



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

**Processo n°** 10120.010008/2010-51  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-002.266 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de março de 2017  
**Matéria** IRPJ e CSLL- GANHO DE CAPITAL EM REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA  
**Recorrente** MINERADORA SANTO EXPEDITO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2006

PROCESSOS CONEXOS. JULGAMENTO POR TURMAS DIFERENTES. VINCULAÇÃO.

A existência de vinculação entre processos não impõe ao órgão julgador adotar a mesma decisão já proferida em processo conexo julgado anteriormente.

NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA. INDICAÇÃO DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. DIREITO DE DEFESA EXERCIDO.

Consta dos autos de infração o enquadramento legal que dispõe sobre a tributação do ganho de capital obtido com a alienação de bens do ativo permanente e a descrição das infrações apuradas, sendo improcedentes as alegações de nulidade por cerceamento do direito de defesa. Ademais, a recorrente produziu defesa em que revela ter pleno conhecimento dos fatos a ela atribuídos.

CORRETA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE INEXISTENTE.

A recorrente era a titular do ativo na data da alienação que deu origem ao ganho de capital apurado pela fiscalização e foi corretamente identificado no auto de infração sendo descabida a alegação de erro na identificação do sujeito passivo.

ALIENAÇÃO DE DIREITO MINERÁRIO. GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA.

O ganho de capital obtido com a venda dos direitos de título minerário deve ser apurado com base no valor contábil do bem antes das operações societárias realizadas internamente ao grupo empresarial, com criação de ágio

e utilização de empresa veículo, as quais buscaram, inequivocamente, majorar o custo contábil do ativo alienado.

**MULTA ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. IMPROCEDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 105**

As multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas, lançadas com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, aplicável aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2006, não podem ser exigidas ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual. É este o comando da Súmula CARF nº 105, de observância obrigatória pelos julgadores do CARF.

**CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.**

Aplica-se a mesma solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão do lançamento estar apoiado nos mesmos elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: (i) por maioria de votos, em REJEITAR a questão preliminar suscitada pela Relatora atinente à aplicação a este processo do resultado proferido em outro processo, já transitado em julgado, vencidos os Conselheiros Milene de Araújo Macedo, Flávio Franco Corrêa e José Eduardo Dornelas Souza; e (ii) por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para cancelar as multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento de estimativas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Roberto Silva Junior.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Veiga Rocha - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Milene de Araújo Macedo - Relatora

*(assinado digitalmente)*

Roberto Silva Júnior - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Flavio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Junior e Waldir Veiga Rocha.

## **Relatório**

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo órgão julgador *a quo*, complementando-o ao final:

"Em 08/12/2010, foram lavrados contra a interessada os Autos de Infração do IRPJ e da CSLL, atinentes ao ano-calendário de 2006, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de R\$12.934.176,50, conforme quadro a seguir:

Tributo	Principal	Juros de Mora (calculados até 30/11/2010)	Multa Proporcional (75%)	Total
IRPJ	R\$4.318.854,16	R\$1.938.461,62	R\$3.239.140,60	R\$9.496.456,38
CSLL	R\$1.563.427,48	R\$701.722,06	R\$1.172.570,58	R\$3.437.720,12

## C

Cientificada dos lançamentos fiscais, apresentou a interessada em **13/12/2010** a impugnação de fls. 292/322, em **10/01/2011**.

Na peça de defesa, discorre a impugnante, dentre outros argumentos, que não teriam sido considerados na autuação fiscal as despesas e os prejuízos incorridos no decorrer do exercício em análise, conforme previsto na legislação do lucro real, regime de tributação a que estaria submetida.

Esta DRJ, ao verificar a escrituração da impugnante, constatou que a impugnante fez a opção pelo lucro real anual e que os assentamentos do LALUR registraram um prejuízo fiscal de R \$200.129,69.

Por sua vez, os lançamentos de ofício de IRPJ e de CSLL foram efetuados adotando-se o regime geral de tributação, qual seja, o lucro real trimestral.

Nesse contexto, o processo foi remetido para a unidade preparadora, por meio de Despacho de fls. 337/338 encaminhado em 28/02/2011, para que a Fiscalização pudesse averiguar qual seria o regime de tributação efetivamente adotado pela contribuinte e o prejuízo fiscal apurado no LALUR.

Em razão do despacho, foi aberto procedimento fiscal para novo exame do período fiscalizado, devidamente autorizado em ordem escrita pelo Delegado da DRF/Goiânia nos termos do art. 906 do RIR/99.

Como resultado do reexame, ao analisar a DIPJ e a escrituração da pessoa jurídica, constatou a autoridade tributária que a contribuinte fez a opção pelo lucro real anual. Nesse sentido, lavrou novos Autos de Infração, nos quais foram efetuados lançamentos de IRPJ e CSLL, cujo crédito tributário perfaz o montante de **R\$14.511.465,39**, assim discriminados por exação fiscal:

Auto de Infração do IRPJ (fls. 395/403)					
Imposto	Juros de Mora (calculados até 31/03/2011)	Multa Proporcional	Multa Exigida Isoladamente	Total	
R\$4.192.205,59	R\$1.822.770,99	R\$3.144.154,19	R\$1.442.680,30	R\$10.601.811,07	
Infrações		Ano Calendário	Enquadramento Legal		
Ganhos e Perdas de Capital -Alienação/Baixa de Bens do Ativo Permanente		2006	Art. 3º, § 2º, inciso IV, da Lei nº 9.718/98; Arts. 247, 248, 251 e parágrafo único, e 418 e parágrafos, do RIR/99		
Multas Isoladas - Falta de Recolhimento do		2006	Arts. 222 e 843 do RIR/99; Art. 44, § 1º, inciso		

IRPJ sobre Base de Cálculo Estimada	IV, da Lei nº 9.430/96
-------------------------------------	------------------------

Auto de Infração da CSLL (fls. 404/410)			
Contribuição	Juros de Mora (calculados até 31/03/2011)	Multa Proporcional (75%)	Total
R\$1.545.485,13	R\$671.976,93	R\$1.159.113,84	R\$3.376.575,90
Infrações		Ano-Calendário	Enquadramento Legal
CSLL - Falta de Recolhimento da CSLL		2006	Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 1º da Lei nº 9.316/96; Art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02.
Obs.: Relatório de Fiscalização de fls. 243/270 integra o Auto de Infração.			

Auto de Infração da CSLL (fls. 411/416)		
CSLL Exigida Isoladamente	Total	
R\$533.078,42	R\$533.078,42	
Infrações	Ano-Calendário	Enquadramento Legal
Multas Isoladas - Falta de Recolhimento da CSLL sobre a Base Estimada	2006	Art. 222 e 843 do RIR/99 c/c Art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.

Esclarece a Fiscalização que os Autos de Infração primitivos, de 08/12/2010, às fls. 249/276 e 277/292, foram integralmente substituídos pelos lavrados em 14/04/2011, de fls. 395/403, 404/410 e 411/416.

Relata a autoridade tributária que a contribuinte, Mineradora Santo Expedito, em sua terceira alteração contratual, ocorrida em 19/07/2005, passou a ser controlada pela Terra Goyana Mineradora Ltda, com 4.996 quotas de R\$1,00 cada, equivalente a 99,92% do total, sendo os demais sócios detentores dos 0,08% restantes.

Por sua vez, a empresa Terra Goyana Mineradora, em 01/06/2004, adquiriu direito de Autorização de Pesquisa, nos termos do Alvará nº 5.182, de 28/05/2004, do Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM nº 860.260/2004, para pesquisar minério de alumínio durante o prazo de três anos, nos Municípios de Barro Alto e Santa Rita do Novo Destino, no Estado de Goiás.

Na quarta alteração contratual da contribuinte, em 26/07/2005, a controladora Terra Goyana Mineradora Ltda aumenta sua participação na Mineradora Santo Expedito, mediante a subscrição de 43.962 quotas no valor de R\$1,00 cada, que foram integralizadas como ativo "direito de pesquisa mineral", referente ao citado Alvará nº 5.182, de 28/05/2004, DNPM nº 860.260/2004, no valor de R\$43.962,00, conforme laudo de avaliação contábil.

Em 03/08/2005, foi criada a empresa TGM Participações Ltda, controlada também pela Terra Goyana Mineradora Ltda.

Em 13/09/2005, mediante avaliação a valor de mercado, conforme Laudo de Avaliação emitido pela Deloitte Touche Consultores Ltda, as quotas da Mineradora Santo Expedito Ltda, data de referência de 31/08/2005, foram avaliadas em R\$253.076.000,00.

Na mesma data, a Terra Goyana Mineradora Ltda, para integralizar o capital na TGM Participações Ltda, transfere a totalidade das quotas que possuía na Mineradora Santo Expedito Ltda. Logo, o capital social da TGM Participações Ltda aumenta, de R\$1.000,00 para R\$253.077.000,00, e ela passa a ser a controladora da contribuinte.

Em 04/10/2005, em sua sexta alteração contratual, a contribuinte incorpora a empresa TGM Participações. O patrimônio líquido da incorporada, avaliado nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404/1976, no montante de R\$86.079.152,00, foi transferido para a incorporadora, caracterizando uma incorporação às avessas.

Discorre a autoridade tributária que a empresa TGM Participações Ltda, cujos lançamentos contábeis demonstram operações de dois dias, a primeira registrando a sua constituição e a segunda, a integralização do seu capital com as quotas da Mineradora Santo Expedito Ltda, no qual foram escriturados os valores de partes societárias, o ágio gerado internamente, a provisão para manutenção e integridade do patrimônio líquido e o redutor de patrimônio líquido, funcionou como uma "empresa veículo", visando transferir o ágio para a fiscalizada.

Em seguida, em 14/10/2005, a fiscalizada celebra contrato no qual cede e transfere, parcialmente, o direito de pesquisa mineral para a Companhia Brasileira de Alumínio, pelo valor de US\$60,000,024.00, a serem pagos em parcelas mensais no período de seis anos, a partir de outubro de 2005. Contudo, no final do mês de dezembro, no livro LALUR da fiscalizada, constam lançamentos de lucro contábil de R\$89.399.146,99, e exclusões no valor de R\$152.291.091,62, sob a justificativa de que foram efetuadas como reversão da provisão para manutenção e integridade do PL, que teria sido constituída nos termos da Instrução CVM nº 349/01. Assim, a Mineradora Santo Expedito Ltda encerrou o ano-calendário com um prejuízo fiscal de R\$62.891.944,63.

Nesse contexto, entendeu a Fiscalização que, em razão reorganização societária, de empresas que pertencem ao mesmo grupo empresarial, no período compreendido entre 19/07/2005 e 04/10/2005, o ativo permanente cujo direito de pesquisa foi cedido e transferido onerosamente em 14/10/2005 sofreu reavaliação de valores a preço de mercado. Ou seja, teria ocorrido um reconhecimento contábil de uma mais valia de um investimento originado na transação entre partes relacionadas, com o ágio gerado internamente, sem fundamento econômico para a sua obtenção. Por fim, discorre a autoridade tributária que as Instruções CVM nº 319/99 e 349/01 são direcionadas a operações no qual o ágio é obtido em negociações entre partes independentes e não relacionadas, o que não teria ocorrido no caso concreto.

Portanto, concluiu a autoridade tributária que, na realidade, ocorreu a venda de um direito, hipótese de incidência prevista para o ganho de capital não-operacional, cuja base de cálculo encontra demonstrada às fls. 240/242, no qual se tomou como referência para o custo de aquisição o valor de R\$43.962,00, encontrado a partir de avaliação contábil realizada antes das operações de reorganização societária.

Na apuração foram considerados os valores de imposto de renda retido na fonte referentes ao ano-calendário de 2006 e o prejuízo fiscal registrado no LALUR.

Foram efetuados ainda lançamentos fiscais de multa isolada, tendo em vista que a fiscalizada não recolheu os valores de estimativa mensal de IRPJ e CSLL referentes ao período em análise.

Cientificada dos lançamentos em **15/04/2011** (Ciência do Sujeito Passivo às fls. 396, 405 e 412 dos Autos de Infração), a interessada apresentou a impugnação de fls. 421/495, em **12/05/2011** (protocolo de recepção às fls. 421). Apoiada nos documentos já acostados aos autos, a peça de defesa, em suma, discorre sobre os pontos a seguir expostos.

**Revisão de Ofício. Nulidade.** A Lei contempla o princípio de legalidade no seu art. 37 da Lei Maior, o qual vincula a Administração Pública. Também no plano infraconstitucional o CTN dispõe sobre a legalidade objetiva no seu art. 3º, situação na qual se estabelece que o agente público está sujeito à obediência dos estritos mandamentos da lei, sob pena de praticar ato ineficaz e nulo de pleno direito.

No caso em tela, ao sugerir a correção do lançamento, o julgador extrapolou a competência legalmente estabelecida às DRJ, que não podem promover lançamento de tributo.

O ato administrativo de lançamento, além de observar as normas que regem o processo administrativo e os princípios estabelecidos no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, não pode prescindir da obediência aos princípios que informam a conduta da Administração Pública, especialmente aqueles que mais de perto dizem respeito aos direitos dos administrados.

O poder-dever da busca da verdade material confere à Fiscalização a obrigação de observar o princípio constitucional da ampla defesa, o que significa dar ao sujeito passivo a oportunidade de contestar ou rebater todas as acusações e provas produzidas durante a fase investigativa ou de auditoria fiscal.

Assim, enquanto desenvolvida a atividade fiscalizatória, a autoridade administrativa está obrigada a observar princípios como o da legalidade objetiva, da verdade material, da oficialidade, do dever de investigação, da cientificação e da acessibilidade.

Enquanto o art. 142 do CTN dispõe sobre o lançamento fiscal, o art. 145 estabelece as hipóteses em que pode ser alterado, quais sejam, impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

Por sua vez o art. 149, somente autoriza a revisão de lançamento, por iniciativa da autoridade administrativa, quando devam ser apreciados fatos novos, isto é, não conhecidos anteriormente.

Ocorre que não se verifica no caso concreto a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no art. 145 c/c o 149 do CTN que poderia justificar o aperfeiçoamento do lançamento sugerido pelo Auditor da Receita Federal do

Brasil de Julgamento, porquanto o REGIME DE TRIBUTAÇÃO adotado pela Impugnante era previamente conhecido, inclusive da própria autoridade tributária, como pode ser observado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 270) e confirmado pelo despacho de fls. 344/345. Assim, onde estão os fatos novos ("não conhecido ou não provado")?

Abalizada doutrina de Antônio da Silva Cabral esclarece que *imperat, no processo fiscal, o princípio da segurança jurídica, que não permite se perturbe o contribuinte com autuações sucessivas sobre a mesma matéria. O Art. 146 do CNT chega até a proibir modificação introduzida de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento.*

Portanto, com a instauração da lide, a Administração, que é responsável pela condução do processo na esfera administrativa, tem o dever de observar os preceitos constitucionais e infraconstitucionais, como o princípio do devido processo legal e o do contraditório e ampla defesa, o direito de petição, o princípio da legalidade, o da segurança jurídica e o da verdade material.

Os instrumentos, meios, critérios que a Administração tem o dever de utilizar ou de adotar, para apreciação dos postulados ou das questões colocadas pelos Administrados, estão todos enumerados no bojo da Lei nº 9.784, de 1999, e são de observância obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Tendo por base todos estes princípios, resta evidente que tanto o Auditor Fiscal que exarou o "DESPACHO" quanto o Presidente que estando de acordo determinou o encaminhamento do processo, como proposto, extrapolaram, exorbitaram de suas funções, ignorando o princípio do DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO, sob cuja proteção se encontra o PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Assim, uma vez inaugurado o litígio, caberia à TURMA JULGADORA dar-lhe solução e, em caso de solução outra que não a manutenção do Ato Administrativo de Lançamento, submeter o ato decisório à apreciação do CARF, instância superior competente para rever os atos e decisões do Colegiado de primeiro grau.

Desta forma, não estando presentes as circunstâncias autorizadas nos arts. 145 c/c 149 do CTN, e ausente fato novo, e presente a mudança de critério jurídico quanto aos lançamentos, **reputa-se nulo o Auto de Infração.**

**Da Suposta Infração. Dos Verdadeiros Fatos.** Apresenta a Fiscalização uma visão distorcida da realidade dos fatos razão pela qual houve o lançamento dos tributos.

Ao dia 20/03/1996, foi constituída a sociedade comercial Rio Vermelho Mineração Ltda, em 10/06/1996, procedeu-se a alteração da denominação social da sociedade, que passou a se chamar Rio Vermelho Prospecção e Mineração Ltda e em 19/07/2005 realizou-se a terceira alteração contratual consolidada, no qual houve nova alteração do nome da empresa, denominada Mineradora Santo Expedito Ltda. Na mesma data houve ingresso de novos sócios, inclusive a

peessoa jurídica Terra Goyana Ltda, que investiu R\$4.996,00 na Mineradora Santo Expedito, passando a ser dona de 99,92% do seu capital.

Em 26/07/2005, a Terra Goyana Mineradora Ltda faz novo aporte de capital na Mineradora Santo Expedito Ltda com transferência de Direitos a Títulos Minerários, conforme consta no processo do Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM nº 860.260/04, através da concessão do Alvará de Pesquisa nº 5.182 de 28/05/2004, publicado no DOU nº 04 de 01/06/2004, a valor de livro, passando o capital social para R\$48.962,00.

Em 03/08/2005, a Terra Goyana constitui a sociedade TGM Participações Ltda, como objetivo social de participação em outras empresas, tendo como capital social subscrito e integralizado de R\$1.000,00.

Em seguida a sociedade Terra Goyana Mineradora Ltda solicita á Deloitte Touche Consultores Ltda a avaliação, a valor de mercado, das quotas que possuía na Mineradora Santo Expedito e, como base no laudo de avaliação emitido, aporta capital na sociedade TGM Participações Ltda, em 13/09/2005, com as quotas que detinha na Mineradora Santo Expedito.

Vale registrar que, nesse momento, houve um equívoco por parte da Fiscalização ao narrar os fatos ocorridos. Alega a autoridade fiscal que teria havido uma reavaliação das quotas que a Terra Goyana Mineradora Ltda possuía na TGM Participações Ltda. Na verdade, houve uma avaliação a valor de mercado. O aporte é posterior a avaliação, ou seja, a Terra Goyana Mineradora Ltda solicita a avaliação das quotas que possui na Mineradora Santo Expedito Ltda, e com base no relatório de avaliação econômico-financeira, aporta essas quotas, a valor de mercado, na TGM Participações.

Em 03/10/2005, visando suportar a incorporação total do seu patrimônio na Mineradora Santo Expedito Ltda, procedeu-se a avaliação ao valor contábil do acervo líquido da TGM Participações Ltda. O laudo foi realizado pela empresa Recurso Contábil S/C, sendo que no balanço patrimonial da TGM Participações é indicado um patrimônio líquido de R\$86.079.152,00.

Ao dia 04/10/2005 a Mineradora Santo Expedito incorporou integralmente a sua controladora TGM Participações Ltda, configurando uma incorporação reversa.

**Erro na Identificação do Sujeito Passivo.** De plano cumpre consignar que o erro de identificação do sujeito passivo não é vício formal, portanto, não há que se falar em aplicação do art. 173, inciso II, do CTN, para contagem de prazo decadencial.

Na definição de lançamento contida no art. 142 do CTN e no art. 10 do PAF, verifica-se que o auto de infração deve conter obrigatoriamente determinados requisitos, dentre os quais a qualificação do autuado. A não identificação do sujeito passivo enseja a anulação do lançamento fiscal.

