



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

Processo nº 14098.000076/2010-98
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1103-000.995 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2014
Matéria IRPJ, CSLL
Embargante LINEAR PARTICIPAÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.
Interessado 3ª TURMA ORDINÁRIA DA 1ª CÂMARA DA 1ª SEÇÃO DO CARF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

CONTRADIÇÃO - DESISTÊNCIA

Embargos não conhecidos, em face de desistência expressa do recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NÃO conhecer dos embargos, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Cristiane Silva Costa e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSL, referentes ao ano-calendário de 2005, cujos instrumentos específicos dos autos de infração se encontram às fls. 68 a 75, com exigência também de multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 31/03/2010.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 76 a 79, que integra os autos de infração, os lançamentos decorreram da falta de declaração e pagamento de IRPJ e de CSL sobre ganho de capital auferido na alienação de direitos de exploração de potenciais hidráulicos, havidos por concessão pública a custo zero, trazidos a preço de mercado por meio de laudos de avaliação utilizados para aquisição de ações de outra empresa.

Em 18/03/2010, a recorrente apresentou esclarecimentos (fls. 19 a 30) aos autos de infração, informando que os direitos de exploração dos potenciais hidráulicos não haviam sido obtidos a custo zero. E, ainda, sobre outros aspectos tributários da reavaliação, sem apresentar os Livros Caixa ou Razão e Diário.

Não tendo apresentado os livros solicitados no item “1” do termo de início do procedimento fiscal (fls. 2 a 4) a recorrente foi reintimada às fls. 31 e 32, em 20/04/2010. A entrega dos Livros Razão e Diário ocorreu em 23/04/2010, juntamente às cópias dos atos societários, conforme fls. 33 a 63.

Restaram infringidas, portanto, as disposições dos arts. 521 do RIR/99, do art. 2º e §§, da Lei 7.689/88 e do art. 29, II, da Lei 9.430/96, bem como do art. 37 da Lei 10.637/02.

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a recorrente, apresentou impugnação em 28/05/2010, de fls. 86 a 99, em que aduz, em síntese, o que segue.

Afirma que as operações descritas nos autos de infração não implicam dizer que houve ganho de capital capaz de gerar tributação. Ainda mais pelo fato de a recorrente ter optado por ter sua tributação apurada pelo lucro presumido e pelo regime de caixa.

Houve, portanto, equívoco da autoridade fiscal quando confundiu apuração de ganho com realização, tendo em vista que não considerou o fato de não ter havido nenhum fluxo financeiro para a recorrente.

Argumenta que, conforme previsão dos arts. 516, 521, § 1º, e 527, I, II e III, e parágrafo único, do RIR/99, bem como do art. 1º, I e II, da IN SRF 104/98 e do art. 30 da MP 1.858/99, é facultado ao contribuinte optar pela tributação com base no lucro presumido e regime de caixa. Assim, o reconhecimento dos seus ganhos ocorre na medida do efetivo recebimento.

No mesmo sentido o julgado colacionado.

O entendimento do Conselho de Contribuintes é de que, no regime de caixa, a simples troca de bens com outras pessoas jurídicas não pode ser lançada. De forma que o momento do lançamento é anterior ao da realização, que, naquele regime, somente acontece com o fluxo financeiro, que, no caso, foi zero.

O exercício da competência tributária deve abranger a fixação dos elementos material, temporal e quantitativo da incidência. Assim, “a adoção do Regime de Caixa para escrituração, e, conseqüente tributação, não desqualifica a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, já que a alteração de regimes tão-somente adianta ou difere o momento de consumação do fato gerador do referido tributo”.

Equivale a dizer que, caso houvesse recebimentos financeiros, *e.g.* dividendos, juros sobre o capital próprio, realização financeira de uma alienação, seria gerada a realização de ganho.

Contudo, não houve qualquer movimentação financeira no caso ora em apreço.

Pelo exposto, requereu o cancelamento dos autos de infração e protestou por todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente pela juntada de novos documentos.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 17/09/2010, acordaram os membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ de Campo Grande, por unanimidade de votos, indeferir o pedido de produção posterior de provas e, no mérito, negar provimento à impugnação, mantendo os lançamentos de IRPJ e CSL, de acordo com o entendimento que segue.

