



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

Processo n° 15504.724276/2013-14
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-002.208 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2016
Matéria GANHO DE CAPITAL
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
LGA - MINERAÇÃO E SIDERURGIA LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Na apuração dos resultados da sociedade em conta de participação serão observadas as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Tendo em vista que a sociedade em conta de participação não se confunde com o sócio ostensivo, os resultados daquela não podem ser tributados diretamente neste mas apenas distribuídos na proporção da participação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício por perda de objeto e dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente e Relator .

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Gilberto Baptista, Roberto Silva Junior, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata o processo em questão de Autos de Infração referentes ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 50.275.051,98 e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL no valor de R\$ 18.099.018,71, todos relativos ao ano-calendário de 2008, além da multa qualificada de 150% e dos juros de mora calculados até abril de 2013, que juntos perfazem um crédito tributário total de R\$ 202.496.647,76.

O Contribuinte omitiu ganho de capital em venda de direito minerário, alterando de forma indevida sua natureza de receita não-operacional, oferecendo-a à tributação como se receita operacional fosse.

A operação sob exame envolve a alienação dos direitos minerários sobre a Mina de Bom Sucesso à empresa AVG Mineração. A transação foi precedida da criação de uma SCP, com o objetivo de realizar a venda, tendo a interessada como sócia ostensiva (75%) e a pessoa jurídica MTRANSMINAS Mineração Ltda. (25%) como sócia oculta.

Entendeu o Fisco pela ocorrência de erro na classificação da operação de venda eis que a receita decorrente foi tratada como operacional quando deveria ter sido apurado ganho de capital. Isso porque, segundo a autoridade lançadora, a autuada sempre teve como principal atividade econômica a exploração de recursos minerais o que implica em ter na jazida mineral seu principal ativo, o patrimônio que lhe viabiliza a existência.

Prossegue o fisco sustentando que surgida a oportunidade de venda dos direitos minerários do referido patrimônio, o Contribuinte para esquivar-se da consequente tributação sobre o ganho de capital, alterou seu Contrato Social acrescentando essa única operação em seu objeto social tentando dar-lhe aparência de uma receita operacional. Tal transfiguração na classificação de uma receita não-operacional para receita operacional, combinada com a criação de uma SCP, cujas receitas auferidas foram tributadas pelo Lucro Presumido, apenas visava a redução indevida dos tributos incidentes na operação de venda do patrimônio mineral de uma empresa de mineração e siderurgia”.

Ainda de acordo com a Fiscalização, esse procedimento justifica a reclassificação da operação para apuração do ganho de capital e a imputação da multa qualificada, pela fato da interessada ter se valido da alteração dos documentos societários, única e exclusivamente, com a finalidade de acobertar a real natureza de sua operação de venda dos direitos minerários, de forma a afetar, intencionalmente, a natureza da obrigação principal e reduzir, drasticamente, o crédito tributário correspondente.

Considerando ainda que o evento objeto desta autuação teve como interessado econômico a empresa MTRANSMINAS MINERAÇÃO LTDA., sócia participante da SCP, foi emitido o respectivo Termo de Sujeição Passiva em desfavor desta.

Impugnando o feito a interessada sustenta, em apertada síntese, que historicamente sua principal atividade era a compra e venda de minério e jamais foi titular de concessão de lavra. Afirma ter decidido, por razões de mercado, investir na compra e venda de direitos minerários a começar pela Mina de Bom Sucesso, adquirida e depois alienada sendo essa última operação realizada através de um SCP cujo objeto era específico e direcionado à pesquisa de ocorrência mineral e lavra em determinado processo no DNPM e venda do direito

minerário.

Esclarece que tendo em vista o fato de a SCP haver optado pelo lucro presumido e que o ativo alienado ter sido adquirido com a finalidade de revenda, o que impôs a sua contabilização no ativo circulante (estoque), a Impugnante ofereceu a receita à tributação e recolheu corretamente os tributos sobre ela incidentes.

Defende que, mesmo o ativo em questão sendo de titularidade de uma SCP, perante o mercado todas as tratativas tinham a LGA como titular. Assim, como forma de evitar questionamentos futuros, ainda que o contrato de SCP a resguardasse, resolveu a LGA alterar o seu contrato social para incluir em seu objeto a negociação de jazidas e direitos minerários.

Afirma que o objetivo de adquirir a mina sempre foi prepará-la e aliená-la posteriormente o que pode ser atestado pelos registros e documentos referentes à operação.

Por fim, defende a inocorrência de qualquer procedimento que justifique a imputação da multa qualificada.