Em direito processual, todo aquele que não foi notificado ou intimado em nome próprio, é terceiro, pouco importando se teve conhecimento do processo,

em outra qualidade (na qualidade de sócio, por exemplo, e não como representante da sociedade citada) que não a qualidade de parte.

O sócio, mesmo que em nome da sociedade tenha assinado o recebimento do "mandado de citação" (equivalente, no processo administrativo, à "notificação de lançamento" ou à "ciência do Auto de Infração") é terceiro naquela lide, pois segundo o artigo 20 do antigo Código Civil, não se confunde a personalidade da sociedade com a de seus membros. Nesse sentido, RSTJ 109/91.

Pode o sócio ter ciência do processo contra a sociedade, mas, mesmo assim, continua sendo terceiro, por não integrar relação processual. E há precedente jurisprudencial segundo o qual, mesmo que o sócio tenha sido citado em nome próprio, pode oferecer embargos como terceiro:

*Admite-se que o sócio citado na execução fiscal como litisconsorte passivo da sociedade limitada, ofereça embargos de terceiro...*(Superior Tribunal de Justiça, Revista dos Tribunais nº 761, pág. 206).

Além de abalizada doutrina, jurisprudência esclarece que *a pessoa física ou jurídica pode ser simultaneamente parte e terceiro no mesmo processo, ... se são diferentes os títulos jurídicos que justificam esse duplo papel.* "(Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário Nº 89.802 - CE, RTJ 88/717)

Assim, a questão do erro na identificação do sujeito passivo não deve ser obscurecida pelo argumento de que a empresa sucessora de qualquer modo responderia pelos **tributos** devidos pela sucedida. Antes de examinar se os tributos eram ou não devidos pela sucedida e se, por isso, serão ou não devidos pela sucessora, cabe verificar, em caráter preliminar, se os sujeitos do processo em que este exame ocorre têm legitimidade para tal: se o sujeito ativo e o sujeito passivo têm legitimidade para figurar nos respectivos pólos naquele processo.

Não pode ser confundida a relação de direito material com a relação processual. A legitimidade processual (relação de direito adjetivo) é questão prévia ao exame do mérito (relação de direito substancial). E por isso que se diz que a legitimidade processual é questão preliminar ou prejudicial, isto é, a questão da legitimidade precede e prejudica o exame da questão de fundo. Do julgamento desta questão prévia depende a possibilidade de examinar-se a questão de mérito, necessariamente posterior, do ponto de vista lógico.

**Da Ilegitimidade do Sujeito Passivo Contra quem Foi Lavrado o Auto de Infração.** As nulidades não estão restritas às hipóteses previstas no art. 59 do PAF. Inúmeros outros fundamentos justificam a declaração de nulidade dos atos processuais, dentro os quais a ilegitimidade passiva.

O lançamento fiscal estabelece uma relação jurídica processual, que, por sua vez, para que tenha validade, de atender ao que a doutrina conceituou como pressupostos processuais, e também devem se fazer presentes as condições da ação.

Os pressupostos processuais são requisitos necessários para que a relação processual se constitua e tenha validade, consoante art. 267, inciso IV, do CPC, e

podem ser subjetivos e objetivos. Dentre os sujeitos encontram-se **as partes**, devendo essas ter a capacidade de ser parte e a capacidade de estar em juízo.

Nos termos do art. 267, inciso VI, do CPC, é indispensável que se façam presentes as condições da ação, quais sejam, (i) possibilidade jurídica do pedido, (ii) legitimidade das partes e (iii) legítimo interesse.

O presente lançamento é nulo de pleno direito, vez que relação jurídica não pode ter existência em razão do manifesto **equivoco na identificação do sujeito passivo, dado que a autuação recaiu sobre pessoa jurídica que de há muito não mais existe**; logo, **não é mais sujeita de direito** (falta-lhe capacidade jurídica) e, em consequência, **não tem capacidade de estar em juízo administrativo**.

Do mesmo modo, não está presente uma das **condições da ação**, que é, a legitimidade para agir (*legitimatío ad causam*), pois, de acordo com o art. 12, inc. VII, do CPC, as pessoas jurídicas deveriam ser representadas por quem os respectivos estatutos designarem, ou não os designando, por seus diretores. Ora, se elas foram extintas, então não tem estatutos nem diretores.

Não há como confundir a relação de direito processual com a relação de direito material. A legitimidade processual (relação de direito adjetivo) é questão prévia ao exame do mérito (relação de direito substancial). E por isso que se diz que a legitimidade processual é questão preliminar ou prejudicial, isto é, a questão da legitimidade precede e prejudica o exame da questão de fundo.

Assim, uma vez ausente qualquer dos **pressupostos processuais** (art. 267, inciso IV do CPC) ou das **condições de procedibilidade**, extingue-se o processo sem julgamento do mérito (*idem*, art. 267, VI), aplicando-se o disposto no art. 295 do CPC.

A jurisprudência administrativa é harmônica com a jurisprudência de nossos Tribunais. O extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais tem decisões proclamando a nulidade de lançamento que confunde sucessor e sucedido (como ocorre com a incorporação e a fusão, entre outras hipóteses legais), assim como se considera erro na identificação do sujeito passivo o lançamento efetuado em nome de terceiro, pessoa física ou jurídica, do mesmo modo como o é o lançamento efetuado contra a sociedade extinta por incorporação, transformação ou fusão.

No caso concreto o que ocorreu foi uma avaliação, a valor de mercado, de bens pertencentes ao patrimônio da Terra Goyana Mineradora Ltda, os quais foram entregues à Mineradora Santo Exedito Ltda, para integralização do capital subscrito, razão pela qual, no dizer da própria fiscalização **"...O capital social da Terra Goyana Mineradora Ltda., passa de R\$ 1.000,00 para R\$253.076.000,00"**, em 13 de setembro de 2005, inclusive precedido do competente laudo de avaliação emitido pela **"Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda"** referido na Cláusula Primeira da Primeira Alteração Contratual Consolidada da TGM PARTICIPAÇÕES LTDA, da qual a TERRA GOYANA MINERADORA LTDA era sócia.

Apenas posteriormente, mais precisamente em 03/10/2005, a MINERADORA SANTO EXPEDITO LTDA, ora recorrente, absorveu por incorporação o patrimônio líquido da TGM PARTICIPAÇÕES LTDA, que tinha por sócia a TERRA GOYANA MINERADORA LTDA, no montante de R\$86.079.152,00 (oitenta e seis milhões, setenta e nove mil, cento e cinquenta e dois reais), nos termos do Protocolo e Justificação de Incorporação acostado às fls. 83/89 dos presentes autos, consolidado através da Sexta Alteração Contratual promovida pela MINERADORA SANTO EXPEDITO LTDA (fls. 90/93), de 04/10/2005.

De acordo com o disposto no art. 21, da Lei nº 9.249, de 1995, a pessoa jurídica que tiver o seu patrimônio absorvido, "*em virtude de incorporação, fusão ou cisão*", como ocorreu no caso, poderá optar pela avaliação a valor de mercado, oferecendo à tributação, pelo ganho de capital, a diferença entre o valor de avaliação e o custo de aquisição.

Tem-se como evidente que o ganho de capital e por conseqüência, o fato gerador da obrigação tributária ocorreu no momento em que a empresa TERRA GOYANA MINERADORA LTDA **promoveu a avaliação, a preço de mercado, de bens pertencentes ao seu patrimônio**, do que resultou aumento de seu capital social, e não em momento posterior, em 14/10/2005, quando a recorrente firmou o instrumento particular de "*pacto adjeto oriundo de cessão e transferência parciais de direitos de título minerário*", perante a **Companhia Brasileira de Alumínio**, equivocadamente nomeado pela Fiscalização como suposto nascimento da obrigação de natureza tributária.

Conseqüentemente, a preliminar de nulidade deve ser acolhida, tendo em vista que o auto de infração foi direcionado a pessoa jurídica diversa daquele que, em tese, deveria suportar o tributo.

**Preterição ao Direito de Defesa Por Ausência de Fundamentação Legal.** O enquadramento legal disposto nos autos de infração não tipifica a suposta conduta da recorrente e caracteriza fundamentação deficiente, assim com o texto que formaliza os fundamentos da exigência não tem objetividade, situação que impossibilita o exercício do amplo direito de defesa e, por conseqüência, invalida o lançamento fiscal, conforme jurisprudência dos Tribunais Administrativos e Judiciários.

**Improcedência da Multa Isolada em Concomitância com a Multa de Ofício.** Os fatos autuados são anteriores à modificação da redação do art. 44, da lei nº 9.430, de 1996, introduzida pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, que efetivamente contém a base legal da multa isolada, exigível quando constada falta de recolhimentos decorrentes de estimativa.

Por sua vez, a época dos supostos fatos geradores a matéria era regulada pelo art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, que não autorizada a aplicação simultânea, sobre uma mesma base de cálculo, da multa de ofício (inciso I) e a multa isolada (inciso IV do § 1º). Deve-se considerar que a lei tributária deve ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte, consoante dispõe o art. 112 do CTN.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, é pacífica no sentido de que a

*aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incidente sobre uma mesma base de cálculo.*

**No Mérito.** A Fiscalização afirma que *"O fato de cada uma das transações, isoladamente, a do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham o objetivo diverso daquele que lhes é próprio".* Sabe a Fiscalização que a legislação à época dos fatos dava total respaldo legal às operações da Impugnante.

Encontrava-se em vigência o artigo 36 da Lei nº 10.637/2002:

*Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica. (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 1o O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido: (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado; (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título. (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 2o Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1o. (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)*

Com a revogação do dispositivo citado, dada pelo inciso III do art. 133 da Lei nº 11.196 de 2005, o ganho de capital em operações societárias realizadas nos mesmos moldes daquela com base no art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, passou a ser imediatamente tributado.

No caso em tela, existiu o ganho de capital com o aumento do valor do patrimônio líquido da Terra Goyana Mineradora Ltda, na Mineradora Santo Expedito Ltda, porém a tributação foi diferida por força do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002.

Assim, caso uma companhia "A" possua uma participação societária em outra companhia "B" e resolva constituir uma terceira companhia "C", integralizando as ações subscritas de "C" com a participação societária em "B"

avaliada economicamente, o "lucro" apurado por "A" na integralização das ações subscritas de "C" não será tributado de imediato. Em linhas gerais, o "lucro" seria tributado em duas situações, (i) quando "A" alienar, liquidar ou baixar, a qualquer título, sua participação societária em "C" ou (ii) quando "C" alienar, liquidar, integralizar subscrição de ações de outra pessoa jurídica, ou baixar a qualquer título sua participação societária em "B".

O benefício trazido pelo artigo era a permissão de uma reestruturação societária eficiente, podendo as empresas que estivessem com seu capital desatualizado, fazer a correção sem pagar de imediato os tributos decorrentes da operação. Os tributos seriam diferidos, para serem devidos apenas no caso de venda da empresa.

Assim, equivoca-se a Fiscalização ao levantar hipótese de simulação, pois as operações efetuadas no caso concreto foram verdadeiras e lastreadas pela legislação tributária. Decisões do Conselho de Contribuintes, Ac. CSRF/01-01.874/94 e Ac. CSRF nº 0105.413/06, no sentido de que a "incorporação às avessas" realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, teve por objetivo a busca da eficiência das operações, corroboram o entendimento da Impugnante.

**Da Equivocada Visão Econômica do Fato Jurídico Tributário.** Tenta a Fiscalização dar uma visão econômica para um fato jurídico tributário, tanto que cita "pareceres" da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) que se fundam numa ótica puramente econômica.

Entretanto, Direito Tributário não é uma Ciência Econômica, conforme doutrina de Alfredo Augusto Becker, *in* Teoria Geral do Direito Tributário, 1972. Ninguém entre duas possibilidades de estruturação de uma operação está obrigado a escolher a mais onerosa. É vigente no sistema jurídico o que o jurista italiano Victor Uemar chama de princípio da autotributação. Ao contrário do que ocorria no império, no Estado de Direito cabe ao povo, por meio do parlamento, a autorização para que seja retirado do seu patrimônio a parcela chamada tributo e a dimensão dessa retirada. Trata-se do conteúdo do princípio da legalidade tributária. Representa a tributação uma exceção ao princípio maior, o da propriedade privada, postulado fundamental do regime de livre iniciativa (art. 170, III e 173 caput da CF/88).

Nosso sistema de interpretação do fato tributário é jurídico e não econômico. Não existe no ordenamento jurídico vigente norma válida e eficaz que autoriza a Administração Pública a desconsiderar atos e negócios jurídicos **legalmente** constituídos pelo simples fato de que não coaduna pelo seu entendimento.

Os procedimentos da Impugnante foram lícitos e encontram guarida em algumas decisões judiciais, como no Tribunal da 4ª Região, nos processos 200371140014300 e 9604559303.

Doutrinadores como Latorraca apontam que *"atos cuja realização a lei não indaga qual a intenção, isto é, são atos jurídicos cujo elemento subjetivo é irrelevante do ponto de vista fiscal. O agente pode visar inúmeros objetivos econômicos, sendo válido, inclusive, visar unicamente a economia fiscal"*,

enquanto que Bilac Pinto informa que *"a substituição do critério jurídico, que é objetivo e seguro, pelo conteúdo econômico do fato gerador implica trocar o princípio da legalidade por cânones de insegurança e arbítrio, incompatíveis com o sistema brasileiro"*. Também a jurisprudência resguarda tal entendimento, em decisão proferida no Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional, Ac. 0101756/94, no qual dispôs que *"é válida a incorporação reversa, realizada sem propósito negocial, para obter vantagem financeira (preservar o prejuízo fiscal da incorporada)"*.

Do art. 136 do CTN, extrai-se que, se a intenção do agente não possui relevância para fins de apuração de infrações, igual tratamento se espera na apuração da legitimidade dos outros atos, vez que na aplicação de uma norma reflete-se, em verdade, todo o sistema jurídico. A interpretação econômica não se encontra encampada no ordenamento jurídico brasileiro. A questão é ligada a fatores objetivos, sendo relevante constatar a indagação do jurista Marco Aurélio Greco: *"tratando-se de forma jurídica regulada pela Direito, portanto, de forma lícita, tem sentido afirmar que há abuso? Usar uma forma lícita pode ser considerado ilícito?"*.

Na simulação os atos ilícitos possuem uma roupagem de licitude que reveste o negócio jurídico, e caracteriza-se pela existência de negócio jurídico aparente, definida no art. 102 do CC/02. O negócio realizado pela impugnante, ou melhor, pela Terra Goyana Mineradora não transmitiu direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se estava conferindo ou transmitindo, nem se valeu de declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira. O próprio Fiscal atesta que as transações descritas ostentam legalidade e realidade econômica.

**Considerações Finais dos Fatos e do Direito.** Ao descaracterizar o procedimento adotado pela Impugnante, o agente do fisco contrariou inúmeros dispositivos da legislação tributária. Ao sobrepor predominância do conteúdo econômico sobre o negócio jurídico formal, o fisco federal toma em conta somente a comodidade de se considerar a via legal que mais onera o contribuinte.

O art. 36 da Lei nº 10.637/2002, no seu § 2º, não considera realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação.

Não há que se negar a vinculação entre as empresas jurídicas envolvidas nas operações, contudo, a limitação para a prática da reestruturação societária com base no art. 36 da Lei nº 10.637/2002 decorre da própria lei, que não faz restrição aos seus efeitos quando as transações previstas ocorram entre empresas do mesmo grupo econômico.

Dispõe o CTN no art. 114 sobre o fato gerador e no art. 43 sobre o fato gerador do imposto de renda, ou seja, a incidência dos tributos só é possível se a operação tributada de fato ocorrer.

Ocorre que a reestruturação societária, com base no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, resulta em elisão fiscal, vez que fundada na utilização de meios lícitos concretizados antes de o fato gerador acontecer. Nesse contexto, a incorporação de empresas é meio lícito, a forma adotada pela Impugnante é típica e o negócio jurídico válido e eficaz.

A própria Receita Federal admitiu a possibilidade do planejamento tributário em cisões e incorporações, como se pode observar na exposição de motivos disposta para revogar o artigo 36 da Lei nº 10.637/2002.

O contribuinte pode agir no seu interesse, sendo que planejar tributos é um direito tão essencial quanto planejar o fluxo de caixa, fazer investimentos, etc. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

**Da Apuração Equivocada da Base de Cálculo.** Na remota hipótese de se considerar exigíveis o IRPJ e CSLL lançados, tem-se que a base de cálculo dos tributos não foi corretamente apurada nos autos de infração. A impugnante é optante do lucro real, e a Fiscalização não considerou na apuração as despesas e prejuízos apurados pela empresa. Também não foi considerado o prejuízo cambial, conforme documentação inclusa. Agiu a autoridade fiscal em desacordo com o art. 30 da MP nº 2.158, de 24 de agosto de 2001. Assim, nesse tocante, o auto de infração é improcedente.

**Da Inexigibilidade da Multa dos Sucessores.** Com a *incorporação*, a responsabilidade é "por sucessão" e as sociedades resultantes de incorporação têm a "responsabilidade dos sucessores" e não "responsabilidade própria".

Assim, são inaplicáveis ao sucessor as sanções pecuniárias, em conformidade com o estabelecido nos artigos 132 do CTN e 5º, inciso III, do Decreto-lei nº 1.598/77, bem como consoante a melhor doutrina e jurisprudência.

Nos dispositivos legais citados, o legislador não mencionou a obrigação tributária, que abrangeria tributo e multa, mas só o tributo. Se houvesse optado pelo termo "obrigação tributária", poderia abranger também as multas (penalidades pecuniárias), tendo em vista a definição do conteúdo dessa expressão no art. 113, § 1º, do CTN, segundo o qual a obrigação tributária principal "tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária".

Podendo ter-se referido aos dois ('tributo' e 'penalidade pecuniária'), ou utilizado a expressão que abrangesse os dois ('obrigação tributária') e em não o fazendo, no caso de *incorporação*, as sociedades incorporadoras não respondem pelas penalidades fiscais, mas somente pelos tributos.

O Anteprojeto do CTN e abalizada doutrina entendem que "empresa resultante de incorporação" é sucessora.

O Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que as multas, por terem caráter punitivo, não se transmitem para os sucessores. Merece destaque decisões que concluem pela não aplicação de multas e sim a cobrança apenas do imposto, nos casos do art. 133 do CTN. Por sua vez, há precedente específico relativo ao art. 132:

*Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa... Inteligência dos arts. 3º e 132 do CTN. (Recurso Extraordinário n.º 90.834-MG, relator o Ministro DJACI FALCÃO, RTJnº 93, pág. 862).*

Em acórdão do Supremo Tribunal Federal no Agravo n.º 60180, entende-se que não só a multa punitiva *stricto sensu* não se transmite ao sucessor (Súmula

192), como também a multa fiscal moratória (Súmula 565). Isso faz sentido, sobretudo porque a expressão "tributo" (ao contrário de "obrigação tributária") não abrange penalidade pecuniária de nenhuma natureza.

Na jurisprudência administrativa dos órgãos julgadores de maior hierarquia, atualmente é de geral aceitação o entendimento de que as multas não se transmitem (responsabilidade por sucessão é restrita aos tributos), como se pode observar nos Acórdãos do 1º CC nº-108-4.880, de 07.01.1998, unânime, relatado pela Conselheira MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA e o da CSRF, nº-01-01.991, de 08.07.1996, unânime, cujo Relator foi o eminente Presidente da 2ª Câmara, Dr. ANTÔNIO DE FREITAS DUTRA.

Ou seja, as multas de ofício e isolada não poderiam ser exigidas dos sucessores, em razão de seu caráter punitivo.

Do Pedido. Requer seja acolhida a impugnação como própria e tempestiva e seja declarado improcedente a lavratura do auto de infração, preliminar e mérito, e absolvidas as penalidades impostas."

No julgamento realizado em 10 de junho de 2011, a 2ª Turma da DRJ/BSB julgou improcedente a impugnação, por meio do acórdão nº 03-43.604, assim ementado:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2006*

*ALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO. REVISÃO DE OFÍCIO. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. OCORRÊNCIA DE HIPÓTESES PREVISTAS NO § 3º DO ARTIGO 18 DO PAF.*

*A alteração do lançamento fiscal é admitida em hipóteses expressamente previstas no artigo 145 do CTN, dentre as quais a iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149, que inclui as situações dispostas no § 3º do artigo 18 do PAF. No caso em que resta demonstrado que a motivação encontra-se robustamente fundamentada, com descrição fática precisa, inclusive identificando a opção da contribuinte pelo lucro real anual, equívoco da autoridade fiscal ao efetuar lançamento adotando o lucro real trimestral caracteriza erro de fato. Mostra-se, portanto, regular a iniciativa da autoridade tributária ao proceder com a revisão de ofício e cientificar devidamente o sujeito passivo para apresentar a correspondente impugnação.*

*REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO INTERNO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO. ELIMINAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.*

*Operações de reorganização societária, envolvendo empresas do mesmo grupo, em prazo inferior a três meses, com utilização de "empresa veículo", que culminaram na transferência de ágio, decorrente da reavaliação de ativo que posteriormente seria objeto de cessão e transferência onerosa, neutralizando por completo a tributação que seria auferida em ganho de capital, caracteriza situação de ausência de propósito comercial, e, portanto, sem nenhuma eficácia perante o Fisco. Cabível, portanto, lançamento de ganho de capital, que tomou*

*por base o valor contábil do bem que estava registrado antes das operações que engendraram a percepção indevida do ágio pela contribuinte.*

*SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA.*

*Os atos da pessoa jurídica são exteriorizados pela atuação dos seus sócios, administradores, mandatários, prepostos e empregados. Tendo a empresa relação pessoal e direta com a situação que constitua fato gerador, ela é sujeito passivo da obrigação tributária principal, conforme artigo 121 do CTN.*

*MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA DIVERSA.*

*A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do anocalendarário, no regime do lucro real anual.*

*CSLL. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA E MATÉRIA TRIBUTÁVEL.*

*Aplica-se à CSLL o disposto em relação ao lançamento do IRPJ, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido"*

Devidamente cientificado em 06/07/2011 (fls. 604 a 613), o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, em 02/08/2011, o recurso voluntário de fls. 614 a 697, no qual repetiu, basicamente, os mesmos argumentos da impugnação.

No julgamento realizado em 07/08/2012, perante esta Turma Ordinária, foi proferido o Acórdão nº 1301-000.996, abaixo transcrito, por meio do qual foi declarada a nulidade de todos os atos do processo praticados a partir da diligência determinada pela DRJ/BSB, inclusive, e determinada a devolução do processo para a Delegacia de Julgamento para continuidade do julgamento do processo original:

*NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE O §3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, trata das hipóteses de lançamento complementar para corrigir incorreções, omissões ou inexatidões contidas no lançamento, não acobertando lançamento substitutivo em razão de ilegalidade no lançamento anteriormente praticado.*

*Instaurada a lide pela apresentação da impugnação, há que se levá-la a julgamento. Na sua falta, anulam-se os atos subseqüentes, com a retomada do julgamento.*

*É nulo o segundo auto de infração lavrado, que tem por objeto exigência já formalizada em auto anterior formalmente impugnado.*

Foram opostos embargos de declaração pela Fazenda Nacional, não acolhidos. Inconformada a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial por divergência, em que requereu a reforma do acórdão recorrido e o reconhecimento da validade da revisão de ofício efetuada pela DRJ/BSB, argumentando, em síntese:

- Em se constatando mero lapso manifesto no lançamento, a revisão de ofício desse equívoco é medida que se espera;

- A revisão de ofício procurou apenas sanar um evidente lapso manifesto cometido pelo Auditor no lançamento, visto que, em que pese no Termo de Verificação Fiscal o Auditor ter destacado que o contribuinte havia optado, no ano de 2006, pelo regime anual de apuração do lucro real, acabou apurando os impostos devidos pelo regime geral de tributação do lucro real (apuração trimestral);

- A lavratura dos autos complementares não afetou o direito ao contraditório e à ampla defesa;

- A lisura dessa segunda autuação decorre do fato de ela não ter alterado o critério jurídico do lançamento original; pelo contrário, o ratificou, a fim de que o Direito, efetivamente aplicado, fosse aquele descrito no próprio auto;

- Os fundamentos de fato e de direito do lançamento original não foram alterados com o lançamento complementar, uma vez que o contribuinte permaneceu sendo autuado por não ter oferecido à tributação ganho de capital auferido com a alienação de parte de seu direito vinculado ao seu ativo permanente (motivo), decorrente de uma avaliação patrimonial fictícia desse direito (motivação);

- A correção da falha contida nos autos originais em nada alterou o entendimento do contribuinte sobre a autuação, assim como em nada afetou a sua defesa de mérito, pois antes e depois da lavratura dos autos complementares, a recorrente permaneceu defendendo o diferimento da tributação do ganho de capital auferido por sua controladora, nos termos do art. 36 da Lei nº 10.637/2002;

O recurso foi admitido pela presidente da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF e, no julgamento realizado em 15/06/2016, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e determinou o retorno do processo à instância *a quo* para prosseguimento do julgamento, conforme o Acórdão nº 9101-002.354, assim ementado:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2006*

*AUTO DE INFRAÇÃO. APURAÇÃO TRIMESTRAL. APURAÇÃO ANUAL. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. VALIDADE. Lavrado auto de infração do IRPJ e da CSLL pela sistemática de apuração trimestral, embora tenha sido corretamente identificada, em documento que integra aquele auto, a apuração do sujeito passivo pela sistemática de apuração anual, é válido lançamento posteriormente efetuado dentro do prazo decadencial, substitutivo do anterior, em reexame do período fiscalizado devidamente autorizado, por decorrência de diligência proposta pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ).*

*Recurso Especial do Procurador Provido.*

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

Considerando que a recorrente foi cientificada do Acórdão de Impugnação em 06/07/2011 (fls. 604 a 613) e o Recurso Voluntário foi apresentado em 02/08/2011 (fls. 614), o recurso é tempestivo e dele conheço.

## PRELIMINARES

A fiscalização constatou que em todo projeto de reorganização societária não houve ingresso de recursos financeiros por parte de seus sócios ou de terceiros, bem assim, que houve o reconhecimento contábil da mais valia de um investimento originada internamente, decorrente de transação entre empresas do mesmo grupo, e sem fundamento econômico para sua obtenção. Para apuração do ganho de capital decorrente da venda dos direitos de título minerário para a Companhia Brasileira de Alumínio, a fiscalização desconsiderou os efeitos das operações societárias que ensejaram a majoração do custo do ativo alienado e utilizou-se do valor do ativo originalmente recebido em aumento de capital, ou seja, R\$ 43.962,00. Com fulcro no disposto no art. 31, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598/77, a autoridade fiscal admitiu a tributação do ganho de capital obtido na proporção da parcela do preço recebida em cada período base, e efetuou a lavratura de autos de infração relativos aos valores recebidos nos anos-calendário de 2005 a 2010.

O auto de infração com o ganho de capital apurado em 2005 foi protocolizado no processo administrativo nº 10120.007045/2010-82. Em consulta ao sítio do CARF, foi identificado que na sessão realizada em 11/09/12, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção, por meio do Acórdão nº 1401-0001.181, negou provimento ao recurso voluntário da recorrente. A contribuinte interpôs recurso especial ao qual também foi negado provimento na sessão de julgamento realizada em 15/03/2017.

Os autos de infração relativos aos anos de 2007 a 2010, foram objeto do processo administrativo fiscal nº 10120.721005/2011-28. Consta no sítio do CARF que através do Acórdão nº 1101.001052, proferido pela 1ª Turma Ordinária/1ª Câmara/1ª Seção na sessão de 11/03/14, foi negado provimento ao recurso voluntário relativamente à tributação do ganho de capital. Tendo em vista que o recurso especial interposto pelo contribuinte não foi admitido, transitou em julgado o Acórdão da Turma Ordinária, o qual foi assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano- calendário: 2007, 2008, 2009, 2010*

*ALIENAÇÃO DE DIREITO MINERARIO. GANHO DE CAPITAL. A determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do sujeito passivo, excluídos os efeitos de operações internas ao grupo empresarial, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço.*

*VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS. GLOSA. MOTIVAÇÃO INSUFICIENTE. A glosa de despesas computadas na apuração do lucro tributável deve estar fundamentada na inobservância dos dispositivos legais que regem a matéria.*

*MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário. CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.*

No presente processo encontram-se os lançamentos do ganho de capital relativos às 12 (doze) parcelas recebidas no ano-calendário de 2006, equivalentes a US\$ 666.667 mensais, cujos valores foram registrados na contabilidade mediante lançamentos a crédito na conta contábil de ativo 1.2.01.01.0001-9 Cia Brasileira de Alumínio (fls. 129).

De acordo com o art. 6º do Anexo II, da Portaria nº 343/2015 (RICARF), os processos administrativos fiscais podem estar vinculados por conexão, decorrência ou reflexo.

*Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:*

*§1º Os processos podem ser vinculados por:*

*I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;*

*II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e*

*III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.*

Verifica-se portanto, que os processos protocolizados sob os nºs 10120.007045/2010-82 e 10120.721005/2011-28, relativo aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2005 e 2007 a 2010, respectivamente, são vinculados por conexão ao presente processo, pois tratam-se de exigências de crédito tributário fundamentadas em fato idêntico, ou seja, ganho de capital obtido pela recorrente com a alienação de direitos de título minerário.

A Lei nº 9.784/99, ao regular os processos administrativos em geral, dispôs no art. 69 que seus preceitos aplicam-se, subsidiariamente, aos procedimentos administrativos específicos, caso do processo administrativo fiscal, que é regido pelo Decreto nº 70.235/72. Consta do art. 2º da referida lei, que a administração pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da segurança jurídica e da eficiência:

*Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

Assim, em obediência ao princípio da segurança jurídica e da economia processual, o qual reflete-se administrativamente no princípio da eficiência, entendo que a decisão

administrativa definitiva, relativa ao processo nº 10120.721005/2011-28, deve ser considerada e adotada no presente processo vinculado.

Todavia, no julgamento realizado em 22/03/2017, a relatora foi vencida quanto a esta preliminar de ofício. Assim, prossigo na análise do recurso voluntário.

A recorrente alega, preliminarmente, erro na identificação do sujeito passivo e cerceamento do direito de defesa por ausência de fundamentação legal. Tendo em vista que para a análise da preliminar de erro na identificação do sujeito faz-se necessário o enfrentamento de questões relativas ao mérito da autuação, esta preliminar será decidida ao final, após decisão do mérito.

Relativamente à alegação de cerceamento do direito de defesa por ausência de fundamentação legal, a recorrente transcreve os artigos constantes do auto de infração e, em seguida, afirma que os mesmos não correspondem aos fatos a ela atribuídos, impossibilitando o exercício do amplo direito de defesa. Fundamenta suas alegações em acórdão do CARF, o qual conclui que a precisa indicação da infração e do enquadramento legal é aspecto essencial e eventual erro enseja a nulidade do lançamento. Traz aos autos ainda julgado do STJ que considerou nulo lançamento sem fundamentação legal e definição do fato gerador.

Não assiste razão à recorrente. Consta no enquadramento legal do auto de infração o art. 418 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, que dispõe sobre a tributação dos ganhos de capital obtidos com a alienação de bens do ativo permanente. Referido artigo tem como base legal o art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/77, o qual foi transcrito pela autoridade fiscal no termo com a descrição das infrações e anexado ao auto de infração, tendo sido, inclusive, objeto de destaque o § 2º do referido artigo. Assim, a autuação relativa ao ganho de capital está devidamente fundamentada no art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/77:

*Art 31 Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.*

*§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, corrigido monetariamente e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.*

*§ 2º Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do exercício social seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período base.*

*§ 3º O ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento será determinado com base no valor contábil (§ 1º), diminuído da provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.*

[...]

Para a CSLL foi mencionado o art. 2º da Lei nº 7.689/88, que define a base de cálculo da CSLL como o resultado do exercício, o qual inclui eventuais ganhos de capital.

Ademais, de acordo como o recurso voluntário apresentado, verifica-se que a recorrente produziu defesa em que revela ter pleno conhecimentos dos fatos a ela atribuídos. O recurso apresentado enfrentou, detalhadamente, não só as questões preliminares mas também as questões de mérito; Não cabe, portanto, o alegação de cerceamento de defesa. Nesse sentido tem sido a jurisprudência do CARF:

*AUTO DE INFRAÇÃO. ADEQUADA CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS. PLENO EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO E DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. Não é passível de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, o auto de infração que atende todos os requisitos materiais e formais, incluindo correta capitulação legal da infração e adequada descrição dos fatos.*

*2. Se o contribuinte revela conhecer plenamente as infrações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo as questões preliminares e as de mérito, não cabe a nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa e ofensa aos princípios do contraditório e do amplo direito de defesa. (Acórdão nº 3302003.140, Sessão de 26/04/16)*

*AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL VIOLADO. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA. O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará a invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se a Pessoa Jurídica revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. (Acórdão nº 1401-001.565, Sessão de 02/03/16).*

## MÉRITO

Consta do termo elaborado pela fiscalização com as descrições das infrações apuradas, anexo ao auto de infração, que a reorganização societária implementada envolveu empresas do mesmo grupo econômico, e foi realizada no período compreendido entre os dias 19/07/05 e 04/10/05. A seguir, faço a cronologia dos fatos, conforme documentos acostados aos autos:

**-19/07/05:** A pessoa jurídica Terra Goyana Mineradora Ltda, e as pessoas físicas Marcos de Alencastro Curado e Luiz Antônio Vessani ingressam no quadro societário da Mineradora Santo Exedito Ltda (fls. 64 a 67). O capital social de R\$ 5.000,00 ficou assim distribuído entre os sócios: Terra Goyana Mineradora Ltda com 99,92%, Elis José de Sousa (0,02%), André Alencastro Curado (0,02%), Marcos de Alencastro Curado (0,02%) e Luiz Antônio Vessani (0,02%);

**-26/07/05:** O sócio Elis José de Sousa cede 0,02% de suas quotas na Mineradora Santo Expedito Ltda para José Lincoln Gambier. A pessoa jurídica Terra Goyana Mineradora Ltda faz um aporte de capital na Mineradora Santo Expedito Ltda, utilizando-se para tanto de um ativo avaliado em R\$ 43.962,00, correspondente aos direitos de utilização de minas, o que elevou o capital social da citada empresa para R\$ 48.962,00 (fls. 68 a 72). Após referido aumento, a Terra Goyana passou a ser detentora de 99,992% do capital social da Mineradora Santo Expedito Ltda e as demais pessoas físicas, 0,002% cada;

**-03/08/05:** A pessoa jurídica Terra Goyana Mineradora Ltda (99,60%), juntamente com as pessoas físicas, José Lincoln Gambier (0,10%), André Alencastro Curado (0,10%), Marcos de Alencastro Curado (0,10%) e Luiz Antônio Vessani (0,10%) constituíram a pessoa jurídica TGM Participações Ltda, com capital social de R\$ 1.000,00 (fls. 78 a 80);

**-13/09/05:** O relatório de avaliação econômico-financeira das quotas da Terra Goyana Mineradora Ltda na Mineradora Santo Expedito Ltda apontou um valor de mercado, em 31/08/05, de R\$ 253.076.000,00. Com base em referido laudo, a Terra Goyana efetuou aumento de capital na TGM Participações Ltda, em 13/09/05, no valor de R\$ 253.076.000,00, mediante a transferência de suas quotas na Mineradora Santo Expedito Ltda (fls. 81 a 84). Após essa operação, a TGM Participações Ltda passou a ser a controladora da Mineradora Santo Expedito Ltda, e teve seu capital social aumentado de R\$ 1.000,00 para R\$ 253.077.000,00, assim distribuído: Terra Goyana Mineradora Ltda detentora de 99,9999984% e as demais pessoas físicas, com 0,0000004% cada;

**- 04/10/05:** A pessoa jurídica TGM Participações Ltda é incorporada, em 04/10/05, pela sua controlada Mineração Santo Expedito Ltda (fls. 90 a 96). O laudo de avaliação elaborado para apuração do acervo líquido da incorporada (TGM Participações Ltda) a ser vertido para a incorporadora (Mineradora Santo Expedito Ltda) indicou um valor de ativo de R\$ 86.079.152,00, com a seguinte constituição (fls. 85 a 87):

Ativo Permanente

Investimentos

Mineradora Santo Expedito Ltda 48.958,00

Ágio - Mineradora Santo Expedito Ltda 253.027.042,00

Provisão p/ Manut. e Integridade do Patrimônio Líquido (166.997.848,00)

Total do Ativo Permanente 86.079.152,00

Após a incorporação, o capital social da Mineradora Santo Expedito Ltda passou de R\$ 48.962,00 para R\$ 86.079.156,00, assim distribuído: Terra Goyana Mineradora Ltda (99,992%), José Lincoln Gambier (0,02%), André Alencastro Curado (0,02%), Marcos de Alencastro Curado (0,02%) e Luiz Antônio Vessani (0,02%) (fls. 97 a 100);

**- 14/10/05:** A Mineradora Santo Expedito Ltda firmou, em 14/10/05, contrato de cessão de direitos de título minerário com a Companhia Brasileira de Alumínio, para transferência parcial dos direitos de exploração de minas referentes ao Alvará de Pesquisa nº 5.182, de 28/05/04, publicado no DOU de 01/06/04 (fls. 120 a 125). De acordo com o contrato, foram cedidos 20.000.000 toneladas de bauxita, equivalentes a 574,79 ha, de uma área total de 904 ha, pelo valor

de US\$ 60.000.024 (sessenta milhões e vinte e quatro dólares americanos) a serem pagos da seguinte forma: US\$ 6.000.000 em 14/10/05, US\$ 3.000.000 em 12/11/05, US\$ 3.000.000 em 15/12/05 e os restantes US\$ 48.000.024 em 72 parcelas mensais de US\$ 666.667, vencíveis no dia 15 de cada mês, com a primeira vencendo em 16/01/06 e a última em 15/12/11.

No curso do procedimento fiscal, a contribuinte esclareceu que, a alienação de parte dos direitos de exploração das minas à Companhia Brasileira de Alumínio, equivalentes a 63,58% do total do ativo, ocasionou um lucro contábil de R\$ 89.889.494,76, registrado na conta 3.5.08.01.001 - Lucro na Baixa do Imobilizado a seguir demonstrado (fls. 32, 33):

+ Receita da Venda: US\$ 60.000.024 x 2,2670 (cotação dólar) = R\$ 136.020.054,41

-Custo do Ativo Baixado: 60,18% x R\$ 253.071.004,00 = R\$ 152.291.091,62

+ Reversão Prov. Manut. e Integr. PL = 63,58% x 166.997.848,00 = R\$ 106.160.531,97

= Lucro na Venda do Imobilizado: R\$ 89.889.494,76

Este lucro foi computado na apuração do resultado do ano-calendário de 2005 e, com a exclusão da reversão da provisão, no valor de R\$ 152.291.091,62, foi apurado prejuízo fiscal no valor de R\$ 62.891.944,63, conforme cópia do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, anexado às fls. 169.

A autoridade fiscal desconsiderou os efeitos das operações societárias que ensejaram a majoração do custo do ativo alienado e rejeitou os cálculos de apuração efetuados pela recorrente relativos à venda de parte dos direitos de título minerário à Companhia Brasileira de Alumínio. Concluiu a fiscalização que os ganhos tributáveis deveriam ser calculados confrontando-se os valores recebidos nos anos-calendário de 2005 a 2010, com o custo proporcional do ativo no valor de R\$ 27.952,04, correspondente à parcela alienada do ativo originalmente recebido em aumento de capital no valor de R\$ 43.962,00. Com fundamento no disposto no § 2º do art. 31 do Decreto nº 1.588/77, a autoridade fiscal apurou o lucro tributável proporcionalmente à parcela do preço recebida em cada período de apuração, e lavrou autos de infração para os anos anos-calendário de 2005 a 2010. O presente processo refere-se, exclusivamente, ao lucro apurado no ano-calendário de 2006.

Ao iniciar sua defesa sobre o mérito da autuação, a recorrente aponta equívoco da fiscalização na narrativa dos fatos ao dizer que o capital social da Terra Goyana Mineradora Ltda passou de R\$ 1.000,00 para R\$ 253.076.000,00. De fato, o capital da TGM Participações Ltda é que passou de R\$ 1.000,00, em 03/08/05, para R\$ 253.077.000,00, em 13/09/05, em virtude do aporte das quotas da Terra Goyana Mineradora Ltda na Mineradora Santo Expedito, avaliadas a valor de mercado, na TGM Participações Ltda. Todavia, este equívoco é irrelevante, pois os fatos descritos pela fiscalização demonstram, claramente, que o capital social da Mineradora Santo Expedito evoluiu de R\$ 48.962,00, em 26/07/05, para R\$ 86.079.156,00, em 04/10/05, em decorrência de operações realizadas entre empresas do mesmo grupo e sem que houvesse o ingresso de novos recursos de terceiros independentes. Importante ressaltar que, a despeito dessas operações, a composição societária da Mineradora Santo Expedito Ltda em 26/07/05, data em que foi efetuado o aporte dos direitos de exploração de minas, é idêntica à de 14/10/05, data em que referido ativo foi alienado.

A recorrente defende a regularidade das operações societárias que ocasionaram um aumento no custo total do ativo parcialmente alienado de R\$ 43.962,00, valor do aporte efetuado em

26/07/05 pela Terra Goyana Mineradora Ltda na Mineradora Santo Expedito Ltda, para R\$ 253.071.004,00, valor do custo utilizado pela recorrente para apuração do ganho de capital por ocasião da alienação em 14/10/05. Afirma que a avaliação a valor de mercado das quotas da Terra Goyana Mineradora Ltda na Mineradora Santo Expedito Ltda foi efetuada com base em relatório de avaliação econômico-financeira e que o ganho de capital foi diferido em conformidade com o disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/02.

O dispositivo legal invocado pela recorrente, art. 36 da Lei nº 10.637/02, permite o diferimento da diferença entre o valor de integralização de capital ao patrimônio de outra pessoa jurídica e o valor da participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica. A tributação desse ganho é feita no momento em que há a realização dessa participação por alienação, liquidação ou baixa a qualquer título e, de acordo com o § 2º do art. 36, da Lei nº 10.637/02, não se considera realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação.

A despeito da legislação permitir o diferimento da tributação do ganho de capital por ocasião da integralização, no caso concreto a pessoa jurídica em que foi efetuado o aporte do ativo avaliado a valor de mercado, a TGM Participações Ltda, é empresa do mesmo grupo econômico e cujo quadro societário é idêntico ao da recorrente. O ágio nela contabilizado nada mais é do que uma reavaliação dos direitos de exploração de minas pertencentes à Mineradora Santo Expedito e que foi utilizada indevidamente para redução do ganho de capital. Importante ressaltar ainda, que a TGM Participações Ltda teve duração efêmera de aproximadamente dois meses: foi constituída em 03/08/05 e incorporada pela recorrente em 04/10/05. Dessa forma, verifica-se que os arranjos societários buscaram, inequivocamente, majorar o custo contábil do ativo alienado em 14/10/05.

A recorrente alega que a fiscalização tenta, equivocadamente, dar uma visão econômica para o fato jurídico tributário e opõe-se à utilização de "*pareceres*" da Comissão de Valores Mobiliários na fundamentação do lançamento, por entender que os mesmos também são fundamentados em uma ótica puramente econômica. Ao mencionar em sua fundamentação o Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 01, de 14/02/07, a fiscalização tem por objetivo demonstrar que, assim como para fins tributários o ágio gerado internamente entre empresas do mesmo grupo não são oponíveis ao Fisco, também para fins societários, tais operações não são passíveis de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. A alegada visão econômica para o fato jurídico tributário, caracterizada pela afirmação de que as transações não se revestem de substância econômica, se prestou a revelar a real natureza dos atos formalmente praticados, motivo pelo qual não há que se falar em equívoco.

Relativamente à alegação da recorrente de que diante de duas possibilidades de estruturação de uma operação é justo interesse do contribuinte optar pela mais econômica, é importante ressaltar que no caso concreto inexistem duas possibilidades. O fato jurídico tributável é único, qual seja, a alienação de ativo cujo ganho de capital deve ser apurado com base no valor contábil do bem alienado. Como o ativo alienado foi aportado na Mineradora Santo Expedito pelo valor de R\$ 43.962,00, em 26/07/05, e foi parcialmente alienado em 14/10/05 por R\$ 136.020.054,41, o ganho de capital obtido com a venda foi corretamente apurado pela fiscalização com base nesses valores.

A reorganização societária engendrada foi realizada entre empresas de um mesmo grupo econômico, sem nenhuma substância econômica ou justificativa para o incremento patrimonial na empresa veículo TGM Participações Ltda, em seguida incorporada pela recorrente. A

sequência de operações realizadas teve como objetivo a majoração do custo contábil do ativo alienado de R\$ 43.962,00 para R\$ 253.071.004,00 e a consequente redução do ganho de capital. Nesse sentido, a doutrina de Marco Aurélio Greco, em sua obra "Planejamento Tributário" (Editora Dialética), transcrita do acórdão recorrido, corrobora a necessidade de se analisar as operações estruturadas em sequência como um todo:

*XVI.2. Operações Estruturadas em Sequência*

*Sob esta denominação estão as step transactions, vale dizer, aquelas sequências de etapas em que cada um corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.*

*Uma operação estruturada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto. E mais, indica a existência de uma causa jurídica única que informa todo o conjunto. Nestes casos, cumpre examinar se há motivos autônomos, ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.*

*Daí uma questão de caráter metodológico. Qual o objeto a ser analisado e enquadrado na legislação tributária?*

*Diante de reorganizações societárias que tenham o efeito de reduzir o impacto da carga tributária incidente sobre as atividades ou os resultados de determinada pessoa jurídica, é frequente encontrarmos estudos que procuram examinar separadamente cada um dos aspectos envolvidos ou – quando se trata de uma reorganização que envolva um conjunto de etapas sucessivas – cada um dos passos adotados no âmbito de uma operação mais ampla.*

*Esta não me parece ser a postura mais adequada.*

*Diante de uma situação complexa, é essencial considerar a figura como um todo, examinando ao mesmo tempo os vários aspectos que a cercam, pois o conhecimento e o enquadramento de determinada realidade será a resultante das diversas circunstâncias reunidas no caso concreto.*

*Assim, a postura metodológica mais adequada é aquela que – sem perder de vista as peculiaridades de cada etapa ou dos segmentos de que a operação se compõe – visualiza o conjunto assim formado e busca determinar o enquadramento que este, globalmente considerado, deve ter perante o ordenamento tributário brasileiro.*

*Vale dizer, ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa) é importante interpretar a estória (conjunto). (...).*

Dessa forma, ainda que isoladamente e do ponto de vista formal, cada um dos atos e negócios jurídicos sejam aparentemente legais, deve-se analisar a operação como um todo. No caso concreto, ao analisar o conjunto das operações, o responsável pela aplicação da legislação tributária demonstrou que o fato jurídico tributável amoldou-se, perfeitamente, à hipótese de

incidência prevista no art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/77, ainda que formalmente tivesse outra aparência, motivo pelo qual não merecem ser acolhidas as alegações de ofensa ao princípio da legalidade.

A recorrente sustenta que, assim como a intenção dos agentes é irrelevante na apuração da responsabilidade por infrações fiscais, de igual forma, a intenção na apuração da legitimidade dos atos deve ser relevada, sob pena de se admitir a existência de contradições no sistema jurídico. Equivoca-se a recorrente ao tentar transferir para a legitimidade dos atos, a objetividade estabelecida em lei para a atribuição de responsabilidade tributária, nos termos do art. 136 do CTN:

*Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Tratam-se de situações completamente distintas. Em virtude de expressa disposição legal, a responsabilidade tributária independe da intenção do agente, já para identificação da ocorrência dos fatos geradores, em consonância com o princípio da verdade material, deve-se buscar a real intenção do contribuinte, avaliando, inclusive, se a forma utilizada com ela se coaduna ou se foi utilizada com o fim exclusivo de evadir-se suas obrigações tributárias. Nos autos do processo restou demonstrado que, apesar de ter auferido ganho de capital com a venda do ativo (direitos de título minerário), a reorganização societária implementada resultou na apuração de prejuízo fiscal para a recorrente.

Argumenta também a recorrente que o contribuinte pode agir no seu interesse e tem o direito de estruturar o negócio da melhor maneira que lhe parecer, procurando a diminuição de custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Acrescenta que se a forma celebrada é jurídica e lícita, a Fazenda Pública deve respeitá-la. De fato, assiste razão à recorrente quando afirma ter o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convier, buscando a redução de custos e despesas, inclusive tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade. O que não se admite é que os atos e negócios realizados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, ou seja, a redução de tributos. Nesse sentido, Marco Aurélio Greco, in Planejamento Tributário (Editora Dialética, São Paulo, 2011, p. 190 -228) assim se manifesta:

*"... a pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer "planejamento" é admissível? Minha resposta é negativa. (pág. 190)*

*Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág. 202)*

*[...] com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:*

*Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (pág. 206)*

---

*No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura. Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto.*

*Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 208)*

*Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228)*

A recorrente alega que a fiscalização não considerou na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL, as despesas e prejuízos ocorridos no ano de 2006. Equivoca-se a recorrente, visto que nas planilhas demonstrativas anexadas às fls. 348/349 restou comprovado que na apuração do valor tributável foram consideradas as despesas registradas na contabilidade e que ensejaram a apuração de prejuízo contábil, assim como as exclusões efetuadas para apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL registrados no LALUR, tendo a fiscalização inclusive efetuado a correção de erro de soma na apuração do prejuízo fiscal nele registrado. Com relação à não inclusão do prejuízo cambial conforme documentação comprobatória, referidos documentos não foram localizados nos autos do processo, motivo pelo qual não merecem ser acolhidas as alegações de erro na base de cálculo apurada pela fiscalização.

A recorrente requereu a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo. Alega que a autuação recaiu sobre pessoa jurídica que não mais existe, não é sujeita de direito e, portanto, não possui capacidade para estar em juízo administrativo.

Em seguida, invoca o art. 21 da Lei nº 9.249/95, o qual, à época dos fatos geradores, autorizava a avaliação a valor de mercado dos bens e direitos da pessoa jurídica que tivesse parte ou todo seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, e determinava a tributação da diferença entre o valor de avaliação e o custo de aquisição. Afirmo que o fato gerador da obrigação tributária ocorreu no momento em que a Terra Goyana Mineradora Ltda promoveu a avaliação, a preço de mercado, de bens pertencentes ao seu patrimônio, do que resultou em aumento do seu capital social e não, em 14/10/05, data em que foi firmado o "Pacto Adjeto Oriundo de Cessão e Transferência Parciais de Direitos de Título Minerário", entre a recorrente e a Companhia Brasileira de Alumínio.

Diversamente do alegado pela recorrente e conforme já demonstrado por ocasião da análise do mérito da autuação, a despeito de toda reorganização societária implementada, o fato gerador da obrigação tributária não ocorreu no momento em que a Terra Goyana Mineradora Ltda efetuou a avaliação a preço de mercado de suas quotas na Mineradora Santo Expedito Ltda. O ganho de capital objeto de autuação ocorreu em 14/10/05, data da alienação do ativo à Companhia Brasileira de Alumínio pela Mineradora Santo Expedito Ltda, que era a titular do ativo alienado. Assim, a recorrente foi corretamente identificada no auto de infração, sendo descabida a alegação de erro na identificação do sujeito passivo.

Dessa forma, voto por negar provimento ao recurso voluntário, posto que restou comprovado nos autos a redução indevida do ganho de capital obtido pela recorrente com a venda dos direitos minerários à Companhia Brasileira de Alumínio, mediante a majoração de seu custo por meio de operações societárias realizadas internamente ao grupo empresarial.

## DAS MULTAS

A recorrente sustenta que, se a autuada pudesse ser considerada sucessora, ainda assim, seriam inaplicáveis as multas de ofício aplicadas, em conformidade com o disposto no art. 132 do CTN e art. 5º, inciso III, do Decreto-Lei nº 1.598/77, bem como a melhor doutrina e jurisprudência. Ambos os dispositivos legais mencionados pela recorrente tratam das hipóteses de responsabilidade por sucessão nos casos de incorporação:

*Art. 132 A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação, ou incorporação de outra ou em outra pessoa é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.*

*Art. 5º Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:*

...

*III- a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;*

Entretanto, a hipótese levantada pela recorrente não se aplica ao caso concreto porque restou comprovado nos autos do processo, que a recorrente não foi autuada na condição de responsável, mas sim como sujeito passivo que tinha relação pessoal e direta com o fato gerador, nos termos do art. 121 do CTN:

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

A Mineradora Santo Expedito Ltda era a titular dos direitos de exploração alienados à Companhia Brasileira de Alumínio, fato este que deu origem à apuração de ganho de capital. Dessa forma, inaplicável ao lançamento qualquer legislação relativa à atribuição de responsabilidade.

Ademais, ainda que se admitisse a condição de responsável, o que não é o caso, a discussão sobre a responsabilidade dos sucessores pelas penalidades aplicadas aos sucedidos foi dirimida pela Súmula nº 554 do STJ, editada após o julgamento do REsp nº 923.012/MG sob o rito dos recursos repetitivos (Art. 543-C do extinto CPC/1973), cuja adoção é obrigatória pelos membros deste Colegiado:

*"Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão."*

Com relação à alegação de improcedência da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, é matéria pacífica neste Colegiado que a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, aplicável aos fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual. Tal matéria foi objeto da Súmula CARF nº 105:

*Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Consta do auto de infração de IRPJ, às fls. 400, que o enquadramento legal da multa aplicada sobre a falta de recolhimento das estimativas no ano de 2006, foi o art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96. Já para a CSLL, vale ressaltar que o enquadramento legal utilizado às fls. 414, foi o art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66. Apesar do lançamento das multas isoladas de CSLL ser relativo ao ano de 2006, a menção à alteração efetuada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, objetivou apenas a aplicação do percentual de 50%, tendo em vista a retroatividade benigna proporcionada pelo referido dispositivo legal.

Assim, por se tratarem de fatos geradores ocorridos no ano de 2006, em que a norma tributária vigente para aplicação das multas isoladas pela falta de recolhimento das estimativas é o art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 72 do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF - RICARF), invoco a Súmula CARF nº 105, para dar parcial provimento ao recurso voluntário e cancelar as multas isoladas de IRPJ e CSLL.

#### **DA CSLL**

Quanto à exigência de CSLL, adoto a solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão do lançamento estar apoiado nos mesmos elementos de convicção.

---

**CONCLUSÃO**

Em face de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar as multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ, no total de R\$ 1.442.680,30, e de CSLL no total de R\$ 533.078,42, relativas ano ano-calendário de 2006, aplicadas concomitantemente com a multa de ofício.

*(assinado digitalmente)*

Milene de Araújo Macedo - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro Roberto da Silva Junior. Redator Designado

Foi proposto como preliminar que, em atenção aos princípios da segurança jurídica, da economia processual e da eficiência, fosse adotada neste processo (10120.010008/2010-51) a mesma decisão proferida no processo administrativo nº 10120.721005/2011-28, já que, em ambos, os créditos tributários exigidos têm origem comum, emanada da mesma situação fática. Some-se a isso a circunstância de ter se tornado definitiva a decisão prolatada no processo nº 10120.721005/2011-28.

Entendeu a ilustre Relatora, não apenas em vista dos princípios acima declinados, mas também em razão de disposições regimentais, ser necessário adotar a mesma decisão proferida no processo nº 10120.721005/2011-28.

Sem embargo do respeito à posição defendida pela eminente Conselheira relatora, penso não existir qualquer vinculação que obrigue esta turma a adotar a mesma decisão já proferida no processo nº 10120.721005/2011-28, a despeito da conexão que aproxima os dois casos.

Em primeiro lugar, o *caput* do art. 6º do Anexo II do RICARF não impõe o julgamento dos processos vinculados pela mesma turma, apenas admite essa possibilidade. O *caput* do art. 6º dispõe que "*os processos vinculados **poderão** ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina*".

Ao dizer que os processos vinculados **poderão** ser distribuídos, o regimento indica que se trata de uma faculdade, e não de uma exigência, que seria expressa no verbo "**dever**", caso fosse essa a intenção do regimento. Se a norma pretendesse criar uma imposição, a redação seria "*os processos vinculados **deverão** ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina*".

Não obstante, ainda que o regimento impusesse a medida proposta na preliminar suscitada, ela, no caso específico, não seria viável em face do disposto no § 2º do mesmo art. 6º:

*§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, **salvo se para esses já houver sido prolatada decisão**.*

A ressalva, na parte final do dispositivo, é inequívoca. A distribuição, para o mesmo conselheiro, dos processos vinculados tem por pressuposto a circunstância de estarem esses processos pendentes de julgamento, o que não ocorre no caso concreto. O processo nº 10120.721005/2011-28, segundo informa a Conselheira relatora, já tem decisão final na esfera administrativa.

Cabe ressaltar que se o Regimento Interno do CARF pretendesse vincular a decisão de um processo à outra já proferida em processo conexo, o mesmo regimento tornaria preventa a competência da turma que proferiu o primeiro julgamento, para conhecer e julgar todos os demais processos que tivessem pretensões fundadas no mesmo fato.

Processo nº 10120.010008/2010-51  
Acórdão n.º **1301-002.266**

**S1-C3T1**  
Fl. 862

---

Por último, frise-se que o art. 42 do Decreto nº 70.235/1972 apenas relaciona as hipóteses em que as decisões administrativas se tornam definitivas, não estabelecendo qualquer regra de competência, nem de vinculação de processos.

Com efeito, no caso em exame, o que pode eventualmente vincular esta turma à decisão prolatada no processo nº 10120.721005/2011-28 é a força que emana de seus próprios fundamentos.

Por essas razões, voto por rejeitar a preliminar.

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior