uma conta de Reserva de Reavaliação, pois, em respeito ao princípio contábil da Realização da Receita, não se pode incluir como lucro um ganho ainda não realizado, isto é, ainda não líquido e certo. Por isso, na lição de IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE ('Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações', 5a ed. Atlas, 2000, p. 282), o verdadeiro significado da Reserva de Reavaliação é de 'lucro em potencial'. (...)

Vê-se, dessa maneira, que a realização da Reserva de Reavaliação se verifica não no encerramento do período-base de tributação, mas sim, no momento em que ocorre o fato econômico determinante de sua realização. No caso sob exame, esse momento é aquele em que o produto final é vendido, pois somente com o reconhecimento da receita de venda é possível apropriar o custo de depreciação embutido no produto e, assim, afetar o resultado do exercício. (...)" (g.n.)

Com efeito, caso assim não se proceda (considerar o valor correspondente à reavaliação dos ativos da empresa como renda ou lucro somente quando de sua realização) estar-se-á tributando o patrimônio da Impugnante, configurando um verdadeiro confisco<sup>1617</sup>, em flagrante ofensa ao artigo 150. IV da Constituição Federal, segundo o qual:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado, à União, aos Estados e ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco;"

Embora o artigo 434 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto n.º 3.000/99) disponha que "a contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei n.º 6.404, de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 35. e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI).", tem-se que diferir o momento da tributação da reavaliação somente aos bens integrantes do artigo permanente da Impugnante, constitui uma verdadeira afronta ao conceito de renda (ou de lucro) definidos tanto pelo próprio Texto Constitucional como pela legislação específica que rege a matéria (art. 43 e seguintes do CTN e 2º da Lei n.º 7.689/88), bem como ofensa ao artigo 150, IV da CF/88.

Aliás, a Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76), a qual o próprio artigo, 434 do RIR/99 menciona expressamente, não faz distinção entre

"Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

(...)

§ 3º Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do art. 8º, aprovado pela assembléia geral."

Ademais, cumpre ressaltar que, com o advento da Lei n.º 9.430, publicada da edição do Diário Oficial de 30 de dezembro de 1996, restou expressamente revogado o item 4, da alínea "b", do § 1º, do art. 35 do Decreto-lei n.º 1.598/77, com redação dada pelo inciso VI, do art. 1º do Decreto-lei n.º 1.730/79. Ou seja, com a superveniência do novel diploma legal, a transferência de bens escriturados no ativo permanente para o ativo circulante ou realizável a longo prazo deixou de ser computada na determinação do lucro real enquanto mantida na conta de Reserva de Reavaliação.

Vale dizer que, a partir do ano-calendário de 1997, os valores correspondentes à reserva de reavaliação de bens transferidos do ativo permanente para o ativo circulante ou realizável a longo prazo passaram a ter a sua tributação diferida, para fins de IRPJ e da CSLL, somente para o momento de sua realização, ou quando da ocorrência de alguma das hipóteses previstas no artigo 435 do RIR/99.

Ora, se com o advento da Lei n.º 9.430/96 os valores correspondentes à reavaliação de bens transferidos do ativo permanente para o circulante ou realizável a longo prazo passaram a ter a sua tributação diferida, para fins de IRPJ e da CSLL, para o momento de sua realização, temos que este diferimento, para fins de tributação dos referidos tributos, pode ser aplicável aos valores referentes à reavaliação de todos os bens e direitos integrantes do ativo da pessoa jurídica, sob pena de estar-se diante de uma verdadeira antinomia no sistema jurídico tributário.

A nova redação conferida pelo referido diploma legal ao Decreto-lei n.º 1.598/77, com redação dada pelo Decreto-lei n.º 1.730/79, só veio a confirmar o raciocínio até então desenvolvido no sentido de que só há renda (ou lucro) e, conseqüentemente, só ocorre o fato gerador do IRPJ e da CSLL, quando do efetivo aumento do patrimônio do contribuinte, ao cabo de um determinado período de tempo considerado, sendo certo que ao se pretender tributar o valor correspondente à reavaliação da "conta n.º 1.1.10.060-0949 - Estoque Shopping Santa Úrsula do ativo circulante", sob a alegação de que o artigo 434 do RIR/99 não contempla a hipótese de diferimento da tributação da reavaliação de bens do ativo circulante ou realizável a longo prazo, a Fiscalização acaba por tributar o patrimônio da Impugnante, em manifesta ofensa aos artigos 150, IV, 153, III e 195, I da Constituição Federal, 43 do CTN e 2º da Lei n.º 7.689/88, razão pela qual os autos de infração ora impugnados deverão ser julgados improcedentes, cancelando-se, por completo, o lançamentos com base neles efetuados.

Ademais, tanto é verdade que a mera reavaliação dos bens e direitos integrantes do ativo da pessoa jurídica não geram, até a data de sua realização, o efetivo acréscimo patrimonial que, em 27 de janeiro de 2000, sobreveio a Lei n.º 9.959/18, a qual em seu artigo 4º dispõe que:

"Art. 4º A contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado." (g.n.)

Nesse sentido é o recente acórdão da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

"IRPJ/CSLL - REAVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS RELEVANTES - TRATAMENTO TRIBUTÁRIO - A contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado." (Ac. n.º 107-07.683)

Portanto, de acordo com a legislação hoje vigente e os recentes posicionamentos do Conselho de Contribuintes, tem-se que a reavaliação de quaisquer bens e direitos integrantes do ativo da pessoa jurídica, seja ele circulante, realizável a longo prazo ou, ainda, permanente, somente, gerará renda ou lucro, e, conseqüentemente, serão tributados pelo IRPJ e pela CSLL, quando de sua efetiva realização.

Contudo, embora a Lei n.º 9.959/00, que veio a confirmar o entendimento ora defendido pela Impugnante, só começou a ser aplicada no exercício subsequente ao exigido nas presentes autuações, conclui-se que a reavaliação de bens e direitos, independentemente do seu registro contábil, só configurará efetivo acréscimo patrimonial, e, por conseguinte, implicarão na auferição de renda (ou lucro) da Impugnante - fatos geradores do IRPJ e da CSLL, no momento de sua realização.

Ou quando menos, pode-se dizer que, com o advento da Lei n.º 9.430/96, a qual revogou o item 4, da alínea "b", do § 1º, do art. 35 do Decreto-lei n.º 1.598/77, o diferimento da tributação da reavaliação, para fins de IRPJ e CSLL, restou estendido a todos os bens do ativo da Impugnante, se existir nenhuma distinção quanto à sua classificação contábil.

Em sendo assim e como os bens e direitos reavaliados e classificados, repita-se erroneamente, em conta pertencente ao ativo circulante da Impugnante não foram realizados no ano-calendário de 1999, tem-se que, no presente caso, a Impugnante não auferiu renda ou lucro, e conseqüentemente, não houve a ocorrência dos fatos impositivos do IRPJ e da CSLL, capazes de criar a obrigação de a Impugnante recolher os referidos tributos aos cofres públicos.

Dessa forma, ante a inexistência de renda ou lucro no caso concreto, bem como da inoportunidade de fato gerador do IRPJ e da CSLL, tem-se que as alegações do l. Auditor no sentido de que "o valor da reavaliação no valor de R\$

9.097.057,00, da parcela do shopping destinada a venda, registrada a conta n.º 1.1.10.06 - 949 - Estoque Shopping Santa Úrsula do ativo circulante, não contemplada pelos artigos retro transcritos, deverão ser adicionadas de ofício ao lucro líquido do ano calendário de 1.999 para exigência do Imposto de Renda e CSLL devidos e não recolhidos, com os acréscimos legais", não poderão subsistir, devendo os autos de infração ora impugnados serem julgados improcedentes, cancelando-se, por completo, os lançamentos com base nele procedidos."

Ao referir-se à glosa do Imposto de Renda na Fonte aduz que:

"Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que, com a devida vênia, encontra-se o I. Auditor Fiscal equivocado com relação ao IRPJ devido pela Impugnante no ano-calendário de 1999.

Depreende-se claramente da leitura da DIPJ/2000 referente ano-calendário de 1999, bem como da conta n.º 2.1.07.09 do livro razão da Impugnante, que o IRPJ por ela apurado e efetivamente devido no exercício de 1999 corresponde a quantia de R\$ 484.969,28 (quatrocentos e oitenta e quatro mil, novecentos e sessenta e nove reais e vinte e oito centavos), e não R\$ 636.123,35 (seiscentos e trinta e seis mil, cento e vinte e três reais e trinta e cinco centavos), como equivocadamente apurou a Fiscalização, (docs. 08 e 09)

Tal fato, data máxima venia, demonstra a superficialidade com que o I. Agente Fiscal examinou a documentação contábil da Impugnante.

Com efeito, o artigo 142 do Código Tributário Nacional estabelece os critérios necessários à validade do ato de lançamento:

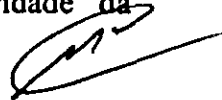
"Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir crédito tributário pelo lançamento, entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido,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

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

Sobressai desse dispositivo legal a imposição à Fiscalização (atividade vinculada e obrigatória) de averiguar a ocorrência do fato concreto aos termos previstos na norma geral e abstraía, individualizando e tipificando-a.

Assim, há a necessidade, pelos próprios princípios que regem a Administração (principalmente os princípios da motivação e da legalidade), da real constatação da ocorrência do fato gerador a fim de se averiguar o cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte.

José Artur Lima Gonçalves<sup>19</sup> descreve com precisão a atividade da Fiscalização:



"(...)

É que a tarefa de verificação e análise dos elementos do mundo dos fatos, para concluir acerca dessa subsunção - conforme exhaustivamente demonstrado, é plenamente vinculada, submetida irrestrita e severamente à lei, sendo inadmissível qualquer interferência valorativa por parte do agente administrativo. Daí por que lhe é vedado lançar mão de presunção para arrecadar imposto ou impor penalidade. Deve, pois, a autoridade administrativa proceder a todo e qualquer levantamento e averiguação necessários à exata compreensão do fenómeno ocorrido no mundo dos fatos para aferir eventual adequação à hipótese de incidência tributária, e tudo isso mediante ampla possibilidade de interação por parte do contribuinte interessado."

Todavia, não foi o que ocorreu nos presentes autos. Com efeito, o Agente Fiscal, sem averiguar a ocorrência do fato in concreto, optou por proceder ao lançamento baseado tão somente em um valor constante na contabilidade da Impugnante que não se refere ao IRPJ devido no ano-calendário de 1999, mas ao IRRF a recuperar nesse mesmo período.

Caberia, portanto, ao Agente Fiscal, analisar todos os valores lançados na escrita fiscal da Impugnante, bem como confrontar esses valores com a sua DIPJ/2000, para, a partir de então, apurar o IRPJ efetivamente devido no ano-calendário de 1999, mas percebe-se que não foi isso o que ocorreu.

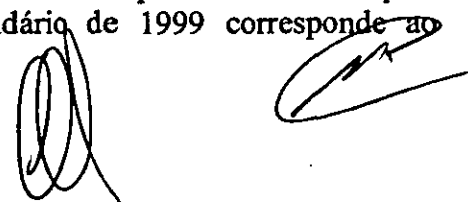
O E. Conselho de Contribuintes é enfático quanto à necessidade do esgotamento de todos os fatos em análise pela Fiscalização para a validação do ato de lançamento:

"EMENTA - (...) IRPJ. PRINCÍPIO DA TIPICIDADE. SUPERFICIALIDADE DA INVESTIGAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA ACUSATÓRIA. O princípio da tipicidade revela que o instituto da competência impositiva fiscal deve ser exhaustiva. Todos os critérios necessários à descrição tanto do fato tributável como da relação jurídico-tributária reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal. O lançamento fiscal não pode se valer de sua própria dúvida. A certeza e segurança jurídicas envolvidas no princípio da reserva legal (CTN, arts. 3º e 142) não comportam infidelidades nos lançamentos fiscais. (Processo n.º 10983.004543/93-14, 1º C.c.)

Dessa forma, ante a superficialidade da investigação procedida pelo I. Agente Fiscal ao apurar o IRPJ devido pela Impugnante no ano-calendário de 1999, resta comprovado a existência de vício insanável no ato de lançamento, merecendo ser anulada a presente autuação.

Contudo, caso assim não se entenda, o que se admite apenas a título de argumentação, em homenagem ao princípio da eventualidade, é certo que os valores cobrados pela Fiscalização no "item 2" do auto de infração de IRPJ lavrado não poderão subsistir. É o que se passará a demonstrar.

Conforme demonstrado acima, o valor efetivamente apurado e devido pela Impugnante a título de IRPJ no ano-calendário de 1999 corresponde ao



montante de R\$ 484.969,28 (quatrocentos e oitenta e quatro mil. novecentos e sessenta e nove reais e vinte e oito centavos).

Pois bem, nos termos do que dispõe o artigo 231, III e IV do RIR/99 para efeitos de determinação do saldo de imposto de renda a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido tanto o valor do imposto retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas sobre o lucro real, como do valor do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230 do RIR/99.

Assim, ante a disposição contida no aludido dispositivo legal, a Impugnante apurou o IRPJ devido no ano-calendário de 1999 e procedeu o seu recolhimento da seguinte forma:

IRPJ- apurado	R\$ 484.969,28
IRRF-Deduzido	(R\$460.630,08)
IRPJ-pago por estimativa	(R\$24.339,20)
Total	R\$00,00

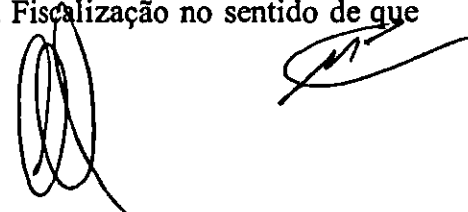
Ocorre, entretanto, que o valor de IRRF deduzido pela Impugnante foi, por um equívoco de sua contabilidade, lançado por uma quantia superior ao imposto efetivamente retido na fonte sobre rendimentos em aplicações financeiras.

Verifica-se do Informe de Rendimentos Financeiros (ano-calendário de 1999) anexado à presente (doc. 10) que o valor a título de IRRF, de fato, retido pelas Instituições Financeiras corresponde à quantia de R\$ 197.436,50 (cento e noventa e sete mil, quatrocentos e trinta e seis reais e cinquenta centavos) . Sendo assim e tendo em vista que o valor de IRPJ apurado pela Impugnante no exercício de 1999, percebe-se que a autuação ora impugnada está a exigir crédito de IRPJ, em virtude de valores de deduções de IRRF não comprovados, muito superior ao efetivamente devido. Confirma-se, a propósito, o quadro abaixo:

IRPJ- Apurado	R\$ 484.969,28
IRRF-Deduzido	(R\$197.436,50)
IRRF- pago por estimativa	(R\$ 24.339,20)
IRPJ-Devido	R\$287.508,44

Da análise da tabela acima, observa-se que sobrou um pequeno crédito de IRPJ realmente devido, o qual, conforme demonstrado acima, é muito menor do que o valor apurado no presente auto de infração.

Dessa forma, ante o exposto, estando devidamente comprovado o erro procedido pela I. Agente Fiscal na apuração do IRPJ devido pela Impugnante no ano-calendário de 1999, tem-se que as alegações da Fiscalização no sentido de que



"os valores de IRRF compensados no ano-calendário de 1.999 e não comprovados, no total de R\$ 447.608,41, deverão ser exigidos de ofício, com os acréscimos legais", não poderão prevalecer, merecendo o presente auto de infração ser julgado totalmente improcedente, cancelando-se, por completo, o lançamento fiscal por ele procedido, em face da insubsistência da autuação fiscal, uma vez que o auto é ilíquido e incerto.

Por fim, cumpre destacar que parte das deduções de IRRF glosadas pelo I. Agente Fiscal referem-se ao exercício de 1998, razão pela qual temos que, como a Receita Federal não se manifestou acerca dos respectivo crédito de IRRF dentro do prazo decadência, previsto no artigo 150, § 4º do CTN20, ocorreu a homologação tácita desse saldo de IRRF. Em tendo ocorrido a homologação tácita deste crédito, decaiu o direito de a Fiscalização glosar a sua utilização pela Impugnante.

Todos os fatos aqui narrados, mostram claramente a iliquidez e incerteza da presente autuação, motivo pelo qual o auto de infração lavrado merece ser cancelado in totum."

Ao final, apenas para argumentar, contesta a incidência da taxa SELIC no cálculo dos juros de mora.

A decisão recorrida excluiu a primeira infração, objeto do recurso de ofício e restou assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - Ano-calendário: 1999

Ementa: Erro de classificação

Os investimentos permanentes em outras sociedades devem ser classificados no Ativo Permanente. Assim, o fato de classificar tais investimentos como ativo circulante, não passa de erro que não gera infração fiscal.

**RETENÇÕES**

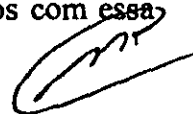
As **RETENÇÕES** do IRRF devem ser devidamente comprovadas.

Ao excluir a primeira infração, relativa à reserva de reavaliação a turma julgadora trouxe os seguintes fundamentos:

"Nos termos do art. 179 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 197, as seguintes contas devem ser classificadas no Ativo Permanente:

- os investimentos assim entendidos as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

- os imobilizados assim entendidos os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;



- os diferidos assim entendidos as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais

Primeiramente, observamos que os investimentos permanentes em outras sociedades devem ser classificados no Ativo Permanente (Investimentos), assim, de fato a contribuinte classificou erradamente parte dos seus investimentos no circulante.

Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 3, de 1980 (D.O.U. de 04/02/1980) esclareceu que:

“ Para os efeitos da legislação do imposto de renda, os bens que se destinem à exploração do objeto social ou à manutenção das atividades de pessoa jurídica devem permanecer classificados em contas do ativo permanente até o momento da sua alienação, baixa ou liquidação.

Procura-se examinar a licitude do procedimento, perante a legislação do imposto de renda, das pessoas jurídicas que, obrigadas a promover a correção monetária de contas integrantes do balanço patrimonial, nos termos do artigo 39 e seguintes do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, pretendem transferir, para o ativo circulante, o valor de bens escriturados em contas do ativo permanente, sob a alegação de que iriam ser destinados à venda.

(...)

3. Dessarte, diante da nova sistemática legal de correção monetária, a classificação das contas nos diversos agrupamentos do balanço patrimonial adquiriu fundamental relevância perante a legislação do imposto de renda, visto que a correção dos valores registrados no ativo permanente (investimentos, imobilizado e diferido) tem por contrapartida créditos à conta especial de correção monetária (art. 39, alínea II), cujo saldo positivo aumenta o lucro real; por sua vez, a correção das contas do patrimônio líquido tem por contrapartida débitos à referida conta transitória de correção monetária, a qual, registrando saldo negativo, reduz o montante sujeito à tributação.

4. Por outro lado, convém notar que os resultados obtidos pela pessoa jurídica na alienação, baixa ou liquidação de bens do ativo permanente são considerados, na sistemática do Decreto-lei nº 1.598/77, ganhos ou perdas de capital (art. 31) e, por conseguinte, classificados como resultados não operacionais,- tendo em vista que esses resultados têm influência na formação do lucro da exploração (art. 19), é fácil compreender que a transferência de bens do ativo permanente para outros grupamentos também pode acarretar conseqüências na base de cálculo do lucro isento ou do lucro sujeito a alíquotas reduzidas.

5. Por conseguinte, tendo em vista os reflexos da alteração pretendida na apuração dos resultados da pessoa jurídica, é evidente que o contribuinte não tem faculdade de classificar as contas, ou reclassificá-las segundo critérios subjetivos de sua conveniência. Ao contrário, impõe-se a rigorosa observância dos preceitos da lei comercial e fiscal.

6. Os critérios de classificação a serem observados devem ser aqueles consubstanciados nos arts. 178 a 182 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, aplicável por expressa determinação do parágrafo 49 do art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77. No caso sob

exame, a reclassificação, para o ativo circulante, de direitos registrados no ativo imobilizado fere frontalmente disposições do art. 179 da Lei nº 6.404/76. Segundo a alínea I dessa norma, somente podem ser incluídos no ativo circulante os direitos de crédito e os que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio ou da indústria da companhia, além das disponibilidades e das aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

7. Por outro lado, a Instrução Normativa SRF nº 071, de 29 de dezembro de 1978, determina expressamente que é vedado à pessoa jurídica deixar de corrigir quaisquer das contas do ativo permanente, ou corrigir contas do passivo não autorizadas pela lei. Esse comando elimina a possibilidade da adoção de critérios de classificação diversos daqueles nomeados na lei.

*8. Em face do exposto, impõe-se a conclusão lógica de que a simples pretensão da pessoa jurídica no sentido de alienar bens destinados a utilização na exploração do objeto social ou na manutenção das atividades da empresa não autoriza, para os efeitos da legislação do imposto de renda, a exclusão dos elementos correspondentes registrados em contas do ativo permanente, devendo a cifra respectiva continuar integrando aquele agrupamento até a alienação, baixa ou liquidação do bem"*

O parecer da CST acima veio num contexto em que alguns contribuintes tentavam não fazer a correção monetária de algumas contas do Ativo Permanente classificando-as no Ativo circulante. Dessa forma, o parecer afirmou que as contas tinham que ser classificadas de acordo com a Lei nº 6.404, de 1976, por causa dos reflexos no Imposto de Renda, a contribuinte não podia usar outros critérios senão os da lei. Este parecer, inclusive, dava respaldo a fiscalização para lavrar autos em desacordo com o entendimento esposado.

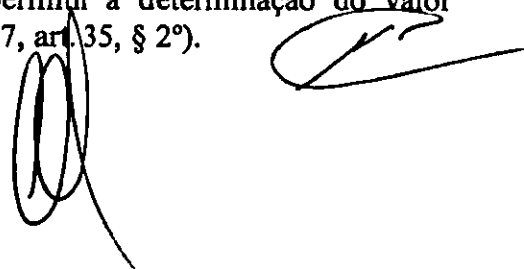
Assim, no caso em tela temos uma classificação errada realizada pelo contribuinte, e também temos reflexos no Imposto de Renda, assim, outro entendimento não podemos ter senão o de admitir que a contribuinte não poderia ter classificado seus investimentos permanentes em conta de circulante, e dessa forma, cancelar o auto nesta parte, pois estamos diante de um erro de classificação e não de uma infração fiscal.

O artigo 434 do RIR/99 que trata da tributação da constituição da Reserva de Reavaliação, dispõe o seguinte:

“Art. 434. A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei n.º 6.404, de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decretos-lei nºs 1.598/77, art. 35, e 1.730/79, art. 1º, VI).

§ 1º O laudo que servir de base ao registro de reavaliação de bens deve identificar os bens reavaliados pela conta em que estão escriturados e indicar as datas da aquisição e das modificações no seu custo original

§ 2º O contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período-base (Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, art. 35, § 2º).



§ 3º Se a reavaliação não satisfizer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinar o lucro real (Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alínea "h", e Lei n.º 154, de 1947, art. 1º)

Assim, a única forma de não aceitar as razões do contribuinte seria questionar o laudo por ele apresentado, mas a fiscalização aceitou o laudo. Portanto, deve ser cancelado o lançamento desta infração."

A irrisignação do sujeito passivo quanto à parcela mantida, veio com a petição de fls. 398/414, onde em preliminar requer a nulidade da decisão de primeiro grau, por cerceamento de seu direito de defesa, ao não apreciar todos os pontos postos na inicial do litígio.

Nesse ponto afirma que não foram apreciados os argumentos relativos a: 1) superficialidade da investigação procedida pela fiscalização ao apurar o IRPJ supostamente devido; b) equívoco cometido pela fiscalização na apuração do IRPJ devido; c) ocorrência de homologação tácita do saldo do IR/Fonte e, d) ilegalidade na utilização da taxa SELIC no cálculo dos juros de mora.

No mérito alega que foi correta sua dedução do IRF incidente sobre aplicações financeiras, reiterando os argumentos postos em sua impugnação.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro MARCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

Conforme posto em relatório, a matéria submetida a exame desta câmara refere-se a reserva de reavaliação constante do recurso de ofício e glosa de IRRF compensado a maior que o efetivamente comprovado.

Como preliminar ao mérito, suscita a recorrente a nulidade da decisão de primeiro grau, ante o argumento de que não foram apreciados todos os pontos postos na inicial do litígio, relativamente a apreciação da infração relativa a glosa do IRRF.

Os pontos que entende não foram apreciados referem-se a: 1) superficialidade da investigação procedida pela fiscalização ao apurar o IRPJ supostamente devido; b) equívoco cometido pela fiscalização na apuração do IRPJ devido; c) ocorrência de homologação tácita do saldo do IR/Fonte, que refere-se ao ano-calendário de 1988, período já abrangido pela decadência e, d) ilegalidade na utilização da taxa SELIC no cálculo dos juros de mora.

Nesse ponto, creio que assiste razão à recorrente. Verifica-se da leitura do voto condutor do acórdão que, a despeito de serem contestados, não houve apreciação específica destes pontos, havendo uma abordagem genérica dos valores au tuados.

Ao decidir essa questão diz o voto condutor do acórdão:

“Quanto à outra infração, a contribuinte não discorda, mas não contesta os cálculos da fiscalização que foram baseados na contabilidade da contribuinte. A contribuinte utilizou a DIPJ para afirmar o que já estava lá. Adicionalmente reconhece parte da infração como devida quando afirma que em vez de R\$ 460.630,08 retido de IRF teve somente R\$ 197.436,50. De tudo isto, por falta de uma contestação específica para os cálculos apresentados nesta parte do auto de infração não há reparo a fazer.”

Verifica-se, portanto, superficialidade da apreciação da matéria, quando os cálculos foram contestados na peça impugnatória, inclusive com apresentação de quadros demonstrativos, além de outros argumentos como posto acima.

Portanto, havendo omissão na decisão recorrida, outra deve ser proferida, com apreciação de todos os pontos postos na inicial do litígio, para se evitar o cerceamento do direito de defesa, resguardando ao sujeito passivo o duplo grau de jurisdição administrativa.

Pelo exposto, voto por acolher a preliminar de nulidade da decisão recorrida, para que outra seja proferida na boa e devida forma.

Sala das Sessões, em 008 de agosto de 2007

  
MARCIO MACHADO CALDEIRA