A coobrigada apresentou impugnação na mesma linha, acrescentando não caber a responsabilização que lhe foi imputada pois, por determinação legal, tratando-se de SCP cabe apenas ao sócio ostensivo as obrigações tributárias e perante terceiros.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento prolatou o Acórdão 15-34.188 acolhendo parcialmente a impugnação para reduzir a multa ao percentual de 75% e excluir o coobrigado da relação jurídico-tributária. A decisão foi consubstanciada na seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2008*

*SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE JURÍDICO
E NÃO ECONÔMICO. FATO IMPONÍVEL.*

A solidariedade tributária se caracteriza pela existência de interesse jurídico, e não econômico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível. Para que exista solidariedade, em matéria tributária, deve haver, numa mesma relação jurídica, duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, situação em que cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida..

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO OCULTO.
CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE EM CONTA DE
PARTICIPAÇÃO.*

Descabe atribuir responsabilidade solidária ao sócio oculto sobre o crédito tributário lançado de ofício, tendo como fato gerador o resultado das atividades da sociedade em conta de participação (SCP), se, a autoridade lançadora, ao realizar o lançamento, considerou como válida a opção de tributação exercida pela sociedade, uma vez que legislação tributária elege o sócio ostensivo como

único responsável pelas obrigações tributárias decorrentes das operações da SCP.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

Ementa: DIREITOS MINERÁRIOS. ATIVO PERMANENTE. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. OPERAÇÃO DE VENDA. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL.

Se no momento da aquisição de direitos minerários a pessoa jurídica classifica-os no seu ativo permanente, e, posteriormente, cria uma sociedade em conta de participação (SCP) com a finalidade específica de vendê-los, constituindo-se tal ativo em todo o patrimônio da SCP, a receita decorrente da efetivação da operação de venda deve ser classificada como receita não operacional, pois, a intenção de venda e a criação da SCP não autoriza a pretendida mudança de classificação contábil de ativo permanente para ativo circulante.

PESSOA JURÍDICA. LUCRO PRESUMIDO. BENS E DIREITOS. ATIVO PERMANENTE. ALIENAÇÃO. GANHOS DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

O resultado positivo obtido pela pessoa jurídica pela na alienação, baixa ou liquidação de bens e direitos do ativo permanente são considerados, perante a legislação tributária, ganhos de capital e, por conseguinte, devem ser classificados e oferecidos à tributação como resultados não operacionais, inclusive quando optante pela sistemática de tributação pelo lucro presumido.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

Incabível a aplicação da multa qualificada se a Fiscalização ao realizar o lançamento para a constituição do crédito tributário, reconhece como legítima a forma de tributação adotada pelo contribuinte decorrente de ato indicado como simulado que teria dado causa à qualificação.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL LANÇAMENTO DO IRPJ. MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando dos mesmos pressupostos fáticos que motivaram o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, como idêntica é a contestação, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

Processo nº 15504.724276/2013-14
Acórdão n.º **1402-002.208**

S1-C4T2
Fl. 898

Dessa decisão, o Órgão julgador recorreu de ofício.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo recorre a esta Corte ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

Em resumo da questão sob exame, a interessada criou uma SCP, onde se colocou como sócia ostensiva, e por meio dela promoveu a venda de direitos minerários sobre a Mina de Bom Sucesso, apurando e tributando o resultado pela sistemática do lucro presumido. No entendimento do Fisco, como operação dessa natureza não fazia parte do objeto social da recorrente, o correto seria considerar o resultado da venda como ganho de capital sem aplicação do percentual de presunção. Além disso, entendeu o Fisco que a alteração do contrato social da interessada para incluir essa atividade no objeto de atuação caracterizaria intenção fraudulenta sujeita à multa qualificada.

Para análise da lide, é de primordial importância ressaltar que o resultado tributado foi da SCP e não da sócia ostensiva.

O art. 994 do Código Civil estabelece a distinção entre o patrimônio da SCP e o do sócio ostensivo. Já a legislação do imposto de renda estabelece que as SCPs ainda que desprovidas de personalidade jurídica, equiparam-se a qualquer outro sujeito passivo para efeito de tributação (Decreto nº 2.4303/86):

Art 7º Equiparam-se a pessoas jurídicas, para os efeitos da legislação do imposto de renda, as sociedades em conta de participação.

Parágrafo único. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas

Pelo exame dos autos parece-me que a autoridade lançadora incorreu em algumas contradições na análise efetuada.

A Fiscalização afirma que no objeto social da recorrente não constava a atividade de venda de direitos minerários o que implicaria em tributar o resultado da alienação como ganho de capital adicionado diretamente ao lucro apurado.

De fato, até a alteração contratual - questionada pelo Fisco - formalizada pouco antes da operação dentre as atividades relacionadas no contrato social não havia menção à venda de direitos minerários. Entretanto, a venda foi realizada e tributada pela SCP e não pela sócia ostensiva. Sendo assim a menção da atividade no contrato social não se mostra relevante.

A contradição se apresenta no fato de que com base numa circunstância inerente ao sócio ostensivo o Fisco entendeu pela ocorrência de erro na classificação da

operação realizada pela SCP. Esta foi criada justamente com o propósito de negociar o direito minerário. Sendo assim a operação realizada é inerente ao objeto social e deve ser tratada como tal.

Se a Fiscalização entendeu pela irregularidade da operação, por uma questão de coerência deveria entender pela desconsideração da SCP. A princípio, a manifestação fiscal caminhava nesse sentido, como se pode ver na transcrição extraída do Termo de Verificação (destaques acrescidos):

Entretanto, surgida a oportunidade de venda dos direitos minerários do referido patrimônio, o Contribuinte para esquivar-se da consequente tributação sobre o ganho de capital, altera seu Contrato Social acrescentando essa única operação em seu objeto social tentando dar-lhe aparência de uma receita operacional. Tal transfiguração na classificação de uma receita não-operacional para receita operacional, combinada com a criação de uma SCP, cujas receitas auferidas foram tributadas pelo Lucro Presumido, apenas visava a redução indevida dos tributos incidentes na operação de venda do patrimônio mineral de uma empresa de mineração e siderurgia".

Abstraindo-se da questão do mérito, para que a linha procedimental adotada pelo Fisco se mostrasse coerente a desconsideração da SCP implicaria na tributação do ganho de capital na sócia ostensiva. É exatamente assim que começa a transcrição supra: "...o Contribuinte para esquivar-se da consequente tributação sobre o ganho do capital..." . Ressalte-se que nesse ponto a autoridade fiscal está se referindo ao sócio ostensivo.

Ora, se foi a sócia ostensiva que agiu para esquivar-se da tributação do ganho do capital, que se desconsiderem TODAS as práticas por ela efetuadas com esse objetivo - inclusive a formalização da SCP - e tribute-se nela o ganho de capital.

Entretanto, ao formalizar a exigência sobre a SCP a Fiscalização deu-lhe legitimidade formal implicando em duas consequências principais: a primeira delas é que mostra-se irrelevante a alteração contratual feita na sócia ostensiva e tida como fraudulenta pela autoridade fiscal. A segunda consequência é que não há como suscitar a criação da SCP como integrante de um esquema de evasão tributária.

Sob esse prisma, em termos exclusivamente tributários a irregularidade praticada foi definida como "erro na classificação da operação de venda" e se a alienação foi efetuada pela SCP o erro teria sido por ela cometido.

Mas, se a constituição da SCP teve como objeto justamente a venda do direito minerário, não existe o erro suscitado pelo Fisco. Levando-se ainda em conta a possibilidade legal de tributação da SCP pelo lucro presumido, a interessada apurou corretamente o resultado.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício tratou da multa qualificada e da responsabilização do coobrigado.

Tendo em vista que, na análise do recurso voluntário, a exigência foi cancelada, voto por não conhecer do recurso de ofício por perda de objeto.

Mesmo que se pudesse entender pela manutenção da exigência, ainda assim não prosperaria a exasperação da multa. Conforme mencionado em momento anterior deste voto ao formalizar a exigência sobre a SCP a Fiscalização deu-lhe legitimidade formal implicando em duas consequências principais: a primeira delas é que mostra-se irrelevante a alteração contratual feita na sócia ostensiva e tida como fraudulenta pela autoridade fiscal. A segunda consequência é que não há como suscitar a criação da SCP como integrante de um esquema de evasão tributária.

Quanto à sujeição passiva, ressalvando que meu entendimento só terá relevância se vencido pelos meus pares quanto ao cancelamento da exigência, conforme bem ressaltado pela decisão recorrida levando-se em consideração que a autuação incidiu sobre a SCP prevalecem as disposições do art. 991, do Código Civil, pelo qual nas SCP apenas o sócio ostensivo obriga-se perante terceiros, entendimento esse corroborado pela IN/SRF nº179/87.

Nesse ponto, é fundamental para o deslinde o fato de que a solidariedade não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem.¹

Tanto é assim, que o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária.

Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 137, do CTN. Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.

Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador. Daí a fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Para que haja solidariedade com supedâneo no art. 124, I do CTN, é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Ainda que mais de uma pessoa tenha interesse comum em

¹ Derzi, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

algum fato, para que haja solidariedade tributária é necessário que o objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.²

Mais ainda, é necessário que o interesse comum não seja simplesmente econômico mas sim jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse. Sob esse prisma, a autoridade fiscal não apontou qualquer circunstância que estabelecesse um liame da coobrigada com a ocorrência do fato gerador, derivado de ações ou omissões praticadas exclusivamente pela SCP autuada.

Sendo assim, caso vencido pelos meus pares quanto ao cancelamento da exigência, nos termos expostos na análise do recurso voluntário, conduziria meu voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Leonardo de Andrade Couto - Relator

² BARCELOS, Soraya Marina. Os Limites da Obrigação Tributária Solidária Prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da Preservação da Empresa. Disponível em <http://www.mcamos.br/posgraduacao/Mestrado/dissertacoes/2011>. Acesso em 31/08/2012.