



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

Processo n° 10120.721005/2011-28
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1101-001.052 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de março de 2014
Matéria IRPJ/CSLL - Ganho de capital
Recorrente MINERADORA SANTO EXPEDITO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento; 2) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à tributação do ganho de capital, votando pelas conclusões o Conselheiro Benedito Celso Benício Júnior; 3) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à glosa de variações monetárias passivas; e, 4) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Processo nº 10120.721005/2011-28
Acórdão n.º **1101-001.052**

S1-C1T1
Fl. 3

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri, Joselaine Boeira Zatorre e Marcos Vinícius Barros Ottoni.

Relatório

MINERADORA SANTO EXPEDITO LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília/DF que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 18/04/2012, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 38.286.535,27.

O lançamento decorre de *falta de contabilização do ganho de capital apurado na alienação/baixa de bem do ativo permanente gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação* pelo IRPJ e pela CSLL nos anos-calendário 2007 a 2010. Foi apurada, também, falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL de janeiro/2008 a novembro/2010.

O ganho de capital refere-se à cessão parcial de direitos de título minerário, celebrado em 14/10/2005 entre a autuada e Companhia Brasileira de Alumínio, em razão da qual a autuada receberia US\$ 60,000,024.00 sendo: US\$ 6,000,000.00 em 14/10/2005; US\$ 3,000,000.00 em 12/11/2005; US\$ 3.000.000,00 em 15/12/2005; e o restante US\$ 48,000,024.00 em 72 (setenta e duas) parcelas mensais de 16/01/2006 a 15/12/2011.

Referido direito passou a integrar o patrimônio da autuada em 26/07/2005, mediante subscrição de capital por Terra Goyana Mineradora Ltda, que integralizou o referido ativo no valor de R\$ 43.962,00, conforme laudo de avaliação a valor contábil confeccionado nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404/76. Todavia, em 13/09/2005 Terra Goyana Mineradora Ltda transferiu suas quotas de capital na autuada para TGM Participações Ltda, sociedade constituída em 03/08/2005, atribuindo a estas quotas o valor de mercado de R\$ 253.076.000,00 conforme laudo de avaliação emitido por Deloitte Touche Thomatsu Consultores S/S Ltda. Com base em outro laudo de avaliação emitido por Recurso Contábil S/C Ltda, o acervo patrimonial de TGM Participações Ltda foi avaliado em 30/09/2005 no valor de R\$ 86.079.152,00, aí já considerada a Provisão para Manutenção e Integridade do Patrimônio Líquido no valor de R\$ 166.997.848,00, redutora do ágio de R\$ 253.027.042,00 atribuído à participação na autuada. Nestas condições, a TGM Participações foi extinta em 04/10/2005 por incorporação pela autuada, a qual teve seu capital social aumentado em R\$ 86.079.156,00, mediante versão dos bens e direitos da incorporada, consistentes basicamente no caixa de R\$ 1.000,00 e no investimento nela própria, reavaliado por Deloitte Touche Thomatsu Consultores S/S Ltda como antes mencionado.

Observando que a reorganização societária em referência foi promovida entre sócios comuns, sem ingresso de recursos financeiros por parte dos sócios ou de terceiros, ensejando o *reconhecimento contábil de uma mais de valia de um investimento originado de transação entre partes relacionadas, com o ágio gerado internamente carecendo de fundamento econômico para sua obtenção*, a autoridade fiscal reportou-se às manifestações da Comissão de Valores Mobiliárias – CVM contrárias ao registro de ágio interno, bem como a jurisprudência e texto doutrinário contrários a esta figura. Em consequência, na apuração do ganho de capital admitiu como custo apenas as parcelas demonstradas às fls. 1410/1484 correspondente à proporção da área de exploração cedida à Companhia Brasileira de Alumínio

aplicada sobre o direito de exploração que lhe foi atribuído por Terra Goyana Mineradora Ltda pelo valor de R\$ 43.962,00.

A operação questionada repercutiu, também, na apuração dos anos-calendário 2005 e 2006, ensejando lançamentos formalizados nos autos dos processos administrativos nº 10120.007045/2010-82 e 10120.010008/2010-51, respectivamente. Nos lançamentos anteriores, *a fiscalização verificou que o contribuinte não estava oferecendo à tributação o ganho de capital mensal pelos recebimentos dos valores do citado contrato, motivo pelo qual foi feita constituição de crédito tributário com base nos valores recebidos em reais, sem levar em conta perdas e/ou ganhos de variação cambial.* Já no presente procedimento fiscal, foram constatados registros de variação cambial passiva no ano-calendário 2010, excluídos pela autoridade lançadora, na medida em que *a apuração do ganho de capital levantado pela fiscalização é somente com base nos valores recebidos em reais pelo contribuinte.* Ademais, questionada, a contribuinte não logrou demonstrar a contabilização de receitas de variação cambiam oriundas da venda feita à CBA.

Impugnando a exigência, a contribuinte questionou a abordagem dos fatos pela Fiscalização, observando especialmente que não houve reavaliação das quotas que a Terra Goyana Mineradora Ltda possuía na TGM Participações Ltda, mas sim avaliação a mercado das quotas detidas pela primeira na autuada, com base na qual foi promovido o aporte em TGM Participações Ltda. Defendeu, assim, que qualquer ganho de capital, se devido, deveria ser cobrado de Terra Goyana Mineradora Ltda. E, na presença de erro de identificação do sujeito passivo, que configura vício material, asseverou ser nulo o lançamento, acrescentando que o fato gerador da obrigação tributária ocorreu no momento em que a Terra Goyana Mineradora Ltda avaliou a mercado os bens de seu patrimônio, e não em 14/10/2005, quando firmada a cessão parcial com Companhia Brasileira de Alumínio. Subsidiariamente aduziu que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 autorizava as operações realizadas com diferimento do ganho de capital, questionou a *equivocada visão econômica do fato jurídico tributário*, defendeu a licitude dos procedimentos adotados e questionou a aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício. Apontou apuração incorreta da base de cálculo porque desconsiderado o custo efetivo decorrente da incorporação, bem como os prejuízos acumulados decorrentes de variação cambial. Por fim, afirmou a inexigibilidade de multa dos sucessores.

A Turma julgadora, invocando apreciação anterior da matéria em 1ª e 2ª instâncias administrativas de julgamento, rejeitou estes argumentos aduzindo que:

- *Mostrou-se correta a identificação do sujeito passivo pela Fiscalização porque as operações efetuadas pela contribuinte, no âmbito da reorganização societária carecem de propósito negocial e não poderiam ser opostas ao Fisco. Irrelevante, portanto, se a avaliação do ativo de direito de pesquisa mineral teria ocorrido quando o patrimônio estaria em outra pessoa jurídica.* O ativo era de propriedade da impugnante, que celebrou contrato de cessão e transferência parcial, incorrendo na hipótese prevista no art. 418 do RIR/99;
- Tendo em conta a reorganização societária em razão da qual não foi alterado o controle da autuada, mas fez o direito de pesquisa mineral avaliado em R\$ 43.962,00 passar ao patamar de R\$ 253.076.000,00, concluiu, nos termos da abordagem desenvolvida pela Fiscalização, que restou *caracterizada a ausência de propósito negocial nas operações de reorganização societária, na medida em que o ágio foi criado especificamente para integrar o custo de aquisição do ativo, aumentado-o de tal forma que, mesmo parcialmente*

cedido e transferido onerosamente a um valor muito superior ao seu custo contábil, não registrou resultado positivo.

- A acusação fiscal é precisa e clara, e está validamente fundamentada no art. 418 do RIR/99. A apuração do IRPJ e da CSLL está correta, e o prejuízo cambial não foi provado. Correta, assim, a apuração do lucro real anual.
- É possível a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, e não se verificou qualquer sucessão que pudesse justificar a pretensão de ver afastada a multa proporcional.

Cientificada da decisão de primeira instância em 22/05/2013 (fl. 712), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 12/06/2013 (fls. 1715/1765).

Inicialmente reпрisa o que classifica como *verdadeiros fatos*, descrevendo a constituição da autuada em 20/03/1996, antes denominada Rio Vermelho Mineração Ltda; o ingresso de novos sócios em 19/07/2005, dentre eles Terra Goyana Mineradora Ltda; o aporte, por esta, de *Direitos a Títulos Minerários* em 26/07/2005, aumentando o capital social de R\$ 4.996,00 para R\$ 48.962,00; a constituição da TGM Participações Ltda em 03/08/2005; o aporte em 13/09/2005 das quotas da autuada detidas por Terra Goyana Mineradora Ltda em TGM Participações Ltda, pelo valor de mercado definido em laudo de avaliação, com apuração pela primeira de ganho de capital com tributação diferida na forma do art. 36 da Lei nº 10.637/2002; e a incorporação de TGM Participações Ltda pela autuada em 04/10/2005, com acervo líquido avaliado em R\$ 86.079.152,00.

Destaca, neste contexto, que o aporte de capital promovido por Terra Goyana Mineradora Ltda em TGM Participações Ltda teve em conta relatório de avaliação econômico-financeira das quotas detidas na autuada, de modo que não houve reavaliação, mas sim avaliação a valor de mercado. A Fiscalização teria se equivocado ao dizer que o capital social de Terra Goyana Mineradora Ltda passou de R\$ 1.000,00 para R\$ 253.076.000,00, pois seria TGM Participações Ltda quem apresentaria aquele capital inicial.

Para afirmar a existência de erro na identificação do sujeito passivo, reporta-se ao art. 21 da Lei nº 9.249/95, o qual autorizaria a avaliação a valor de mercado pela *pessoa jurídica que tiver o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão*, submetendo à tributação o ganho de capital correspondente à diferença entre o valor de avaliação e o custo de aquisição. Assim, o ganho de capital teria sido apurado por Terra Goyana Mineradora Ltda, e *quando da incorporação da TGM PARTICIPAÇÕES LTDA, que por sua vez tinha como sócia a TERRA GOYANA MINERADORA LTDA, pela MINERADORA SANTO EXPEDITO, ora recorrente, já detinha o patrimônio líquido avaliado no montante de R\$86.079.152,00*. Enfatiza que a Fiscalização tinha conhecimento do valor de seu capital social consolidado após tais operações, reportando-se a documentos e termos lavrados no curso do procedimento fiscal.

Argúi a nulidade do lançamento por preterição ao direito de defesa, na medida em que os dispositivos legais indicados no auto de infração *não tipificam a conduta da Recorrente, e muito menos se prestam para fundamentar o lançamento ou definir o fato gerador*. Transcreve os dispositivos legais apontados nas exigências de IRPJ e CSLL, e invoca jurisprudência administrativa e judicial em favor da nulidade em tais circunstâncias.

No mérito, aduz que a Fiscalização *tem certeza do acerto de todo o procedimento contábil levado à frente pela Impugnante, pois sabe que a legislação à época*

dava total respaldo legal às operações nos termos em que ficaram dispostas. A legalidade estaria presente no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, vigente até 21/11/2005, abarcando o período em que ocorreram os fatos geradores apontados pela Fiscalização, e assim permanecendo diferido o ganho de capital auferido por Terra Goyana Mineradora Ltda, assim como o imposto economizado com a operação, o qual só é cobrado quando da alienação ou venda.

Discorda da cogitação de uma simples simulação, pois se tratam as operações de situações verdadeiras, lastreadas em legislação tributária existente e fatos geradores posteriores. Cita jurisprudência administrativa, inclusive no que tange a incorporações às avessas.

Discorda da conduta fiscal que tentou dar uma visão econômica para um fato jurídico tributário, mormente tendo em conta a fundamentação da acusação em pareceres da CVM. Opõe-se à manifestação deste Conselho invocada na decisão recorrida, e defende que o Direito Tributário não é uma Ciência Econômica, reportando-se a doutrina e argumentando que ninguém, entre duas possibilidades de estruturação de uma operação está obrigado a escolher a mais onerosa, sendo justo interesse do contribuinte escolher a mais favorável.

Invoca o princípio da legalidade e diz que não há norma que autorize a Administração Pública a desconsiderar atos e negócios jurídicos legalmente constituídos pelo simples fato de que não coaduna que o seu entendimento (sic). Reporta-se a decisões judiciais favoráveis a planejamentos tributários, e observa que a argumentação fiscal baseia-se na ideologia de que o tributo visa, essencialmente, atingir situações econômicas substanciais e não suas exteriorizações jurídicas. Se assim fosse, em seu entendimento, o intérprete da norma se converteria em legislador. Transcreve doutrina em favor de seu entendimento e invoca o art. 136 do CTN para afirmar a irrelevância da intenção do agente na caracterização de infrações.

Defende o uso de formas lícitas, observa que não se trata, aqui, de prática de atos simulados, fundamenta as operações em doutrina de Jorge Vieira da Costa Júnior e Eliseu Martins, e invoca o que expresso no voto condutor do Acórdão nº 1101-00.708, desta Turma Ordinária, concluindo que o fato das operações terem sido realizadas com empresas do mesmo grupo econômico não desnatura as operações que foram efetivamente realizadas, com base em laudo de avaliação não impugnado pela Fiscalização, resultando em ágio efetivamente ocorrido, baseado em expectativa futura, autorizado pela legislação em vigor, inexistindo qualquer ato de simulação que pudesse desqualificar as operações realizadas.

Afirma a improcedência da aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício proporcional, observando que para evitar esta alegação a Fiscalização teria primeiro lançado a multa isolada. Invoca jurisprudência administrativa e decisões judiciais em favor de suas alegações, observa que são irrelevantes as modificações introduzidas depois da Lei nº 11.488/2007 e reporta-se ao art. 112 do CTN.

Reitera as arguições de erro na apuração do valor tributável, porque desconsiderados os valores efetivamente suportados pela Impugnante na realização do negócio, qual seja, o preço ou custo efetivo decorrente da incorporação societária, bem como os prejuízos acumulados decorrentes da variação cambial. Assevera que a apuração do lucro real deve ter em conta tais despesas e prejuízos, na forma do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158/2001.

Defende a inexigibilidade da multa dos sucessores, nos termos do art. 132 do CTN e art. 5º, inciso III do Decreto-lei nº 1.598/77, reportando-se a doutrina e jurisprudência neste sentido.

Finaliza reiterando a inobservância do art. 36 da Lei nº 10.637/2002, em razão do qual *não há de falar em realização quando da transferência de participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, se esta decorre de fusão, cisão ou incorporação*, reafirmando seu direito de *adotar o caminho menos oneroso em termos fiscais*. Defende a elisão fiscal, invoca o art. 43 do CTN, e conclui que *empresas que possuíam investimentos cujo valor de mercado fosse superior ao contábil podiam valer-se do disposto no artigo 36 da Lei nº 10.637/02 com vistas à obtenção de benefício fiscal*. Assim, *se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la*.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 1784/1822), nas quais defende que *a MINERADORA SANTO EXPEDITO – MSE – auferiu ganho de capital com a alienação de parte do seu direito de pesquisa mineral à Companhia Brasileira de Alumínio. E mais: todas as operações societárias realizadas pela empresa TG com suas controladas, dentre as quais a MSE (ora recorrente), foram nitidamente artificiais, pois promovidas sem qualquer propósito negocial ou substrato econômico*. Em seu entendimento, *com as operações societárias realizadas, pretendia o Grupo TERRA GOYANA gerar, por meio de um ágio inexistente, um aumento fictício do valor patrimonial (preço de aquisição) do direito de pesquisa mineral, o qual seria posteriormente alienado pelo ora Recorrente*.

Faz breve resumo das operações societárias e reafirma o *aumento fictício do valor patrimonial do direito de pesquisa mineral*, explicitando as razões para concluir pela *inexistência do ágio registrado pela empresa TGMP quando da aquisição das quotas da ora Recorrente*, e por consequência de qualquer ganho de capital auferido pela controladora, e expondo *como esse ágio fictício foi utilizado para aumentar de forma falaciosa o custo de aquisição do direito que seria futuramente alienado*.

Assevera que *ao contrário de tudo o que fora afirmado pelo insurgente, o custo de aquisição do direito de pesquisa mineral suportado pelo Recorrente é o valor de R\$ 43.962,00, decorrente do investimento realizado pela sua controladora TG em 26/07/2005. Após esse evento, não houve qualquer outra justificativa suficiente a provocar a alteração do valor patrimonial desse direito. Após essa data, o Recorrente não despendeu qualquer recurso que justifique o aumento do referido custo de aquisição*.

Prossegue discorrendo sobre a artificialidade das operações realizadas, invocando jurisprudência administrativa em favor de seu entendimento, e afirmando regular a qualificação da recorrente como contribuinte dos tributos lançados, na medida em que ela, como legítima proprietária do direito de pesquisa mineral desde 26/07/2005, promoveu sua alienação em 04/10/2005, auferindo os frutos decorrentes dessa venda. Finaliza afastando qualquer discussão acerca de responsabilidade tributária por sucessão e defendendo a possibilidade de aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O presente lançamento reflete as repercussões dos fatos constatados pela Fiscalização no ano-calendário 2005, consoante descrito no processo administrativo nº 10120.007045/2010-82.

Naqueles autos constata-se que, intimada a esclarecer lançamentos contábeis vinculados à baixa do imobilizado alienado à Companhia Brasileira de Alumínio, a contribuinte demonstrou ter reconhecido contabilmente o valor de R\$ 136.020.054,41 como direito a receber em razão do contrato firmado em 14/10/2005, equivalente ao montante de US\$ 60.000.024,00, convertido tendo em conta a cotação do dólar do dia anterior (13/10/2005 - R\$ 2,2670). De outro lado, baixou custo no valor de R\$ 152.291.091,62, assim apurado:

c) Em decorrência da incorporação da TGM Participações Ltda, a Mineradora Santo Expedito recebeu direitos minerários relativos ao Processo nº 860.260/4, com o valor registrado contabilmente de R\$ 253.071.004,00, equivalente a 904 hectares, e reserva mineral no total de 47.500.000/t. de bauxita britada. Conforme detalhado no item anterior, houve comercialização de parte desses direitos, no montante de 574,79 hectares, o que representa aproximadamente 63% da área total registrada. Conservadoramente, para fins de baixa do custo correspondente à parcela comercializada, foi considerado o valor de R\$ 152.291.091,62, que representa aproximadamente 60%, vejamos:

[...]

c.1) O método utilizado pela sociedade para apuração do valor residual foi a divisão da área em hectares e multiplicado pelo valor em hectares vendido;

c.2) Poderia, também ser utilizado o método de apuração do valor residual em quantidade de toneladas por hectare, mas levando em consideração que não existia a objetividade de determinar em qual posição geográfica haveria a quantidade de 20.000.000/t, optou-se por transferir para a CBA 574.79 hectares, área esta indefinida, podendo ser que a MSE transferirá mais áreas ou poderá no futuro receber de volta área mineralizada. Este ajuste, para mais ou para menos, também será efetuado nos registros contábeis, inclusive, podendo no futuro o prejuízo na venda aumentar, ou até mesmo diminuir e inclusive transformar em lucro, que neste momento será oferecido a tributação.

c.3) Considerando que o contribuinte tem o direito de diferir o lucro quando do recebimento das receitas, o procedimento de ajustar quando completado o negócio não provocará prejuízos aos cofres públicos.

A contribuinte esclareceu, ainda, que em razão da comercialização de 63,58% do referido ativo também foi baixada contabilmente, na mesma proporção, a Provisão para Manutenção da Integridade do Patrimônio Líquido, recebida em razão da incorporação de TGM Participações Ltda. A provisão de R\$ 166.997.848,00 foi, assim, reduzida em R\$ 106.160.531,97, e seu registro a crédito do resultado, juntamente com a receita decorrente do contrato de 14/10/2005 (R\$ 136.020.054,41), foram confrontados com o custo do ativo baixado (R\$ 152.291.091,62), resultando em ganho R\$ 89.889.494,76. Referido ganho, porém, depois de computado no resultado do período, foi confrontado com a exclusão da receita de reversão

da provisão antes mencionada, mas agora no valor de R\$ 152.291.091,62, ensejando a apuração de prejuízo fiscal, no ano-calendário 2005, de R\$ 62.891.944,63.

Observando que em 13/09/2005 a empresa *Deloitte Touche Tohmatsu Consultores S/S Ltda, de São Paulo - SP, apresentou relatório de Avaliação Econômico-Financeira para avaliar o valor, em 31/08/2005, da totalidade das quotas da Mineradora Santo Expedito Ltda, atribuindo-lhes o valor justo de mercado de R\$ 253.076.000,00, a autoridade fiscal questionou qual quantidade de toneladas de bauxita que foram previstas, para chegar nesse valor financeiro a preço de mercado, e qual foi o valor financeiro de cada tonelada. Em resposta, a contribuinte esclareceu que foi estimada a reserva lavrável total em 51.052.108 toneladas, a serem extraídas durante o período de operação da empresa, à razão de 1.900 mil toneladas líquidas por ano, e conseqüente fruição ao longo de 25 anos. Descreveu, ainda, os demais cálculos para determinação do fluxo de caixa daí decorrente e a conseqüente apuração do valor justo antes indicado.*

Frente a este contexto, a autoridade fiscal conclui que os valores recebidos de Companhia Brasileira de Alumínio em 17/10/2005 (R\$ 13.506.600,00), 14 e 18/11/2005 (R\$ 6.559.500,00) e 15/12/2005 (R\$ 6.833.700,00) deveriam ser confrontados com o custo proporcional do ativo tendo em conta seu valor original de R\$ 27.952,04, correspondente à parte alienada do ativo originalmente recebido em aumento de capital, no valor de R\$ 43.962,00. Invocando o disposto no art. 31, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77, admite a pretensão da contribuinte de reconhecer o lucro tributável na proporção da parcela do preço recebida em cada período-base, mas rejeita sua apuração, reduzindo o custo do ativo baixado, bem como negando qualquer efeito às operações societárias que ensejaram sua majoração nos cálculos do ganho de capital.

Referida exigência já foi apreciada pela 2ª Turma da Quarta Câmara desta Primeira Seção. O Acórdão nº 1402-001.181 restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

IRPJ. REAVALIAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO. TRATAMENTO FISCAL. O artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, revogado pela Medida Provisória nº 232, de 30.12.2004, convertida na Lei nº 11.119, de 25.05.2005, que estabelecia que 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, pressupõe que este ato não envolva transação que resulte na alienação de ativos, pois se assim for o ágio só pode ser deduzido pelo adquirente, observados os pressupostos para tal. Ocorrendo alienação de ativo a amortização do ágio somente pode ser deduzida pelo adquirente nos casos em que o fundamento deste estiver alicerçado em laudo que demonstre a expectativa de rentabilidade futura.

O voto condutor do acórdão, de lavra do Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, inicialmente firma a semelhança da situação tratada nestes autos com o caso Gerdau, apreciado por esta Turma de Julgamento em sessão de 11 de abril de 2012. Reportando-se às operações societárias ocorridas antes da alienação acima referida, o Relator observa que *Terra Goyana Mineradora Ltda era detentora de um ativo referente à*

prerrogativa de direito de pesquisa mineral, o qual só se constituiria em suporte fático suficiente à geração de imposto de renda e de contribuição social sobre o lucro líquido quando da sua alienação a terceiros, não se incluindo nesta situação os casos de utilização do ativo para integralizar capital social em empresa da qual a titular é sócia ou vier a se tornar sócia. Seguindo-se o aporte deste ativo na autuada, e a integralização de capital em TGM Participações com base no laudo de avaliação emitido pela Deloitte Touche Consultores Ltda (no valor de R\$ 253.077.000,00), o Relator ressalta que o ato da empresa Terra Goyana Mineradora Ltda integralizar capital social com ativo que possuía contabilizado, à luz da legislação vigente à época, não constitui fato do qual pudesse decorrer, naquele ato, obrigação de pagar imposto de renda ou contribuição social sobre o lucro líquido, em razão do disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, cuja justificativa é a inexistência de troca de proprietário da participação societária.

Anotando que a incorporação da TGM pela Mineradora Santo Expedito também não representou situação fática da qual decorra a incidência das regras de exigência do IRPJ e da CSLL, consignou que em 14/10/2005 o ativo referente ao direito de exploração de minérios, que pertencia à empresa Terra Goyana foi transferido pela Mineradora Santo Expedito à Companhia Brasileira de Alumínio, pelo valor especificado no termo de verificação fiscal, e somente nesta alienação houve efetivo ingresso de recursos ao detentor dos referidos direitos.

Rejeitados os embargos opostos ao referido julgado, a interessada interpôs recurso especial que aguarda admissibilidade. Argúi, ali, a aplicação de interpretação divergente daquela aplicada por esta Turma de Julgamento ao caso Gerda (Acórdão nº 1101-00.708).

Nestes autos, a autoridade fiscal reitera os argumentos deduzidos no processo administrativo nº 10120.007045/2010-82 para negar efeitos à reorganização societária promovida pela contribuinte, e por consequência afirmar tributável a operação de alienação de direitos minerários à Companhia Brasileira de Alumínio, divergindo da apuração negativa demonstrada pela contribuinte no ano-calendário 2005, e atribuindo aos anos-calendário 2007 a 2010 o ganho de capital apurado em razão das parcelas daquela alienação recebidas nestes períodos, tendo em conta o custo do ativo apurado segundo os mesmos parâmetros adotados no lançamento anterior.

Assim, a presente exigência decorre da desconsideração do custo atribuído pela contribuinte ao ativo baixado em 14/10/2005, originalmente motivada nos autos do processo administrativo nº 10120.007045/2010-82 e apreciada pela 2ª Turma da 4ª Câmara desta Seção. Indiscutível, portanto, a conexão entre os lançamentos.

Em contexto semelhante, esta Conselheira já suscitou, em preliminar, a conexão dos processos, interpretada como uma limitação à cognição das Turmas de Julgamento, com vistas a evitar a reapreciação de fato já julgado e a prolação de decisão em sentido diverso da anterior. Todavia, com base nos mesmos princípios da economia processual, eficiência e segurança jurídica que sustentavam a tese, ela foi em duas ocasiões rejeitada por este Colegiado, que não vislumbrando previsão regimental para tanto, suscitou ofensa à ampla defesa e ao contraditório, que fatalmente resultariam na anulação do acórdão assim orientado, e conseqüente retardo na solução do litígio.

Frente a tais circunstâncias, a mencionada preliminar deixa de ser suscitada, e passa-se à apreciação do mérito do recurso voluntário interposto nestes autos.

A recorrente argui a nulidade do lançamento por preterição ao direito de defesa, na medida em que os dispositivos legais indicados no auto de infração *não tipificam a conduta da Recorrente, e muito menos se prestam para fundamentar o lançamento ou definir o fato gerador*. Contudo, além de se reportar ao art. 31, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77, como feito no procedimento fiscal anterior, a autoridade lançadora fundamentou o lançamento, dentre outros, no art. 418 do RIR/99, cuja matriz legal é o art. 31 do Decreto-lei nº 1.598/77, em seu *caput* e §1º. Logo, a tributação do ganho de capital está validamente fundamentada no que dispõe referido diploma legal:

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.

[...]

Já a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas está claramente vinculada ao disposto no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, já na redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, vez que as infrações apenas se verificaram a partir de janeiro/2008.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de REJEITAR a argüição de nulidade do lançamento.

A recorrente defende a regularidade das operações societárias que ensejaram a majoração do custo global do ativo parcialmente alienado de R\$ 48.962,00 para R\$ 253.076.000,00. Observa que o valor apurado está expresso em laudo de avaliação, e que houve reconhecimento, por Terra Goyana Mineradora Ltda, de ganho de capital com tributação diferida na forma do art. 36 da Lei nº 10.637/2002.

Como apontado no Acórdão nº 1402-001.181, e invocado pela recorrente no recurso especial interposto nos autos do processo administrativo nº 10120.007045/2010-82, a matéria em questão é objeto do Acórdão nº 1101-00.708, no qual esta Relatora restou vencida em seu entendimento contrário aos efeitos fiscais almejados com a reorganização societária promovida. Isto porque tais operações buscam, apenas, atribuir ao ativo um valor futuro, que não reúne qualquer materialidade como justificativa para o incremento patrimonial, distinguindo-se essencialmente do que se verifica nos casos em que um terceiro paga pela expectativa de rentabilidade futura e antecipa no patrimônio da investidora esta realidade.

Nestes termos, o fato de em 13/09/2005 Terra Goyana Mineradora Ltda ter atribuído às quotas por ela detidas na autuada o valor de mercado de R\$ 253.076.000,00, com base em laudo de avaliação que considerava os resultados a serem obtidos com a exploração do ativo integralizado na autuada por valor histórico de R\$ 43.962,00, não altera o custo contábil deste ativo alienado no mês seguinte à Companhia Brasileira de Alumínio. Não se verificou a intervenção de qualquer terceiro, parte independente, na criação daquela riqueza, mas apenas a interposição de TGM Participações Ltda, constituída em 03/08/2005 para ser extinta por incorporação em 04/10/2005.

A autoridade fiscal descreve amplamente estas operações, e demonstra graficamente que o capital social da autuada evolui de R\$ 48.962,00 em 26/07/2005 para R\$ 86.079.156,00 em 04/10/2005, permanecendo sob titularidade de Terra Goyana Mineradora Ltda, Marcos de Alencastro Curado, Luiz Antônio Vessani, André Alencastro Curado e José Lincoln Gambier Costa, sem qualquer aporte de novos bens ou direitos, mas apenas em razão da atualização dos direitos minerários a valor de mercado. Neste contexto, é irrelevante o equívoco cometido pela Fiscalização ao dizer que o capital social de Terra Goyana Mineradora Ltda passou de R\$ 1.000,00 para R\$ 253.076.000,00, pois seria TGM Participações Ltda quem apresentaria aquele capital inicial.

A recorrente enfatiza que não houve reavaliação, mas sim avaliação a valor de mercado no aporte de capital promovido por Terra Goyana Mineradora Ltda em TGM Participações Ltda, na medida em que teve em conta relatório de avaliação econômico-financeira das quotas detidas na autuada. Todavia, a avaliação a valor de mercado sem a intervenção de terceiros em nada se distingue, na essência, do procedimento de reavaliação de ativos. Em verdade, a prática do grupo empresarial alcançou resultados equivalentes aos de uma reavaliação do ativo, porém sem o registro da reserva correspondente, a ser realizada por ocasião da alienação contemporaneamente contratada, de modo a permitir a tributação da riqueza efetivada com a intervenção de terceiros.

A recorrente afirma a existência de erro na identificação do sujeito passivo, reporta-se ao art. 21 da Lei nº 9.249/95, que autoriza a avaliação a valor de mercado pela *pessoa jurídica que tiver o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão*, submetendo à tributação o ganho de capital correspondente à diferença entre o valor de avaliação e o custo de aquisição. Defende, assim, que o ganho de capital teria sido apurado por Terra Goyana Mineradora Ltda, afirmando o *acerto de todo o procedimento contábil levado à frente pela Impugnante, pois sabe que a legislação à época dava total respaldo legal às operações nos termos em que ficaram dispostas*, na medida em que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 permaneceu vigente até 21/11/2005, autorizando o diferimento do ganho de capital auferido por Terra Goyana Mineradora Ltda, assim como o imposto economizado com a operação, o qual *só é cobrado quando da alienação ou venda*.

A descrição fiscal, porém, demonstra claramente que nenhum efeito tributário pode ser atribuído à alegada avaliação a valor de mercado, ou ao ganho de capital eventualmente reconhecido por Terra Goyana Mineradora Ltda em razão de operações praticadas internamente ao grupo empresarial, e mediante o uso de uma empresa de efêmera duração, que se prestou apenas como veículo para o patrimônio da autuada de registros contábeis que acabaram por majorar, sem qualquer substância, o custo do ativo alienado.

A incorporação cogitada no art. 21 da Lei nº 9.249/95 é aquela que efetivamente enseja reunião patrimonial entre empresas, substancialmente distinta da operação

societária verificada entre TGM Participações e a autuada, na medida em que a primeira sequer pode ser conceituada como sociedade empresária, em razão das finalidades a que se destinou, nos termos da descrição fiscal. Quanto ao ganho capital reconhecido na forma do art. 36 da Lei nº 10.637/2002, até porque a contribuinte fundamenta as operações em doutrina de Jorge Vieira da Costa Júnior e Eliseu Martins, cumpre reproduzir as considerações expostas por esta Relatora no voto condutor do Acórdão nº 1101-00.913:

Registre-se, ainda, que em artigo publicado por Jorge Vieira da Costa Júnior e Eliseu Martins (“A incorporação reversa com ágio gerado internamente: consequências da elisão fiscal sobre a contabilidade, in <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004>”) vislumbra-se que a lei fiscal admite que o ágio surja em outras circunstâncias, em razão do que dispunha o art. 36 da Lei nº 10.637/2002.

Referido trabalho acadêmico, no que importa à área de especialização de seus autores, conclui que definitivamente, à luz da teoria da contabilidade é inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico. Não é permitido contabilmente o reconhecimento de ágio gerado internamente, tampouco o lucro resultante. E, para assim arrematarem, argumentam que:

Em síntese, o ágio (ou, por vezes, o deságio) surge do confronto entre o valor justo (fair value) de uma dada entidade (valor de saída), precificado por intermédio de uma transação envolvendo terceiros independentes, e o valor contábil (valor de entrada) do patrimônio líquido dessa mesma entidade (considerando, é claro, a participação acionária adquirida).

Logo, em termos de Teoria da Contabilidade, a rigor, em uma transação admite-se tão só a figura do ágio, que vem a ser um resultado econômico obtido em um processo de compra e venda de ativos líquidos (net asset), quando estiverem envolvidas partes independentes não relacionadas. Enfim, quando o ágio for resultado de um processo de barganha comercial não viciado, que concorra para a formação de um preço justo dos ativos líquidos em apreço.

[...]

Não faz sentido algum reconhecer, numa boa e sadia contabilidade, o resultado derivado de transações entre entidades sob o mesmo controle, ou seja, sob a mesma vontade. Isso é, na realidade, geração artificial de resultado.

Contudo, adentrando à seara tributária, referidos autores limitam-se a concluir que o respaldo em legislação tributária para o fenômeno – ágio gerado internamente – dá sentido econômico à operação. Há de fato riqueza sendo gerada pelo grupo societário nesses arranjos só que, no caso, está sendo transferido do Estado para o grupo via renúncia fiscal.

Analisando exclusivamente um dos efeitos da operação interna, concernente ao diferimento da tributação do ganho de capital reconhecido pela parte que aliena a participação societária, tratado no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, os autores expõem que:

Elucidando o caput do artigo 36, tem-se que caso uma dada companhia “A” possua participação societária em outra companhia “B”, e resolva constituir uma terceira companhia “C”, integralizando 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, para fins de IRPJ e CSLL.

Mais à frente, ao mencionar que o ágio carreado de “C” para “B” será dedutível tanto na apuração do lucro real quanto na base de cálculo da CSLL a ser apurado em “B”, os autores não explicitam qual dispositivo legal autorizaria a classificação daquela parcela como ágio.

Diz a Lei nº 10.637/2002, nesta parte já revogada, desde a edição da Lei nº 11.196/2005:

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.**

§ 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:

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

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.

§ 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.

Ocorre que a lei apenas difere a tributação do ganho de capital verificado no momento em que o direito da pessoa jurídica converte-se em outro de maior valor, por ação única e exclusiva do titular deste direito, e sem que tal direito deixe, efetivamente, seu patrimônio. Na prática, a lei apenas equivale a situação fiscal do sujeito passivo que assim age àquela na qual permanece o sujeito passivo que não promove qualquer transferência de seu investimento para outra pessoa jurídica sob seu controle. E, somente por esta razão, já seria possível afastar o outro efeito aventado para esta operação, qual seja, a formação do ágio. Isto porque inexistente ganho real por parte da pessoa jurídica que transfere seus investimentos para outra pessoa jurídica, mas continua a deter sua titularidade de forma indireta. O diferimento da tributação, assim, não representa qualquer benefício, mas apenas a anulação de uma incidência que se materializaria por ato exclusivo do titular do direito.

De outro lado, em momento algum o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 admite que na nova investida este direito reavaliado tenha a sua mais-valia reconhecida contabilmente como ágio, nem cogita que esta mais-valia seja amortizável. Os autores também não se reportam a qualquer ato normativo, solução de consulta ou julgamento administrativo que assim tenha concluído. Interpretação naquele sentido somente é possível olvidando-se dos elementos conceituais de uma aquisição, quais sejam, partes independentes e preço.

Veja-se que estes elementos integram um conceito uniforme tanto na esfera contábil (na redação da Lei nº 6.404/76, ao menos até sua alteração pela Lei nº 11.638/2007) como na esfera tributária (art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77), determinante do que representa o custo de aquisição de um investimento. De outro lado, o ágio nada mais é do que a diferença entre o custo de aquisição e a equivalência patrimonial da participação societária, e no presente caso o primeiro restou majorado por conta do valor que lhe foi atribuído pelo seu titular ao subscrever capital na sociedade intermediária que passou temporariamente a deter o controle direto da investida. Assim, somente olvidando que custo de aquisição é o valor efetivamente despendido em transações com o mundo exterior (art. 7º da Resolução CFC nº 750/93), é possível construir o ágio amortizado pela recorrente.

Do disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/2002 infere-se que o legislador instituiu ali um mecanismo para evitar a tributação do ganho escriturado em razão da transferência de participação societária por valor superior ao patrimonial, na medida em que, verificando-se esta transferência em sede de integralização de capital de outra sociedade, aquela participação pertenceria ao mesmo titular que inicialmente a detinha, mas agora de forma indireta. Diferiu, assim, sua tributação para momento futuro, no qual esta participação indireta deixasse de existir e o ganho se tornasse real.

E, se esta transferência se dá sem a participação de terceiros, ou seja, de forma que a titularidade da participação societária, ao final, permaneça com as mesmas pessoas que inicialmente as detinham, há, tão só, reavaliação do investimento, e não ágio por expectativa de rentabilidade futura. Neste sentido, inclusive, são as lições de Hiromi Higuchi et alli, em sua obra Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática (Editora IR Publicações, 29ª edição, p. 360) ao tratar da reavaliação de participações societárias:

O art. 438 do RIR/99 dispõe que será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contra partida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação.

Se a pessoa jurídica reavaliar investimento avaliado pela equivalência patrimonial não poderá diferir a tributação da contrapartida. O diferimento da tributação só é possível na reavaliação de participação societária avaliado pelo custo de aquisição. Neste caso, após a reavaliação se o investimento passar a ser avaliado pela equivalência patrimonial, o diferimento cessará.

A Receita Federal teve a infelicidade de incluir o art. 39 da MP nº 66, de 29-08-2002, convertido no art. 36 da Lei nº 10.637, de 30-12-2002, dispondo:

[...]

A aplicação daquele artigo dá ensejo a planejamento tributário para aumentar o patrimônio líquido nas duas empresas, para cálculo de juros sobre o capital próprio. A empresa A que tem investimento na empresa B transfere o investimento como integralização de capital na empresa C, por valor bem superior ao contábil. A empresa A escritura a contrapartida da mais valia no resultado mas faz exclusão na determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL, aumentando o patrimônio líquido com diferimento da tributação. A empresa C também aumentou o seu patrimônio líquido sem tributação.

A única forma de a Receita Federal corrigir a infelicidade é, por ato normativo, dizer que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 é aplicável somente para os investimentos avaliados pelo custo de aquisição. Isso porque, para os investimentos avaliados pela equivalência patrimonial existe a vedação do art. 438 do RIR/99, que por ser lei específica não foi revogado.

*Mas, também relevante neste caso, é atentar para o fato de que a controladora não apenas integraliza capital em uma empresa do mesmo grupo societário, nela aportando ações de empresa controlada por valor maior que o patrimonial, fazendo surgir o que se denominou ágio, o qual passou a ser amortizado depois de a controladora incorporar a holding intermediária do grupo. Mais que isso, o **resultado final desta operação é que, em razão da mencionada incorporação, a controladora restabelece o controle direto sobre aquela controlada, de modo que tudo volta a ser como era antes, embora com uma “novidade”: o surgimento, no patrimônio da investida, de um item classificado como ágio, no valor de R\$ 112.888.136,35, que se presta a reduzir seu lucro tributável nos cinco anos subsequentes, tendo como fundamento, justamente, a expectativa da controladora de que este lucro fosse auferido.***

No presente caso, a “novidade” resultante de tais operações foi a transposição do custo contábil de um ativo de R\$ 43.962,00 para R\$ 253.076.000,00, às vésperas de sua alienação parcial e hábil a converter em prejuízo o resultado positivo revelado com a venda de 63% daquele ativo por US\$ 60 milhões, ou R\$ 136.020.054,41.

Nestes termos, embora a autoridade fiscal não tenha classificado as operações como simuladas, a argumentação desenvolvida foi suficiente para retirar-lhes qualquer efeito no âmbito tributário, assim como a Comissão de Valores Mobiliários o fez no âmbito societário, providência que não pode ser desclassificada por representar *uma visão econômica para um fato jurídico tributário*, na medida em que se presta a revelar a real natureza dos atos formalmente praticados. Acrescente-se, ainda, que não se está, aqui, obrigando o sujeito passivo a, *entre duas possibilidades de estruturação de uma operação*, escolher a *mais onerosa*, pois somente duas operações estão materialmente demonstradas: o aporte do ativo pelo custo histórico de R\$ 43.962,00 e a sua alienação por R\$ 136.020.054,41. A majoração do custo contábil a R\$ 253.076.000,00 não contou com a intervenção de terceiros para atribuir substância à avaliação econômica, e assim não se constituía em uma *possibilidade de estruturação* da operação, como vislumbrado pela recorrente.

O princípio da legalidade, nos termos expostos no art. 31 do Decreto-lei nº 1.598/77, impõe o custo histórico como base de valor para a baixa de ativos, e sua reavaliação somente é admitida se observados os requisitos legais. A reorganização societária internamente ao grupo empresarial não é meio válido para incremento do valor de ativos ou geração interna de riqueza que venha a se converter em redutor da base tributável, não se verificando qualquer hipótese de elisão fiscal que deva ser respeitada pela Fazenda Pública. O intérprete, neste contexto, tem o dever de demonstrar os reais contornos do fato jurídico que se submete à incidência tributária, e não estará, por tal razão, criando nova hipótese legal de tributação.

Por fim, no que tange à inexigibilidade de multa dos sucessores, somente se pode cogitar que a contribuinte reporte-se a esta argumentação por vislumbrar que o lançamento aqui formalizado deveria ter sido dirigido a Terra Goyana Mineradora Ltda ou TGM Participações, incorporada pela autuada. Todavia, a argumentação até aqui desenvolvida evidencia que o ganho de capital foi auferido pela autuada que alienou ativos, mas os baixou por valor indevidamente majorado. Restabelecido o custo original, e evidenciada a renda por ela auferida, correto o lançamento contra ela formalizado, não se cogitando de qualquer sucessão.

Assim, restando demonstrado que a contribuinte considerou, na apuração do ganho de capital, custo indevidamente majorado por operações societárias realizadas internamente ao grupo empresarial, correta a exigência calculada sobre as parcelas dos lucros computadas nos recebimentos verificados de 2007 a 2010.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à tributação do ganho de capital.

No ano-calendário 2010, além da tributação do ganho de capital no valor de R\$ 17.589.484,82, a autoridade fiscal também glosou variações cambiais passivas no valor de R\$ 17.059.063,43.

A recorrente aponta erro na apuração do valor tributável, não só porque desconsiderados *os valores efetivamente suportados pela Impugnante na realização do negócio, qual seja, o preço ou custo efetivo decorrente da incorporação societária*, mas

também *os prejuízos acumulados decorrentes da variação cambial*. Assevera que a apuração do lucro real deve ter em conta tais despesas e prejuízos, na forma do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158/2001, que assim dispunha na redação vigente até 2010:

Art.30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

*§1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no **caput** deste artigo, segundo o regime de competência.*

§2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

A legislação, nestes termos, estabeleceu que o reconhecimento de variações cambiais observaria, em regra, o regime de caixa, computando-se a variação, positiva ou negativa, *quando da liquidação da correspondente operação*. O sujeito passivo, porém, poderia optar pelo reconhecimento segundo o regime de competência.

A autoridade fiscal, por sua vez, nada menciona acerca do regime ao qual se sujeitava a contribuinte. Embora reconheça que *o contrato foi firmado para pagamentos em 75 parcelas, com seus valores convertidos, à data do pagamento, segundo a cotação oficial do dólar americano para o valor em moeda corrente nacional*, observou que as exigências anteriores não levaram *em conta perdas e/ou ganhos de variação cambial*, e que somente em 2010 a contribuinte *procedeu a lançamentos de variação cambial*, sem excluir as correspondentes despesas no LALUR.

Tal justificativa, porém, é insuficiente para justificar a glosa promovida.

Os valores tributáveis foram apurados tendo em conta os recebimentos efetivos, já atualizados, contabilizados pela contribuinte. Assim, não há reparos à quantificação do ganho de capital. Já o direito subsistente no ativo da contribuinte sujeita-se a atualização, porque lastreado em um contrato vinculado à variação do dólar americano e, desta forma, a contribuinte poderia, a cada recebimento, registrar a variação cambial correspondente à parcela da operação liquidada.

Todavia, consoante esclarecimentos prestados no curso do procedimento fiscal (fls. 1275/1278), a contribuinte assim procedeu:

O tratamento contábil aplicado as receitas foi o recebimento de parcela de venda a prazo, ocorrido em ano anterior, cujo reflexo é a entrada de recurso no caixa e a baixa do ativo (contas a receber CBA).

Quanto a variação cambial passiva, despesa financeira foi reconhecido pela sociedade, somente no ano de 2010, a variação cambial passiva, do período de 14/10/2005 a 15/12/2010, conforme planilha abaixo, cujo critério usado foi na data do recebimento da parcela, que transformou a quantidade de dólar em reais,

comparada ao efetivamente recebido, e contabilizou a diferença para mais ou para menos da variação cambial adotando o regime de caixa, de acordo com a necessidade de ajuste do valor de recebimento.

O primeiro registro de variação cambial passiva verifica-se em janeiro/2010, no valor de R\$ 11.685.392,55 (fl. 504). Ao final de janeiro/2010, segundo os esclarecimentos acima, o saldo contábil do direito em reais seria de R\$ 48.329.343,09 (descontados os valores recebidos em reais do direito originalmente contabilizado em R\$ 136.020.054,41), ao passo que, considerada o crédito a receber em dólares americanos (US\$ 16.733.341,00), o direito representaria valores atualizados de R\$ 35.021.209,38 (fl. 1278).

A diferença entre o direito contabilizado em reais e o valor convertido pelo dólar norte-americano atualizado em janeiro/2010 corresponderia a R\$ 13.308.133,65, de modo que ao registrar a perda de R\$ 11.685.392,55 a contribuinte pode ter se valido de outros referenciais de cálculo, eventualmente até limitando o registro à perda correspondente apenas às parcelas do direito efetivamente recebidas até aquele período.

Nos termos do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 este registro poderia ter sido feito por ocasião da liquidação de cada parcela do direito a receber, e a oscilação do dólar norte-americano poderia ensejar o reconhecimento de variações cambiais passivas ou ativas. Deste modo, para rejeitar seu registro acumulado ao longo do ano-calendário 2010 a autoridade fiscal deveria ter apurado a que período de apuração competiria a variação cambial, de modo a determinar quais parcelas representariam postergação de receita ou de despesa, imputando-lhes os efeitos fiscais correspondentes. A glosa total, como procedida, alcança parcelas que podem corresponder a postergação de despesa ou mesmo a despesas dedutíveis no próprio ano-calendário 2010 em razão do regime de caixa.

A acusação fiscal, porém, foi dirigida no sentido de que tais variações cambiais não poderiam ser reconhecidas porque os registros contábeis, até então, vinham sendo produzidos *sem levar em consideração cálculos de valores de conversão de dólares americanos*, e também porque a contribuinte *não está reconhecendo receitas oriundas da venda feita à CBA*, o que não é correto afirmar, na medida em que a receita foi reconhecida, e apenas o ganho não o foi, em razão da majoração dos custos como antes exposto.

Resta evidente, assim, que a glosa de variações monetárias passivas não foi devidamente fundamentada pela Fiscalização.

A motivação, por sua vez, é elemento essencial na constituição do crédito tributário, e sua deficiência pode ser interpretada como vício material, por ausência de adequada descrição dos fatos (art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235/72), ou por falha na verificação da ocorrência do fato gerador e na determinação da matéria tributável (art. 142 do CTN). Em tais condições, é possível declarar a nulidade do lançamento por vício material ou mesmo a sua improcedência por deficiências de mérito. O fato, porém, é que em ambos os casos, depois da lavratura do auto de infração, não é mais possível a sua complementação, porque ausente uma das hipóteses previstas no art. 41, §1º, incisos I e II do Decreto nº 7.574/2001 (norma de natureza procedimental e assim de aplicação retroativa), ou mesmo a sua nova constituição na forma do art. 173, inciso II do CTN, por não se tratar de mero vício formal, e sim vício material, insuscetível de retificação mediante nova formalização do lançamento, porque dependente do acréscimo de aspectos fáticos e jurídicos ausentes na formalização original.

Impõe-se, assim, a conclusão de que a acusação fiscal não reúne argumentação suficiente para justificar a glosa das variações monetárias passivas, devendo ser cancelado, por vício material, o lançamento.

Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à glosa de variações monetárias passivas.

Por fim, a recorrente afirma a improcedência da aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício proporcional, invocando jurisprudência administrativa e decisões judiciais em favor de suas alegações, bem como observando que são irrelevantes as modificações introduzidas depois da Lei nº 11.488/2007, e defendendo a aplicação do art. 112 do CTN.

Ocorre que a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, desde a redação original da Lei nº 9.430/96 estava assim disposto:

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

[...]

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subseqüentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado.

Observe-se, ainda, que a norma antes citada recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ”

Nestes termos, em ambos os dispositivos estão presentes idênticos elementos para aplicação da penalidade: permanece ela isolada, aplicável aos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº 9.430/96), mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano-calendário. A única distinção é o percentual aplicado, agora de 50% e não mais de 75%.

Impróprio, assim, falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: o ilícito que enseja a aplicação da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais – obrigação acessória imposta aos optantes pela apuração anual das bases tributáveis – e o ilícito que autoriza a aplicação da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período.

Assim, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício.

Diante de todo o exposto, deve-se DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário apenas para cancelar as exigências correspondentes às glosas de variações cambiais passivas.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora