



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

Processo nº 14120.720002/2011-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.080 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de maio de 2013
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente Companhia Colorado de Agronegócios
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO. PERMUTA DE AÇÕES.

A IN SRF 107/88 só versa sobre permuta de unidades imobiliárias (casas, apartamentos, terrenos etc.), sendo totalmente descabida a sua aplicação ao caso de permuta de ações.

Na permuta de ações, a diferença entre o valor contábil das ações recebidas e das ações transferidas constitui-se ganho tributável pelo IRPJ, por aplicação do disposto no art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Não se pode conceber que uma empresa constituída unicamente por uma conta bancária com saldo de R\$ 232.540.000,00 seja alienada com deságio de R\$ 159.142.989,77, ainda que houvesse laudo de avaliação nos autos.

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada sobre o lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri, Márcio Frizzo e Paulo Cortez.

EDUARDO DE ANDRADE - Presidente.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo de Andrade (presidente da turma), Márcio Frizzo, Guilherme Pollastri, Luiz Tadeu Matosinho, Paulo Cortez e Alberto Pinto.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 04-27.818 da 2ª Turma da DRJ/CGE, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
Ano-calendário: 2008 CONTRADITÓRIO E DIREITO DE DEFESA. FASE DE FISCALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

O direito ao contraditório e à ampla defesa são garantidos ao contribuinte depois de formalizada a exigência fiscal, pois só a partir desse momento é que passa a existir formalmente a imputação ao contribuinte de responsabilidade pela prática de um fato considerado como infração.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS DO ATIVO. DENOMINAÇÃO DADA AO NEGÓCIO JURÍDICO. IRRELEVÂNCIA.

O ganho de capital tributável se caracteriza quando o valor real de alienação é superior ao custo do bem alienado, sendo irrelevante a denominação dada pelas partes ao negócio jurídico de que decorreu a alienação.

MULTA ISOLADA. MULTA VINCULADA AO TRIBUTO. CUMULAÇÃO. VALIDADE.

É válida a cumulação da multa isolada com a multa vinculada ao tributo, porquanto cada uma delas corresponde a uma infração distinta e autônoma.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2008

CONTRADITÓRIO E DIREITO DE DEFESA. FASE DE FISCALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

O direito ao contraditório e à ampla defesa são garantidos ao contribuinte depois de formalizada a exigência fiscal, pois só a partir desse momento é que passa a existir formalmente a imputação ao contribuinte de responsabilidade pela prática de um fato considerado como infração.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS DO ATIVO. DENOMINAÇÃO DADA AO NEGÓCIO JURÍDICO. IRRELEVÂNCIA.

O ganho de capital tributável se caracteriza quando o valor real de alienação é superior ao custo do bem alienado, sendo irrelevante a denominação dada pelas partes ao negócio jurídico de que decorreu a alienação.

MULTA ISOLADA. MULTA VINCULADA AO TRIBUTO. CUMULAÇÃO.

VALIDADE.

É válida a cumulação da multa isolada com a multa vinculada ao tributo, porquanto cada uma delas corresponde a uma infração distinta e autônoma.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Na sua peça recursal, a contribuinte aduz as seguintes razões de defesa:

a) que a modificação societária, como foi devidamente provada e em nenhum momento questionada formalmente, adveio de permuta de participações, que será mais bem esmiuçada adiante, mas de logo se adiante que tal permuta não gerou nenhuma falta de recolhimento de tributo;

b) que foram levadas a bom termo negociações com outro grupo econômico (Odebrecht S.A., via ETH Participações S.A. e Nova Boipeba Participações S.A.), que oferecia, em troca de Eldorado, a possibilidade de controlar outra empresa, pronta e com projetos para tocar novos negócios, a Mucuri;

c) que os acionistas da contribuinte peremptoriamente descartaram vender sua controlada Eldorado, pois, se vendessem esse negócio, seria um retrocesso, pois o custo de, a seguir, adquirir ou implementar novos empreendimentos traria, com inflada precificação, o momento de ebulição no desenvolvimento econômico do Brasil;

d) que, se fosse para, em troca, já receber uma participação com projetos para serem deslanchados, não haveria sobressalto na marcha de diversificação dos seus negócios, visando atuar em novas áreas empresariais;

e) que a causa é o propósito negocial que subjaz à permuta havida, atributo essencial de um negócio jurídico;

f) que forte no desejo de entregar uma participação, mas só, e somente só, se recebesse outra participação, a contribuinte e a Odebrecht celebraram um "Contrato de Permuta e Outras Avenças" (fls. 84), pelo qual houve a seguinte permuta: a contribuinte entregou sua participação em Eldorado e a Odebrecht /ETH entregou sua participação em Mucuri.

g) tendo sido trazidos, como supostas provas, elementos coletados de terceiros, estranhos à ora autuada, sem que fosse esclarecido como eles passaram a fazer parte

documental e probatória neste processo, pois, no mínimo, tal fato configura violação do sigilo fiscal de terceiro estranho à contribuinte, do contraditório e da legalidade da ora recorrente;

h) em momento algum a contribuinte ou seus acionistas receberam direta ou indiretamente qualquer pagamento;

i) que a Mucuri foi recebida, e continua até hoje, como um investimento produtivo da contribuinte;

j) que não ocorreu um contrato de compra e venda, que tem contorno legal diverso;

k) que ante a aproximação dos institutos, fica o pagamento em dinheiro como traço distintivo da permuta para a compra e venda, como é lição vetusta na nossa doutrina, aqui se valendo das lições do grande mestre Pontes de Miranda (*in* Tratado de Direito Privado, tomo 39, § 4338): *“Pela troca permuta-se coisa por coisa, ou posse por posse. Tudo que é suscetível de venda é permutável, tudo que é suscetível de propriedade ou posse também o é, exceto o dinheiro. A moeda corrente é que, funcionando, como funciona, no tráfico, é medida comum de valor e constitui preço, o que conceitualmente torna de compra e venda o contrato. (...) Se uma das prestações é dinheiro, há compra e venda, e não troca. (...)”*;

l) que a referência feita no contrato de permuta, sobre os valores patrimoniais das participações Eldorado e Mucuri se cingiram a obrigação negocial de fornecer dados das demonstrações contábeis, sem qualquer traço de preço;

m) que a operação nunca foi desfeita, já que a Mucuri permanece até hoje sob controle da Contribuinte, em plena atividade, realizando o seu objetivo social e, também, nunca o dinheiro ou o patrimônio, que constava na empresa adquirida por permuta, foi repassado ou ingressou no patrimônio dos acionistas da controladora;

n) que a autuação oscilou na sua fundamentação, ora parecendo respeitar o contrato de permuta, ora acusando de ter havido uma compra e venda;

o) que ou a autuação considerou que foi irreal o contrato de permuta, dizendo ter ocorrido, na verdade, um contrato de compra e venda - portanto simulação, ou a autuação considerou formalmente correto, pleno e indiscutível o contrato de permuta;

p) que a autuação expôs uma ambiguidade já a revelar violação do contraditório e da ampla defesa, o que, por si só, seria suficiente para inquinar de nulidade a autuação;

q) que pese não ter havido a acusação formal de simulação ou questionada a existência do contrato e negócio de permuta; ficando tudo no campo da insinuação;

r) que, como visto e provado e na verdade não afastado formalmente pela autoridade fiscal, não houve operação de compra e venda, mas uma legítima permuta de participações societárias, sem pagamento de dinheiro, mas recebimento de participação em outra sociedade, que continua ativa;

s) que, se a autuação considera que houve uma compra e venda, e por isso buscou aquilatar um inexistente ganho de capital no pagamento em dinheiro, fácil de ver que a autuação não tem lastro em provas;

t) que a decisão recorrida não enfrentou a maioria dos pontos tratados na peça Impugnatória, o que, desde já, configura cerceamento no direito de defesa da recorrente;

u) que a decisão recorrida também incorreu em outros vícios como: a) erro na apreciação dos elementos constante nos autos; b) alteração dos critérios jurídicos do lançamento, conforme serão detalhados em tópico específico;

v) que em momento algum a autoridade fiscal considerou a existência de fraude ou simulação, o que, inclusive, levou a lavratura do auto de infração com multa de ofício de 75%, mas ao apreciar a questão a r. decisão promoveu verdadeira alteração no critério jurídico utilizado no lançamento, inserindo, equivocadamente, um novo motivo ao lançamento tributário e, com isso, inovando o lançamento;

w) que a decisão recorrida adotou um novo enquadramento legal relativo à simulação do Direito Civil que, em nenhum momento foi utilizado pela autoridade fiscal;

x) que enquanto o auto de infração foi motivado na ocorrência de ganho de capital decorrente de contrato de permuta de participação societária, a DRJ atribuiu consequência jurídica diversa à operação ao requalificá-la como compra e venda e, com isso, desconsiderar o contrato de permuta, quando não foi isso que a autoridade fiscal fez na autuação, portanto a decisão recorrida padece de vício insanável, pois, ao tentar salvar o lançamento, promoveu uma verdadeira alteração dos critérios jurídicos;

y) que o Parecer PGFN nº 970/1991 sustenta que:

“8. Por outro lado, o imposto de renda tem como fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica de uma renda ou de proventos de qualquer natureza, segundo preceitua o art. 43 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66). Como o conceito de renda é um conceito econômico e até hoje sem nítidos contornos, temos que o referido imposto incide sobre a percepção de uma renda, segundo critério jurídico. Isto significa que só são considerados renda ou proventos os que a lei define como tais, coincidam ou não com o conceito econômico.

9. Ora, como demonstramos, os particulares e o Estado participam de uma operação de troca (permuta), pois os participantes do leilão também buscam trocar títulos públicos por participações acionárias das estatais, e, dessa forma, afastar-se-ia a preocupação dos reflexos na licitação (leilão), pois o objetivo final dele não são os cruzeiros, mas a maior quantidade de títulos públicos.

(...)

15. Ainda que se quisesse, ad argumentandum, ver um ganho de capital entre a aquisição do título por 40 e o valor 100 conferido na troca, creio que haveria obstáculos jurídicos, relativamente ao aspecto temporal do fato gerador e a própria base de cálculo.

(...)

16. É evidente que o momento não seria aquele da troca, mas sim quando o particular vendesse a participação acionária trocada. E, ainda, não existiria base de cálculo, pois o valor referencial em cruzeiros no leilão, existe somente como estímulo à troca dos bens (papéis públicos).

17. Esta tributação, ainda, seria iníqua, pois como não foram recebidos cruzeiros, não haveria disponibilidade líquida do contribuinte, e, em consequência, naquele momento nenhuma base de cálculo para o fato gerador, pois a renda fica sujeita à tributação quando realizada e quantificada; evidentemente não é a hipótese sob exame.”

92/91; z) que tal entendimento da PGFN veio depois a ser normatizado pela IN nº

aa) que o momento futuro, de eventual alienação do bem permutado, é que poderia ser o marco para aquilatar ganho;

ab) que a contabilização da aquisição de Mucuri, na contribuinte, foi feita erroneamente, afinal, sendo Mucuri controlada, deve esse investimento seguir os ditames do MEP;

ac) que o registro deveria ter sido o seguinte: valor PL Mucuri: R\$ 232.540.000,00; e deságio na aquisição R\$ 159.142.989,77;

ad) que houve assim a errônea tributação do deságio;

ae) que o erro contábil não pode gerar uma tributação indevida;

af) que é indevida a cumulação de multa de ofício com multa isolada.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, nas quais alega sucintamente que:

a) análise detida do Termo de Verificação Fiscal demonstra que simplesmente não existe a ambiguidade apontada pela recorrente, pois a fiscalização jamais cogitou que a recorrente tivesse celebrado um típico negócio jurídico de permuta, daqueles legalmente aptos a afastar a tributação pelo Imposto de Renda;

b) que, diante de uma situação concreta de alienação de participação societária, o que a Fiscalização fez foi deixar de lado a denominação dada pelas partes ao contrato (permuta) para analisar o conteúdo efetivamente avençado;

c) que uma vez afastada a caracterização do negócio como uma permuta apta a afastar a tributação, só restava ao AFRFB o dever de lavrar o competente Auto de Infração para lançamento do IRPJ incidente sobre o ganho de capital auferido;

d) que o auto de infração é muito claro em afirmar que os únicos negócios permutativos capazes de afastarem a tributação sobre o ganho de capital seriam aqueles consignados no art. 121, II e 134 do RIR/99, não se enquadrando o caso dos autos em nenhuma dessas hipóteses;

e) se, como visto, (i) o negócio jurídico realizado não é típica operação de permuta, pois existente transferência de dinheiro, e (ii) apenas as permutas de unidades imobiliárias sem torna e as permutas de títulos da dívida pública por ações do Programa Nacional de Desestatização estão afastadas da tributação pelo ganho de capital, não sendo este o caso dos autos, (iii) não pode haver outra conclusão senão a de que o negócio não pode ter o tratamento tributário reservado para os negócios permutativos;

f) que exercício amplo e efetivo do direito de defesa foi propiciado ao contribuinte, que, inclusive, apresentou longo e detalhado arrazoado no que concerne a todos os aspectos abordados no lançamento fiscal, de modo a demonstrar que tinha pleno conhecimento das imputações que lhe foram feitas no AI;

g) que se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as mediante extensa e substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito, mostra-se incabível a declaração de nulidade de lançamento por cerceamento de defesa, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas;

h) que, no que diz respeito ao cerceamento do direito de defesa, cumpre registrar que a decisão da DRJ/CGE analisou todos os pontos que se faziam necessários para a solução da controvérsia, não estando o julgador obrigado a abordar todas as questões apontadas pelas partes, desde que fundamente de forma suficiente o seu entendimento, tal como no caso dos autos, conforme pacífico entendimento do STF;

i) que a DRJ jamais afirmou que o capital da Nova Mucuri no momento da “permuta” era de R\$ 1.000,00. Como se vê do próprio trecho transcrito pela recorrente, a DRJ apenas narra que a Nova Mucuri foi constituída com capital social de R\$ 1.000,00. No momento da suposta permuta, a DRJ deixa claro que o capital social era de R\$ 232.540.000,00, oriundo da subscrição de novas ações, logo, não há, portanto, que se falar em erro na apreciação de fatos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Inicialmente, há que se afastar a alegação de violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa por suposta dubiedade na fundamentação do auto de infração, pois os fatos estão bem descritos, como também a posição adotada pelos autuantes, segundo a qual o *nomen iuris* utilizado pela recorrente no contrato celebrado com a Odebrecht/ETH não é relevante, por ser a permuta espécie do gênero alienação, sofrendo assim os efeitos tributários

que qualquer alienação sofreria, sendo que essa posição ficou bem clara para a recorrente, conforme pode-se depreender da simples leitura da sua peça recursal.

A recorrente alega que houve cerceamento do direito de defesa, pois sustenta que a decisão recorrida não enfrentou todos os pontos da sua impugnação, mas não aponta qualquer ponto que tenha deixado de ser respondido. Ademais, tem razão a Fazenda Nacional quando sustenta, respaldada em jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que *o art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão*. Por essas razões também afastou a alegação de cerceamento do direito de defesa da recorrente.

Quanto às alegações de que a decisão recorrida incorreu em erro na apreciação dos elementos dos autos e alterou critério jurídico, caso sejam procedentes, estará comprometida a fundamentação daquela decisão e, conseqüentemente, merecerá reforma por parte deste Colegiado, sem contudo, significar que, neste Colegiado, as conclusões acerca da autuação em tela, obrigatoriamente, venham a ser diferentes, já que, não estando vinculado às fundamentações da instância julgadora primária, poderá, por outras razões, chegar ao mesmo dispositivo do acórdão recorrido.

Com relação ao mérito, a questão a ser dirimida, por este Colegiado, é muito simples, pois consiste em responder se se aplica o disposto na Instrução Normativa nº 107/88 em caso de permuta de ações sem torna.

Qual a base legal da Instrução Normativa nº 107/88 para afastar o ganho de capital em caso de permuta sem torna? Não há. Como também carece de base legal o inciso II do art. 121 do RIR/99, pois o ali disposto só encontra eco na IN 107/88. Todavia, são esses os dispositivos que levaram a contribuinte a concluir que não havia ganho de capital a ser apurado na permuta que realizou.

Assim, esquivo-me de fazer qualquer juízo de legalidade sobre tão vetustos dispositivos e passo apenas a verificar se eles se aplicariam ao caso *sub examine*.

Da simples leitura da IN 107/88, verifica-se instantaneamente que ela só se aplica em caso de permuta de unidades imobiliárias (casa, terrenos, apartamentos), se não vejamos como dispõe o seguinte dispositivo:

“1.1 – Para fins desta Instrução Normativa, considera-se permuta toda e qualquer operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, ainda que ocorra, por parte de um dos contratantes, o pagamento de parcela complementar em dinheiro, aqui denominada ‘torna’.”.

Como se vê, restringiu-se o conceito próprio de permuta, para fins da IN 107/88, apenas para aquelas cujos objetos fossem unidades imobiliárias. Ademais, estamos diante de permuta realizada entre pessoas jurídicas, logo, há que se analisar o item 2 da Seção II da IN 107/88, o qual está intitulado como “Permuta entre Pessoas Jurídicas”. Do item 2, reforça-se ainda mais a conclusão de que ela só se aplica em caso de permuta de unidades imobiliárias, se não vejamos como dispõe alguns dos seus dispositivos:

“2. Permuta Entre Pessoas Jurídicas:

2.1 – Na permuta entre pessoas jurídicas, tendo por **objeto unidades imobiliárias prontas**, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem...”.

Note-se que todas as demais disposições acerca de permuta entre pessoas jurídicas são subitens do item 2.1, ou seja, todas as disposições da IN 107/88 versam apenas sobre permuta de unidades imobiliárias (edificações e terrenos). Logo, inaplicável a IN 107/88 em caso de permuta de ações entre pessoas jurídicas.

Da mesma forma, inaplicável, em caso de permuta de ações, o art. 121, II, do RIR/99, *in verbis*:

“Art. 121. Na determinação do ganho de capital, serão excluídas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, inciso III):

(...)

II - a permuta exclusivamente de **unidades imobiliárias, objeto de escritura pública**, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias.”

A contribuinte cita, então, o Parecer PGFN nº 970, de 23/09/91, e diz que, posteriormente, o entendimento ali exarado viria a ser normatizado na IN 92/91. Trata-se de mais um equívoco da contribuinte, pois o referido parecer carecia tanto de suporte legal que se fez necessário editar o art. 65 na Lei nº 8.383, de 30/12/91, o qual assim versa:

“Art. 65. **Terá o tratamento de permuta a entrega, pelo licitante vencedor, de títulos da dívida pública federal ou de outros créditos contra a União, como contrapartida à aquisição das ações ou quotas leiloadas no âmbito do Programa Nacional de Desestatização.**

§ 1º Na hipótese de adquirente pessoa física, deverá ser considerado como custo de aquisição das ações ou quotas da empresa privatizável o custo de aquisição dos direitos contra a União, corrigido monetariamente até a data da permuta.

§ 2º Na hipótese de pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, o custo de aquisição será apurado na forma do parágrafo anterior.

§ 3º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o custo de aquisição das ações ou quotas leiloadas será igual ao valor contábil dos títulos ou créditos entregues pelo adquirente na data da operação:

§ 4º Quando se configurar, na aquisição, investimento relevante em coligada ou controlada, avaliável pelo valor do patrimônio líquido, a adquirente deverá registrar o valor da equivalência no patrimônio adquirido, em conta própria de investimentos, e o valor do ágio ou deságio na aquisição em subconta do mesmo investimento, que deverá ser computado na determinação do lucro real do mês de realização do investimento, a qualquer título.”

Como se vê, trata-se de norma específica aplicável apenas aos casos abrangidos pelo Programa Nacional de Desestatização, razão pela qual seria absurdo transformar uma norma específica em norma geral de tributação.

Todas essas normas que dispensam a tributação do ganho de capital em caso de permuta sem torna são normas excepcionais, pois a regra é a tributação sempre que houver

diferença entre os valores dos bens entregues e recebidos. Ora, a melhor exegese nos diz que normas excepcionais são interpretadas estritamente, razão pela qual não há que se falar em interpretação extensiva de tais normas para fazê-las alcançar a situação em tela – permuta entre PJs de direito privado de ações de emissão de outras PJs de direito privado.

Outro ponto que deixa ainda mais claro a inaplicabilidade de tais normas ao caso em tela, reside na impossibilidade de a recorrente cumprir com a exigência prevista no item 2.2.1 da IN 107/88, a mesma exigência prevista no § 1º do art. 65 da Lei 8.383/91. Ou seja, nestas hipóteses de permuta sem torna de unidade imobiliária, o contribuinte deverá contabilizar o bem recebido pelo mesmo valor do bem dado em permuta (postergar-se a tributação do ganho de capital para eventual momento futuro de alienação do bem recebido).

Ocorre que a contribuinte até tentou contabilizar as ações recebidas da Mucuri pelo valor que estavam registradas, na sua contabilidade, as ações da Eldorado (R\$ 73.397.010,23), mas, já reconheceu, na sua peça recursal, que isso não era correto. No caso em tela, o registro das ações da Mucuri pelo valor que estavam contabilizadas as ações da Eldorado significa uma ofensa à Lei nº 6.404/76 e ao DL nº 1.598/77, o que, por si só, já seria o bastante para demonstrar a inaplicabilidade das normas de permuta de unidade imobiliárias em caso de permuta de ações de investimentos avaliados pelo MEP.

Qual então a norma aplicável ao caso? O art. 418 do RIR/99, conforme citado pelo autuante no Termo de Verificação Fiscal, peça integrante ao auto de infração. A base legal de tal dispositivo regulamentar é o art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/77, o qual assim dispõe:

“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.

(...)

§ 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.”.

Uma vez afastado o tratamento da permuta estabelecido na IN 107/88 ao presente caso, temos que observar a operação de alienação das ações da Eldorado como qualquer outra alienação. Conforme se observa do dispositivo acima, o custo será o valor contabilizado das ações da Eldorado (R\$ 73.397.010,23), logo, tendo a recorrente recebido em dação em pagamento as ações da Mucuri, as quais estavam contabilizadas na adquirente por R\$ 232.540.000,00, resultou em um ganho de capital no montante de R\$ 159.142.989,77.

Note-se que o valor da Nova Mucuri correspondia exatamente ao valor que fora depositado em sua conta bancária no Banco Real pelo grupo ETH, por meio da Nova Boipeba Participações, no montante de R\$ 232.540.000,00. Esse era o único ativo da Nova Mucuri.

Assim, não há falar em deságio na aquisição da Nova Mucuri, como tentou sustentar a recorrente, quando o único ativo que tal empresa possuía era uma conta bancária com saldo de R\$ 232.540.000,00. Ademais, onde está o laudo que avaliou as ações da Nova Mucuri abaixo do seu valor patrimonial em R\$ 159.142.989,77? Qual o fundamento desse deságio? Não existe nada nos autos, mesmo porque seria absurdo dizer que uma empresa cujo único ativo é uma conta bancária com saldo de R\$ 232.540.000,00 tenha sido alienada por R\$ R\$ 73.397.010,23.

Por sua vez, o laudo que existe nos autos é o da adquirente das ações da Eldorado, ou seja, o Laudo encomendado pela ETH (doc. a fls. 134 e segs.), no qual as ações da Usina Eldorado S/A foram avaliadas em R\$ 377.473.000,00 (vide doc. a fls. 139), o qual está assim composto:

- Valor do fluxo de caixa futuros.....R\$ 221.140.000,00
- Valor da permutidade.....R\$ 156.333.000,00
- Valor do Empreendimento.....R\$ 377.473.000,00

Note-se que o valor pago à recorrente, pelas ações da Usina Eldorado S/A, R\$ 232.540.000,00, é bem próximo do valor apurado pelo laudo de avaliação com base no fluxo de caixa futuros. Como então pode a recorrente negar que houve ganho de capital na operação?

Alienação é gênero do qual compra e venda, permuta, desapropriação, etc. são espécies, razão pela qual concluo perfeita a conclusão do autuante de que houve, *in casu*, um ganho de capital no montante de R\$ 159.142.989,77, o qual deveria ter sido oferecido à tributação pela recorrente. Note-se que este ganho de capital da recorrente na alienação da Eldorado é tão óbvio quanto o registro do ágio na aquisição da Eldorado pela ETH Bioenergia S/A.

Por tais razões, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário da contribuinte no tocante aos lançamentos do IRPJ e CSLL.

Passo a analisar o lançamento da multa isolada por falta de pagamento dos tributos sobre as bases estimadas, quando também lançada multa de ofício sobre o IRPJ apurado sobre o lucro real e a CSLL sobre a base ajustada.

Inicialmente, friso que este Colegiado tem firmado diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

a) há quem sustente que não se aplica a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois, a partir desse momento, só caberia a multa de ofício sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, já que não se pode penalizar duas vezes pela mesma infração;

b) há quem sustente que só se aplica a multa isolada sobre o valor que o montante do imposto sobre as bases estimadas superarem o imposto de renda sobre o lucro real devido ao final do ano;

c) há quem sustente que, até a entrada em vigor da redação dada pela Lei 11.488/07, a literalidade da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 impunha que a multa isolada só fosse devida quando a pessoa jurídica deixasse de pagar o IRPJ e a CSLL e que os valores calculados sobre a base estimada são meras antecipações, logo não se confundem com tais tributos;

d) há quem sustente que a multa isolada não é devida juntamente com a multa de ofício por ser aplicável o instituto do Direito Penal da “consumção”.

Trata-se assim de questão de amplo conhecimento deste Colegiado, razão pela qual, peço vênha aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja *per se* a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas *sub examine*: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º - aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, consequentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF no 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênha aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei no 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de afastar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator

Processo nº 14120.720002/2011-28
Acórdão n.º **1302-001.080**

S1-C3T2
Fl. 730

CÓPIA