Preliminarmente, acerca do requerimento de produção de provas, salientou-se que, no âmbito do procedimento administrativo fiscal, as provas devem ser carreadas aos autos junto à impugnação, a não ser que seja impraticável, nos termos do art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto 70.235/72.

No mérito.

Sobre as negativas da recorrente acerca da ocorrência de ganho de capital, não há como prosperarem. Isso porque no conceito de alienação se encontra também a dação em pagamento. Nesta, a disponibilidade econômica é evidente, tendo em vista que se está pagando dívida com bem, o que demonstra a ocorrência do fato previsto no art. 43 do CTN.

Verificou-se a ocorrência do fato gerador quando a empresa MCA e a recorrente subscreveram e integralizaram aumento de capital da empresa Linca, no montante de R\$ 29.620.000,00, mediante a conferência dos valores econômicos das concessões de 5 Pequenas Centrais Hidrelétricas (PCH). Assim, a alienação dos direitos se deu em 25/11/2005, sob o valor supramencionado, cabendo 50% para cada um dos alienantes.

Apontou-se, ainda, “que tanto as empresas obrigadas pelo Lucro Real, quanto as demais, têm que oferecer à tributação o ganho de capital obtido em virtude da avaliação do

ativo. Somente diferem quanto à possibilidade desta tributação ser diferida e efetivada quando da realização dos bens e direitos avaliados. Estas benesses da legislação tributária são para as pessoas jurídicas que mantêm contabilidade completa. Não são para as optantes do Lucro Presumido, como é o caso da fiscalizada”.

A recorrente afirma que, em tendo optado pelo regime do lucro presumido, o reconhecimento dos seus ganhos ocorre na medida do efetivo recebimento, bem como o registro de suas perdas é feito quando do efetivo pagamento.

Contudo, a empresa submetida ao lucro presumido deve apurar o ganho de capital auferido em virtude da avaliação do patrimônio na data da ocorrência da alienação. Não são aplicados a este caso, portanto, as previsões dos arts. 434, 435, 440 e 441, do RIR/99.

E, ainda, a adoção do regime de caixa somente é autorizada para a tributação das receitas decorrentes de atividade operacional. De forma que as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, devem emitir nota fiscal quando da entrega do bem ou direito, ou da conclusão dos serviços, e controlar os recebimentos em conta específica. Nesta deverão ser indicadas as notas fiscais a que correspondem os recebimentos, providência que não foi adotada pela recorrente.

Ademais, conforme regime instituído pela IN SRF 104/98, as receitas cujo recebimento se dá em bens ou direitos devem ter o mesmo tratamento das recebidas em dinheiro. Devem, portanto, ser reconhecidas para apuração do IRPJ quando do recebimento do pagamento. E, sendo assim, não procede o pleito da recorrente de serem excluídos da base de cálculo os valores recebidos em bens.

Estende-se à CSL o que decidido quanto ao IRPJ por se tratar de tributação reflexa.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário de fls. 130 a 162, em 8/11/2010, alegando, em síntese, o que segue.

A recorrente historia os acontecimentos do Consórcio Juruena do qual participava ao lado da empresa MCA e, juntas, detinham 60% do referido consórcio. O consórcio foi dissolvido, e, com isso, a recorrente e a empresa MCA ficaram com o direito de exploração de 5 Pequenas Centrais Hidrelétricas (PCH), na fração ideal de 50% cada uma. Os custos incorridos pela recorrente foram registrados em seu ativo diferido, pelo valor total de R\$ 726.822,65.

A recorrente e a MCA optaram por efetuar reavaliação da 5 PCH, com base em laudo elaborado por empresa especializada. O valor apurado totalizou R\$ 29.620.000,00.

“Dessa forma, a recorrente registrou esse ativo intangível com lançamento a débito de R\$ 14.810.000,00 no seu ativo imobilizado, contra um lançamento a crédito de R\$ 726.822,65 na conta de ativo diferido (investimento inicial para obtenção do direito de exploração) e um lançamento a débito na conta de patrimônio líquido **Reserva de Reavaliação, no valor de R\$ 14.083.177,35** (fls. 247 a 266 do Anexo I).”

Sem ocorrer a realização da reserva de reavaliação, as duas empresas, recorrente e MCA, integralizaram o capital na empresa Linca com os direitos de exploração das 5 PCH, pelo valor reavaliado, na proporção de 50% cada uma.

A Linca, por sua vez, integralizou o capital na empresa Juruena, conferindo-lhe os mesmos direitos e pelo mesmo valor. Em seguida, um fundo de investimento (Energia PCH – Fundo de Investimento em Participações) passou a participar da Juruena, aportando ao capital dessa R\$ 134.850.000,00.

Posteriormente, a Juruena integralizou o capital de 5 sociedades de propósito específico (SPE) os direitos de exploração das 5 PCH – para cada SPE o direito de exploração a 1 PCH. As SPE são: Campos de Júlio Energia S.A., Parecis Energia S.A., Rondon Energia S.A., Sapezal Energia S.A. e Telegráfica Energia S.A.

Todavia, a mera reavaliação dos ativos não dá ensejo ao reconhecimento de receitas ou ganhos contábeis para fins societários e fiscais. A recorrente procedeu de acordo com a legislação vigente à época, art. 182, § 3º, da Lei de S.A., de sorte que as contrapartidas de aumento do valor de avaliação de ativos foram registradas diretamente em conta de reserva de reavaliação, sem trânsito pelo resultado como receita ou ganho.

Afirma que mesmo depois da eliminação da conta de reserva de reavaliação pela Lei 11.638/07, seu art. 6º determinou que os saldos existentes poderiam ser mantidos até a sua efetiva realização. E, ainda, que a constituição de reserva de reavaliação sem reconhecimento de receita ou ganho é obrigatória a todas as pessoas jurídicas, independentemente de ser tributada sob lucro presumido ou lucro real.

Ademais, a reavaliação de um ativo não possui natureza de receita ou ganho, por lhe faltar característica fundamental, qual seja, a realização. Por essa razão, a reavaliação de bens não poderia transitar pelo resultado de uma empresa, vez que caracteriza mera expectativa sobre o valor de mercado, que ainda não foi realizado.

Ainda que a recorrente tenha integralizado o capital da empresa Linca com os 50% das 5 PCHs que lhe pertenciam, não houve receita ou ganho com esta operação, tendo em vista não ter ocorrido a realização contábil necessária para esse registro. E, mais, a recorrente continuou a ser titular de 50% dos direitos de exploração em virtude de sua participação societária na Linca.

Somente haveria de se falar em eventual alienação desse direito no momento em que um terceiro independente adquirisse parte dele em uma operação de mercado. Antes desse momento não há realização da aludida reserva de reavaliação.

No tocante à opção de regime de contabilidade, afirma que a legislação tributária permite que, em determinadas circunstâncias e obedecidos certos requisitos, os contribuintes optem pela adoção do regime de caixa, exclusivamente para fins de cálculo dos tributos. Neste sentido, a IN SRF 104/98 admite a possibilidade do regime de caixa para apuração do IRPJ e, em seu art. 2º, também para a CSL, o PIS e a COFINS.

Contrariando o entendimento demonstrado na decisão recorrida, apresenta duas soluções de consulta da Receita Federal do Brasil, indicando que o regime de caixa deve ser aplicado a todas as receitas, indistintamente.

Neste sentido, colaciona entendimento proferido pelo antigo 1º Conselho de Contribuintes para combater o argumento utilizado pela DRJ de que tal regime somente se aplicaria para o reconhecimento das receitas operacionais, e não para as operações de troca.

Acrescenta que, no regime de caixa, o único elemento a passar efetivamente pelo caixa é o numerário. Assim, neste regime, é indispensável a disponibilidade econômica da quantia. Diferentemente do que entendido pela decisão recorrida, ao afirmar que o ingresso de dinheiro no caixa e o ingresso de outros bens no ativo devem ter o mesmo tratamento contábil.

Através dos fatos retratados nestes autos, restou claro que inexistiu trânsito de valores que pudessem implicar registro na conta caixa e, conseqüentemente, ganho tributável pelo regime de caixa. Por essa razão devem ser integralmente cancelados os autos de infração.

Ad argumentandum, alega que eventualmente só poderia ser considerado realizado o ganho sob o regime de caixa, quando o terceiro Energia PCH – Fundo de Investimento em Participações ingressou na Juruena, aportando R\$ 134.850.000,00. Só com o ingresso de terceiro independente na empresa da recorrente se poderia falar de reconhecimento do valor de reavaliação dos direitos de exploração das 5 PCH pelo mercado, e, pois, em realização de ganho sob regime de caixa.

Segue daí ter havido erro material nos lançamentos que os inquinam de nulidade por vício substancial.

Por fim, argui que, ainda que se admita a utilização da taxa Selic para cobrança dos juros de mora incidentes sobre o tributo supostamente devido, não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício por absoluta ausência de previsão legal. Isso porque hipótese diversa da prevista pelo art. 43 da Lei 9.430/96 nos casos de exigência de multa isolada. Cita acórdão dos antigos 1º e 2º Conselhos de Contribuintes e da 2ª Turma da CSRF.

Pelo exposto, requereu a reforma integral da decisão recorrida, com o conseqüente cancelamento das autuações em questão.

DO ACÓRDÃO DO CARF

Em sessão do dia 5/12/2012, a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, mediante o Acórdão nº 1103-000.797, de minha relatoria, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso, conforme entendimento abaixo sintetizado.

Primeiramente, foi afirmado que não há nenhuma restrição para a adoção do regime de caixa no reconhecimento do ganho de capital. Uma vez que a reavaliação de ativo é possível para as empresas que adotam o regime de caixa, registrando-se a contrapartida em reserva de reavaliação, e, sendo admitido o regime de caixa para quem apura lucro presumido, não há nada que obrigue a tributação da mais-valia da reavaliação, enquanto essa não se realize sob o regime de caixa.

Foi acentuado que, quando o ativo intangível (direito de exploração de 5 PCH – pequenas centrais hidroelétricas) reavaliado foi conferido ao capital da Linca, houve a relação de troca com o mercado, devido a presença de outro sócio nesta empresa, mas isso não

significa realização da reserva de reavaliação nesse momento, mesmo sob o regime de competência, pois a Linca é investimento avaliado por equivalência patrimonial pela recorrente. Tampouco, o fato de outro terceiro (fundo de investimento em participações - FIP) ingressar na Juruena - sociedade à qual foi conferido o intangível pela Linca a valor contábil (que já era o valor de mercado, pois a Linca havia acabado de receber o intangível reavaliado pela recorrente em conferência a seu capital) – não implica que houvesse mais-valia oculta que tenha aflorado ou sido realizada nesse momento (do ingresso do outro terceiro na Juruena).

Após serem feitas considerações de que só quando a Linca ou a Juruena fossem alienadas ou quando o ativo reavaliado fosse realizado (“depreciado”), haveria realização da reserva de reavaliação, por ser a Linca avaliada por equivalência patrimonial, e sobre o Pronunciamento Ibracon sobre reavaliação de ativos, concluiu-se que o momento da realização de reserva de reavaliação no regime de caixa é o mesmo do regime de competência. E que isso é sintoma da paradoxal possibilidade de se reavaliar ativos com registro da contrapartida em reserva de reavaliação, para quem adota o regime de caixa.

Foi deduzido que o ponto central do caso vertente corresponde ao fato de o direito contábil vigente, que deve ser observado, vedar a reavaliação do ativo intangível, conforme o Pronunciamento Ibracon sobre reavaliação de ativos, que, por ser de caráter técnico, constitui forma de interpretação integrativa do ordenamento jurídico contábil.

E que, ademais de tal pronunciamento ter sido aprovado pela Deliberação CVM 183/95, a Resolução CFC 1.004/04 aprovou a NCB T 19.6 sobre reavaliação de ativos que segue a mesma linha do referido pronunciamento Ibracon. Ainda, que, nesse passo, a disciplina do IR sob o regime de lucro real prevê um rol mais extenso de bens ou direitos reavaliáveis do que admite o direito contábil.

Assim, para quem apura o lucro presumido, mesmo sob o regime de caixa, a mais-valia apurada na reavaliação de intangível constitui ganho de capital tributável já no momento dessa reavaliação. Mais. Não fosse assim, o ganho de capital teria sua concreção com a conferência do ativo intangível ao capital da Linca, que, aliás, se deu no mesmo dia em que o intangível foi reavaliado.

Mesmo não tendo sido vazado nos melhores moldes o motivo, de sua descrição é inferível o seguinte. Para quem apura lucro presumido, a conferência do ativo intangível configura alienação, no sentido de realização da mais-valia atribuída ao intangível, sendo inevitável a concreção do ganho de capital.

Por fim, questionou-se se os argumentos trazidos na decisão recorrida configuram uma inovação do motivo e, por conseguinte do lançamento. A resposta a sua questão foi negativa, tendo em vista que, conceitualmente, fundamentação jurídica não é sinônimo de motivo.

Negou-se, portanto, provimento ao recurso, tendo em vista os argumentos mencionados anteriormente e a não ocorrência da inovação do motivo.

DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Intimada a recorrente, esta apresentou embargos de declaração de fls. 224 a 236, arguindo, em síntese, o que segue:

Primeiramente, apontou contradição e obscuridade quanto à impossibilidade da reavaliação do ativo intangível, afirmando que o acórdão embargado reconhece que a reserva de reavaliação pode ser feita no regime do lucro presumido, contrariando a decisão de 1ª instância.

Afirma que a autoridade julgadora só pode determinar a realização de eventuais diligências e perícias, e conceder improcedência ou procedência do lançamento. Sendo assim, na medida em que a decisão recorrida aponta um erro cometido pela 1ª instância, esta deveria ter cancelado os autos de infração e reformado a decisão recorrida, ao invés de negar provimento ao recurso voluntário e trazer novos argumentos estranhos à lide, como a impossibilidade de reavaliação de ativo intangível, para justificar os lançamentos. Acerca deste entendimento colacionou decisão do CARF.

Acrescentou que o acórdão é obscuro, pois a impossibilidade de reavaliação do ativo intangível não foi argumento utilizado na lavratura dos autos de infração, de modo que a recorrente não pode se defender acerca disso em sede de impugnação e de recurso voluntário, o que trouxe prejuízo ao seu direito de defesa. Assim, afirmou que a motivação apresentada pela fiscalização foi alterada pelo acórdão embargado, o que fez reconhecer um erro de direito cometido no auto.

Asseverou que o entendimento da decisão recorrida acerca do fato de que não há sempre a necessidade do motivo coincidir com o fundamento jurídico da autuação, contraria posicionamentos anteriores do CARF. Quanto a isso, juntou decisão proferida pelo CARF.

Alegou também que há contradição quanto às alegações acerca do regime de caixa. Sobre isso, afirmou que, porquanto o relator entendeu não ser necessário fluxo financeiro para concreção do ganho de capital, ele não poderia afirmar que o regime de caixa alcança as receitas operacionais e não operacionais, pois uma afirmação contraria a outra.

Neste sentido, reforçou o fato alegado em seu recurso voluntário, de que no regime de caixa as receitas são consideradas na apuração do lucro da pessoa jurídica no momento em que transitam pela conta caixa, o que faz com que não haja ganho de capital no momento da conferência do ativo da recorrente. Acerca disso colacionou doutrinas e decisão proferida pelo CARF.

Entendeu que a alegação sobre a relação de troca com o mercado não traria a tributação, uma vez que não ocorreu operação independente de mercado, pois o ativo era o mesmo.

Por fim, requereu que sejam sanadas as contradições e obscuridades, para, por consequência, ser reformado o acórdão embargado e cancelado os autos de infração de IRPJ e CSL.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Shigueo Takata

O recurso de embargos é tempestivo (fls. 214, 224, 237 a 252 – numeração do e-processo).

Em petição de 17 de janeiro de 2014, endereçada ao Presidente do CARF, a embargante comunicou a adesão dos débitos até então em dissídio à anistia do art. 1º da Lei 11.941/09 e conforme a Lei 12.865/13, e desistiu integralmente de seu recurso, de forma expressa e irrevogável, nos termos do art. 14 da Portaria Conjunta PGFN/RFB 7/13.

E, em petição protocolada em 6 de fevereiro de 2014, foi comunicada ao Presidente desta Turma a referida desistência.

Dessa forma, não conheço dos embargos.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 12 de fevereiro de 2013

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator