



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15940.720028/2018-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.708 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2021
Recorrente PRINCESA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2015 a 31/12/2015

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do que prescreve o artigo 59 do Decreto 70.235/72. Não sendo caracterizada uma dessas hipóteses, não há que se falar em nulidade do lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Período de apuração: 01/06/2015 a 31/12/2015

INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL COM BENS DO ATIVO. TRANSFERÊNCIA DA PROPRIEDADE. REALIZAÇÃO. AVJ. DIFERIMENTO. LEI 12.973/14.

A integralização do capital social com bens imóveis importa na transferência da propriedade destes e, por consequência, na realização do ativo anteriormente avaliado a valor justo. Assim, no momento da transferência da propriedade, o ganho de capital, em decorrência da valoração do ativo, deve ser levado à tributação.

PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL.

Com o advento da Lei nº 9.393/1996, o custo de aquisição do imóvel rural é o Valor da Terra Nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT). Por se tratar de regra especial, esta sistemática de cálculo do ganho de capital, no que tange aos imóveis rurais, deve prevalecer sobre a regra geral.

IRPJ E CSLL. GANHO DE CAPITAL. LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE ATIVO FLORESTAL.

Nas empresas que adotam o regime do lucro presumido, a venda de bem contabilizado no não circulante, como é o caso do ativo florestal, deve ser tributada na forma de ganho de capital e não como resultado da atividade operacional da contribuinte.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação de multa qualificada, no percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa e/ou fraudulenta do sujeito passivo.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, INCISO I DO CTN.

Na imputação de responsabilidade solidária, com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, é dever da fiscalização comprovar o interesse comum dos responsáveis no nascimento da obrigação tributária. Não sendo comprovado nos autos que as empresas tinham interesse em comum, deve ser afastada a responsabilidade tributária solidária.

JUROS SOBRE MULTA.

Nos termos da súmula nº 108 do CARF, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

Nos termos da súmula nº 02 do CARF, não cabe ao órgão julgador administrativo afastar a aplicação de lei válida e vigente no ordenamento, por suposto vício de constitucionalidade do dispositivo legal aplicado pela fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade da autuação e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a constituição dos créditos tributários relativos à “Infração 01 - ganho de capital na alienação fazendas à Agroflorestal 2HH”, vencidos os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Andréia Lucia Machado Mourão e Paulo Henrique Silva Figueiredo; ainda, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a imposição da multa de ofício qualificada, vencidos os Conselheiros Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo; e, por fim, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a responsabilidade atribuída às pessoas jurídicas Marquesa S/A, Agroflorestal 2HH, Santa Andrea Agropecuária Ltda. e Socer RB Indústria e Comércio Ltda, nos termos do relatório e voto do relator. Os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório e Paulo Henrique Silva Figueiredo votaram pelas conclusões do relator quanto ao afastamento da responsabilidade.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Andreia Lucia Machado Mourao, Flavio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Relatório

O presente processo administrativo se iniciou com a apresentação de Impugnações pelo contribuinte principal, Princesa S.A., e pelos coobrigados, Marquesa S/A, Santa Andrea Agro Pecuária Ltda., Socer RB Indústria e Comércio Ltda. e Agroflorestral 2HH Ltda., doravante denominados de “Recorrente”, “Recorrentes”, “responsáveis” e/ou “coobrigados”, em face dos Autos de Infração (fls. 7439 a 7472) lavrados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Presidente Prudente (SP), através dos quais foram constituídos, de ofício, créditos tributários de IRPJ e CSLL, relativos a fatos geradores supostamente ocorridos no ano-calendário de 2015.

De acordo com a acusação fiscal (Relatório de Fiscalização de fls. 7.379 a 7.438), em síntese, a contribuinte principal, Princesa S/A, teria deixado de oferecer à tributação valores decorrentes de ganho de capital auferidos na transferência de imóveis e ativos de sua propriedade a terceiros.

No Relatório de Fiscalização, o agente autuante, após discorrer sobre o procedimento de fiscalização, notadamente as intimações enviadas ao Recorrente e as respostas e documentos por este apresentados, entendeu que o contribuinte cometeu duas infrações à legislação tributária, pelo não oferecimento à tributação (omissão de receitas) (i) do “*ganho de capital na alienação fazenda à Agroflorestral 2HH*”; e (ii) do “*ganho de capital na alienação de ativos florestais ao Banco BTG/Timber IX*”.

Na primeira infração – “*ganho de capital na alienação fazendas à Agroflorestral 2HH*” –, a acusação fiscal é de que a alienação das fazendas da Recorrente à empresa Agroflorestral 2HH teria se dado em diversas etapas, assim resumidas no Relatório de Fiscalização:

A operação de alienação das fazendas da Princesa S/A à Agroflorestral 2HH Ltda com omissão do ganho de capital ocorreu em diversas etapas. Inicialmente o grupo Resinas adquiriu cerca de 50% das ações das empresas patrimoniais Princesa S/A e Baronesa S/A pertencentes ao grupo Jari. Em seguida as fazendas das empresas patrimoniais Princesa e Baronesa foram reavaliadas e/ou avaliadas a valor justo com significativa mudança de valores sem reflexo tributário. Depois as fazendas reavaliadas e/ou avaliadas a valor justo foram utilizadas para integralização do capital social da Agroflorestral 2HH (antes era uma empresa sem patrimônio) pelo valor de mercado com omissão do ganho de capital. Finalmente o grupo Resinas (Resinas Brasil e Socer RB) troca 50% das ações detidas na Princesa e Baronesa por 100% das ações da nova empresa patrimonial Agroflorestral 2HH, isto é, o grupo Resinas passa a ser proprietário exclusivo da empresa patrimonial Agroflorestral 2HH. (sublinhou-se).

De acordo com o agente autuante, houve vários rearranjos societários. Contudo, mesmo havendo um ganho de capital na transferência da propriedade de fazendas da Recorrente, este não foi oferecido à tributação. No relatório produzido pela fiscalização, esta demonstra cada um dos momentos que, ao fim e ao cabo, deram ensejo ao suposto ganho de capital omitido pelo contribuinte. Veja-se¹:

Momento 1: Na data de 30/09/2011 o Grupo Resinas ainda não detinha participação societária na Baronesa nem na Princesa.

(...)

Momento 2: Na data de 31/12/2014 o Grupo Resinas (Resinas Brasil Indústria Ltda e Comércio Ltda e Socer RB Indústria e Comércio Ltda) e o Grupo Jari (Marquesa S/A,

¹ Não serão transcritas as representações gráficas apresentadas no Relatório de Fiscalização.

Santa Andrea Agro Pecuária Ltda e Jari Celulose e Embalagens S/A) detêm as empresas Baronesa e Princesa.

(...)

Momento 3: em 30/09/2015 a empresa Princesa incorpora a empresa Duquesa (vide ata da AGE de 30/09/2015 da Princesa).

(...)

Momento 4: em 23/11/2015 as empresas Princesa (esvazia o ativo imobilizado) e Baronesa subscrevem e integralizam o aumento do capital social da Agroflorestral 2HH mediante conferência de fazendas (terras e florestas). A Princesa omite o ganho de capital auferido na operação. (vide fls. 355 a 374 referente 2ª alteração e consolidação contratual da Agroflorestral 2HH (antiga Resinas São José Ltda), do dia 23/11/2015)

(...)

Momento 5: em 23/11/2015 o Grupo Resinas (Resinas Brasil e Socer) i) cede e transfere, a título de permuta, à Princesa, as ações do capital social da Princesa; e ii) cede e transfere, a título de permuta, à Baronesa, ações do capital social da Baronesa. Como contraprestação a Princesa transfere ao Grupo Resinas, à título de permuta, as quotas emitidas pela Agroflorestral 2HH, de propriedade da Princesa. Como contraprestação a Baronesa cede e transfere ao **Grupo Resinas**, à título de permuta, as quotas emitidas pela Agroflorestral 2HH, de propriedade da Baronesa. Como consequência da implementação das permutas, o **Grupo Jari** permaneceu como único acionista da Princesa e da Baronesa e o Grupo Resinas permaneceu como proprietário exclusivo das quotas do capital social da patrimonial Agroflorestral 2HH. (vide contrato de permuta de ações e de quotas de 23/11/2015 às fls. 110 a 121; vide 3ª alteração e consolidação contratual da Agroflorestral 2HH, protocolado na JUCESP em 30/03/2016, às fls. 2652 a 2791).

(...)

Momento 6: em abril de 2017 a Socer RB incorpora a Resinas Brasil. (vide protocolo e justificação de incorporação da sociedade Resinas Brasil Indústria e Comércio Ltda pela Socer Brasil Indústria e Comércio Ltda às fls. 3754 a 4186)

(...) (sublinhou-se).

Esmiuçando “o processo de reorganização societária do Grupo Resinas e Grupo Jari”, o agente fiscal demonstra os seguintes eventos:

Evento 1: Venda de ações das empresas patrimoniais do Grupo Jari para o Grupo Resinas

Em 2011 e 2012 a Resinas Brasil adquire 12,99% e 40% das ações da Princesa e Baronesa, respectivamente. A empresa Socer adquire 51,96% e 10% das empresas Princesa e Baronesa, respectivamente. Desta forma, as empresas patrimoniais passaram a ser controladas pelo grupo Resinas e grupo Jari.

(...)

Etapa 2: Avaliação a Valor Justo dos Ativos

As empresas Princesa e Baronesa realizaram avaliação das fazendas com base no valor justo (tributação diferida para o momento da realização do ativo), que foram posteriormente utilizadas na integralização do capital da empresa patrimonial Agroflorestral 2HH pelo valor ajustado (custo de aquisição + valor do aumento da AVJ).

(...)

Etapa 3: Integralização de capital da Agroflorestral 2HH mediante conferência das fazendas Avaliadas pelo Valor Justo em 23/11/2015

As empresas Princesa e Baronesa realizaram reavaliação/avaliação a valor justo das fazendas, que foram utilizadas na integralização do capital da empresa patrimonial

Agroflorestal 2HH, aumentando significativamente o valor das fazendas, sem tributação IRPJ e CSLL sobre o ganho de reavaliação/AVJ por causa do diferimento.

Estas fazendas foram adquiridas pela Princesa e Baronesa pelo valor total de R\$ 29.238.351,48 (terras (R\$10.966.703,56) + florestas (R\$18.271.647,92)) e foram transferidas, a título de subscrição e integralização de capital social na Agroflorestal 2HH, pelo valor ajustado de R\$ 94.982.490,14, indevidamente sem oferecimento à tributação dos vultosos ganhos de capital. (vide demonstrativo às fls. 687)

A empresa Princesa integralizou 49.831.572 quotas da Agroflorestal 2HH pelo valor de R\$ 49.831.572,00 mediante a versão das fazendas apontadas na tabela 1 ou demonstrativo às fls. 687, cujo custo de aquisição é R\$ 19.820.456,26, implicando em um ganho de capital sonogado no valor de R\$ 30.011.116,31. Outras 11.424.340 quotas do capital social da Agroflorestal 2HH foram integralizadas pela Princesa pelo valor de R\$11.424.340,00 mediante a versão à sociedade dos direitos e obrigações oriundos do processo judicial nº 0001178-84.2004.8.26.0279 da 1ª Vara do Foro de Itararé, Estado de São Paulo.

A empresa Baronesa, por sua vez, integralizou 45.151.918 quotas do capital social da Agroflorestal 2HH pelo valor de R\$ 45.151.918,00 mediante a transferência das fazendas relacionadas na Tabela 1 ou demonstrativo às fls. 687, cujo custo de aquisição foi de R\$ 9.417.895,22.

A empresa Agroflorestal 2HH realizou a integralização do capital social com as fazendas conferidas pela Princesa e Baronesa e contabilizou-as no Ativo não Circulante pelo custo de aquisição de R\$ 106.407.830,00, conforme demonstrado a seguir (vide Balancete às fls. 2792 e Livro Diário às fls. 2808 da Agroflorestal 2 HH). As fazendas reavaliadas com base no valor justo pela Princesa e Baronesa foram recebidas e registradas na Agroflorestal 2HH pelo custo de aquisição atualizado (valor de mercado) de R\$ 94.982.490,14.

(...)

As fazendas da Princesa transferidas para a Agroflorestal 2HH classificavam-se no Ativo Permanente Imobilizado (vide balancete da Princesa do ano de 2015 às fls. 694) e eram empregadas na manutenção das atividades do grupo. Estas fazendas após recebidas pela Agroflorestal 2HH foram classificadas no Ativo não Circulante, subgrupo Imóveis Rurais, subgrupo Terra Nua/Ativo Biológico, (vide Balancete às fls. 2792; vide Balanço às fls. 2793 a 2795; vide Livro Diário às fls. 2808) para emprego na manutenção das atividades. Assim, a alienação das fazendas (terras e florestas) do Ativo Imobilizado importa na tributação de ganho de capital, nos termos do art. 25, II, da Lei nº 9.430/1996. O ganho de capital para fins de tributação pelo lucro presumido nas alienações de bens classificáveis no ativo não circulante, investimentos e imobilizados corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo custo contábil, consoante art. 25, §1º, da Lei nº 9.430/1996.

(...)

Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integram a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados, no termos do §3º do art. 25 da Lei 9.430/1996. Para fins de apuração do ganho de capital, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil, exceto se os ganhos tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto, conforme §§4º e 5º do art. 25 da Lei nº 9.430/1996. Portanto, deverão ser acrescidos ao lucro presumido do 4º trimestre de 2015 as parcelas dos ganhos de capital auferidas nas transferências das fazendas da Princesa à empresa Agroflorestal 2HH por meio de integralização de capital social (aumento de capital), pois representa uma operação de alienação.

(...)

Etapa 4: permuta em 23/11/2015 de ações entre o Grupo Jari e o Grupo Resinas

Na data de 23/11/2015 o Grupo Resinas i) cede e transfere, a título de permuta, à Princesa, as ações do capital social da Princesa; e ii) cede e transfere, a título de permuta, à Baronesa, ações do capital social da Baronesa. Como contraprestação a Princesa transfere ao Grupo Resinas, a título de permuta, as quotas emitidas pela Agroflorestal 2HH, de propriedade da Princesa. Como contraprestação a Baronesa cede e transfere ao Grupo Resinas, a título de permuta, as quotas emitidas pela Agroflorestal 2HH, de propriedade da Baronesa. Como consequência da implementação das permutas, o Grupo Jari permaneceu como único acionista da Princesa e da Baronesa e o Grupo Resinas permaneceu como proprietário exclusivo das quotas do capital social da Agroflorestal 2HH (NewCo).

(...)

À vista do exposto, considerando a falta da tributação do ganho de capital na alienação de terras e florestas pela Princesa S/A à Agroflorestal 2HH Ltda, é cabível o lançamento de ofício para exigência do crédito tributário de IRPJ e CSLL, reflexo, com aplicação da multa qualificada pelos motivos expostos no tópico “IV-DA MULTA QUALIFICADA” deste Relatório. (sublinhou-se).

Já no que tange à segunda infração – “*ganho de capital na alienação de ativos florestais ao Banco BTG/Timber IX*” –, o agente autuante demonstrou, no Relatório de Fiscalização, como se deu o ganho de capital omitido. Confira-se trecho daquele Relatório:

“A empresa Princesa S/A alienou ao Banco BTG Pactual/Timber IX ativos florestais em 29/06/2015 pelo valor final de R\$ 126.000.000,00 (vide item 4.2 do contrato às fls. 6252 a 6270), cujo custo contábil era R\$ 62.557.235,20, resultando numa omissão de ganho de capital de R\$ 63.442.764,80”.

Com esta afirmação, após demonstrar o teor das intimações enviadas ao contribuinte e os esclarecimentos por este prestados, a fiscalização deixou clara, neste ponto, a motivação da autuação, nos seguintes termos:

(...)

O contribuinte anteriormente já tinha sido intimado através do TDF nº 02 a justificar por que as receitas de “Variação Valor Justo” no valor global de R\$189.078.776,67 dos anos de 2011 a 2014, conforme DRE do SPED Contábil, não foram computadas na base de cálculo do IRPJ e CSLL nem tampouco oferecidas à tributação. Em resposta ao TDF nº 02 o contribuinte declarou que os valores “apurados conforme Laudo de Avaliação elaborados por empresa tecnicamente habilitada, foram contabilizados em conta de resultado como variação a valor justo, conforme preceitua o Pronunciamento Técnico - CPC 29. Segundo a Legislação pátria vigente, esses montantes não integram a base de cálculo do lucro presumido”.

Os laudos de avaliação de terras e plantios florestais da Princesa demonstram que os ativos florestais alienados ao banco BTG/Timber foram avaliados a “valor justo de mercado”, conforme trechos abaixo aduzidos ou laudos às fls. 177 a 354. Os balanços (vide fls. 688 a 693) também demonstram a avaliação a valor justo dos ativos biológicos. Isto é, os referidos ativos florestais foram avaliados a valor justo e não como ajuste a valor presente.

(...)

Segundo a contabilidade, os ativos florestais vendidos ao Banco BTG Pactual/Timber IX pelo valor final de R\$ 126.000.000,00, possuíam custo contábil no valor de R\$ 62.557.235,20, conforme demonstram os lançamentos da conta contábil 03811102 – Perda Baixa de Imobilizado, e custo corrigido no valor de R\$ 87.959.338,12, conforme planilha fornecida pelo contribuinte às fls. 6547 sob nova alegação de ajustes a valor presente (não tem respaldo na contabilidade que registra os ativos biológicos a valor justo). No dia 31/07/2015, o contribuinte deu baixa nos ativos florestais com custo contábil de R\$62.557.235,20 e o respectivo aumento por AVJ no valor de R\$

136.070.965,23 em contrapartida das despesas na baixa do imobilizado no valor de R\$ 198.628.200,43.

(...)

O valor de R\$ 136.070.965,23 adicionado ao custo de venda pela Princesa representa Ajustes por Avaliação a Valor Justo e Ajustes Avaliação Patrimonial, conforme trechos dos lançamentos selecionados a seguir (vide Razão da conta 01342199 - FLORESTAS - ATIVO BIOLOGICO às fls. 1662), que não foram computados na base de cálculo do Imposto de Renda no momento da apuração, portanto não devem compor o custo contábil na alienação para fins de tributação do ganho de capital.

(...)

Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integram a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados, ficando diferida a tributação para o momento da alienação. Os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não são considerados como parte integrante do valor contábil. Os vultosos ganhos decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não foram computados anteriormente na base de cálculo do imposto, portanto o ganho de capital na alienação dos ativos florestais corresponderá à diferença entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

(...)

Distribuição de dividendos pela Princesa por lucros acumulados em 31/10/2015 em detrimento do recolhimento dos tributos incidentes sobre ganho de capital na alienação de ativos florestais ao banco BTG/Timber

A Princesa distribuiu R\$ 73.126.000,00 (setenta e três milhões, cento e vinte e seis mil reais) de dividendos aos acionistas Marquesa, Socer Brasil e Resinas Brasil (vide ata da AGE às fls. 39 a 42; vide contabilização às fls. 87 a 101; vide pagamentos às fls. 102 a 109; vide relatório da administração às fls. 535 a 6083), por conta dos lucros acumulados e existentes nas demonstrações financeiras intermediárias, encerradas em 31 de outubro de 2015.

(...)

No entanto, entre o início das atividades no 3º trimestre de 2011 até o 3º trimestre de 2015, data de referência para a distribuição dos dividendos no valor de R\$73.126.000,00, apenas R\$ 27.174.632,63 de receitas/rendimentos foram tributados. Isto é, no mínimo R\$ 45.951.367,37 (R\$ 73.126.000,00 – 27.174.632,63) tiveram origem em receitas não tributadas.

(...)

A empresa Princesa informou ter distribuído dividendos antecipados, sem incidência de imposto de renda, porque teria apurado um lucro contábil maior do que o lucro presumido: “enquanto o Lucro Contábil é aquele apurado de acordo com as Leis societárias e, em consequência, é o Lucro passível de distribuição de dividendos, o Lucro Presumido é uma presunção da Lei Tributária utilizada somente para cálculo do IRPJ” (vide resposta TDF nº 02).

Ocorre que o contribuinte não adicionou à base de cálculo do lucro presumido valores de receitas suficientes para a distribuição dos vultosos dividendos. É claro que o ganho de capital obtido na venda de ativos florestais ao banco BTG/Timber, sonogado à tributação, deu causa à distribuição dos dividendos na sequência. Por exemplo, do valor recebido de R\$ 48.777.649,47 pela venda de ativos florestais ao Banco BTG/Timber, R\$ 27.000.000,00 foi destinado no mesmo dia ao pagamento dividendos ao Resinas e o valor remanescente destinado à Marquesa. Alguns meses depois houve o reconhecimento contábil definitivo dos dividendos distribuídos.

(...)

Assim, considerando a omissão dos ganhos de capital na venda de ativos florestais ao banco BTG/Timber IX, é cabível a constituição de ofício para a cobrança das

diferenças cabíveis, com aplicação da multa qualificada pelos motivos expostos no tópico “IV – DA MULTA QUALIFICADA” deste Relatório. (sublinhou-se)

Por outro lado, o agente atuante, com base no artigo 124, inciso I do CTN, apontou a responsabilidade solidária de algumas empresas que compunham o Grupo Resinas e o Grupo Jari. Aos olhos da fiscalização, estes Grupos foram *“responsáveis pelas operações que resultaram: na omissão do ganho de capital na venda de ativos florestais da Princesa para o Banco BTG/Timber IX em junho de 2015; e na omissão de ganho de capital na alienação de fazendas da Princesa à Agroflorestal 2HH em novembro de 2015”*.

A fiscalização afirmou, neste sentido, em tópico específico, que *“as empresas Marquesa, Socer Brasil e Resinas Brasil, que determinaram a reavaliação/avaliação a valor justo de imóveis e ativos florestais da controlada Princesa com diferimento da tributação do IRPJ e CSLL”*, apontando que elas:

- Foram responsáveis pela alienação: de fazendas da Princesa à Agroflorestal 2HH (conferência de bens para subscrição e integralização de capital da Agroflorestal 2HH) com omissão do ganho de capital; de ativos florestais da Princesa para o Banco BTG Pactual/Timber IX com omissão do ganho de capital.
- Beneficiaram-se diretamente dos dividendos distribuídos no ano de 2015 pela controlada Princesa no valor global de R\$ 73.126.116,50, por conta dos lucros acumulados e existentes nas demonstrações financeiras intermediárias, encerradas em 31 de outubro de 2015, que decorrem da sonegação fiscal de receitas. A Marquesa S/A, Socer Brasil Indústria e Comércio Ltda e Resinas Brasil Indústria e Comércio Ltda receberam dividendos em 2015 no montante de R\$ 36.563.508,25, R\$ 29.250.446,60 e R\$ 7.312.611,65, respectivamente.

Ainda, foi imputada responsabilidade solidária à empresa Agroflorestal 2HH Ltda., em síntese, por ter recebido *“em 23/11/2015 as fazendas da Princesa conferidas para subscrição e integralização de capital (o ganho de capital fora sonegado pela Princesa)”* e à empresa Santa Andrea Agro Pecuária Ltda., sob a acusação de ser *“empresa do grupo econômico Jari; controladora da Princesa a partir de 23/11/2015; deixou de regularizar a situação tributária da controlada Princesa”*.

Não foi atribuída responsabilidade aos administradores dos contribuintes, apenas, como demonstrado, às pessoas jurídicas pertencentes aos Grupos Jari e Resinas.

Como se não bastasse, houve a qualificação da multa de ofício aplicada com a constituição dos créditos tributários em discussão. O entendimento da fiscalização foi no sentido de que:

O sujeito passivo Princesa S/A agiu dolosamente na sonegação, fraude e conluio previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, mediante as condutas de: a) não oferecer a tributação os vultosos ganhos de capital na alienação de fazendas pela Princesa S/A à Agroflorestal 2HH Ltda; b) não oferecer à tributação os vultosos ganhos de capital na venda de ativos florestais da Princesa para o Banco BTG Pactual/Timber IX; c) não contabilizar nem declarar os vultosos débitos de IRPJ e CSLL incidentes sobre referido ganho de capital; d) distribuir dividendos no montante de 73 milhões de reais (lucros existentes no balanço de 31 de outubro de 2015) em benefício de Marquesa S/A (Grupo Jari), Socer (Grupo Resinas) e Resinas Brasil (Grupo Resinas), que são valores provenientes da sonegação fiscal de receitas, em detrimento de pagamento dos tributos apurados.

Ademais, as empresas Resinas Brasil Indústria e Comércio Ltda e Socer RB Indústria e Comércio Ltda, controladoras da Princesa até a data de 23/11/2015; Marquesa S/A, controladora da Princesa; Santa Andrea Agropecuária Ltda, controladora da Princesa a partir de 23/11/2015; mesmo sabendo do ganho de capital na alienação dos imóveis e

ativos florestais, que anteriormente foram reavaliados/avaliados a valor justo com tributação diferida, deixaram de regularizar a situação tributária da controlada Princesa, num evidente intuito de sonegação e fraude em conluio.

Devidamente intimados dos Autos de Infração, o contribuinte principal e os coobrigados apresentaram Impugnações Administrativas.

No apelo apresentado pela contribuinte principal – Princesa S.A. –, em sede preliminar, pugnou-se pela nulidade da autuação (i) pela falta de fundamentação fática e legal, sob o argumento de que *“não consta das autuações os motivos pelos quais foram desconsideradas as respostas apresentadas aos 05 termos de intimações enviados, bem como a farta documentação apresentada, que provam que não houve no caso omissão de ganho de capital quando da integralização das Fazendas à Agroflorestal ou quando da alienação dos ativos ao Banco BTG Pactual/Timber IX”*.

Alegou-se, ainda, a nulidade da autuação (ii) *“por levantamento mal elaborado”*. Neste ponto, a então Impugnante aduziu que *“os autos de infração são igualmente nulos, pois decorrem de levantamento mal elaborado, em flagrante violação ao princípio da verdade material”*.

No mérito, a Recorrente, Princesa S/A, defendeu a ausência de ganho de capital nas operações.

Quanto à acusação referente “infração 1”, o contribuinte argumentou, em síntese, que, *“sob a ótica tributária, a operação de permuta é completamente diferente da compra e venda, pois não há efetiva percepção de renda, mas apenas, troca de um bem por outro, de onde se extrai que não é possível equiparar as duas operações para fins tributários usando por fundamento o Código Civil”* e que, com a troca de ações, não houve qualquer acréscimo patrimonial passível de tributação do IRPJ e CSLL.

No que tange à “Infração 02”, a Recorrente alegou no seu apelo inaugural que *“alienou ativos florestais ao Banco BTG/Timber IX, mas não há que se falar no caso em omissão de ganho de capital da Impugnante, haja vista o erro cometido quando da contabilização, (...)”*. Neste sentido, afirmou que *“errou ao classificar essa alienação enquanto venda de seu ativo imobilizado (tanto em sua contabilidade, como nas respostas à fiscalização). Isso porque, na verdade, a Impugnante deveria ter classificado a receita decorrente da alienação enquanto receita da operação”*.

Assim, argumentou que, *“como não se trata de receita de venda de ativo, como entendeu o d. Fiscal Autuante, mas sim de receita da atividade, deveria ser cancelado o auto de infração ou, quando menos, retificado o valor de IRPJ e CSLL apurados”*, requerendo, quanto a este último ponto, a realização de perícia contábil, para que fossem corretamente apurados os valores dos tributos devidos na operação.

Por fim, o contribuinte Princesa S/A argumentou pela inaplicabilidade da multa qualificada e, em caráter subsidiário, a declaração de impossibilidade de aplicação da penalidade, por ter nítido caráter confiscatório.

A coobrigada Marquesa S/A, no apelo apresentado, argumentou pela ausência de responsabilidade solidária. Em sede preliminar, aduziu pela nulidade do lançamento, sob o entendimento de que *“não consta das autuações os motivos pelos quais o d. Fiscal Autuante entendeu que poderiam ser exigidos valores de IRPJ e CSLL da Impugnante, nem em que medida se comprovaria a sua responsabilidade solidária”*. Alegou, assim, que falta aos autos de infração em questão a necessária e adequada motivação fática e legal.

No mérito, pugnou pelo reconhecimento da ausência de responsabilidade solidária, em especial porque *“não há qualquer prova da ocorrência de ato ou fato de caráter doloso ou culposo por parte da Impugnante que tenha ensejado as situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias em questão”*.

Já a coobrigada Santa Andrea Agro Pecuária Ltda., na Impugnação Administrativa apresentada, trouxe os mesmos argumentos apontados pela empresa Marquesa S/A, tendo em vista que ambas entidades foram representadas pelo mesmo procurador nos autos.

Na impugnação da coobrigada Socer RB Indústria e Comércio Ltda., esta requereu, em sede preliminar, o reconhecimento da nulidade da autuação por três motivos: (i) cerceamento do seu direito de defesa, principalmente porque não teria participado do procedimento de fiscalização, acarretando, assim, em prejuízo no exercício do seu direito de defesa; (ii) erro na determinação da matéria tributável, sob o argumento de que a fiscalização errou ao quantificar a base de cálculo, por não ter realizado *“a apuração conforme as regras do regime do lucro presumido”*; e (iii) erro na identificação do sujeito passivo, por não terem sido incluídos, como responsáveis, outras entidades que teriam a mesma relação com o sujeito passivo principal.

No mérito, a coobrigada Socer RB Indústria e Comércio Ltda. argumentou pela ausência de comprovação de dolo, fraude ou simulação no presente caso, alegando, ainda, pela inexistência de responsabilidade tributária solidária, nos termos do artigo 124, I do CTN. Ainda no que tange ao mérito, aquela coobrigada aduziu pela improcedência do lançamento, trazendo diversos argumentos para comprovar a higidez das operações realizadas.

Argumentou, por outro lado, pela ausência de requisitos para a qualificação da multa e pela inaplicabilidade da incidência de juros sobre a multa de ofício.

A coobrigada Agroflorestal 2HH Ltda., por sua vez, trouxe, em síntese, os mesmos argumentos apresentados pela Socer RB Indústria e Comércio Ltda., o que se justifica pelo fato de que estas empresas foram representadas nos autos pelos mesmos procuradores. Houve, ainda, no apelo apresentado, pedido expresso para que fosse afastado o arrolamento dos seus bens realizado pela Receita Federal do Brasil, com o intuito de garantir o pagamento do crédito tributário ora em discussão.

Ao analisar os apelos apresentados, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (PR), contudo, por unanimidade de votos, entendeu por bem julgar como improcedentes as Impugnações Administrativas e manter, na integralidade, os créditos tributários constituídos via Autos de Infração lavrados. O acórdão de fls. 8166 a 8.298 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/06/2015 a 31/12/2015

IRPJ E CSLL. GANHO DE CAPITAL. LUCRO PRESUMIDO. AVALIAÇÃO DE ATIVO A VALOR JUSTO. TRIBUTAÇÃO.

No regime do lucro presumido, o ganho decorrente da avaliação de ativo com base no valor justo não integrará a base de cálculo do imposto no momento em que for apurado, nem será considerado como parte integrante do seu valor contábil para fins da apuração de ganho ou perda de capital.

IRPJ E CSLL. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL EM BENS. REALIZAÇÃO DO ATIVO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. VENDA. PRINCÍPIO DA ENTIDADE.

A integralização de capital em bens caracteriza-se como uma espécie do gênero alienação, pois envolve a transferência da sua titularidade e configura, por um lado, a realização do ativo, e, de outro, um acréscimo patrimonial, subsumindo-se às hipóteses de incidência previstas no art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN. Conforme legislação tributária aplicável e pelo Princípio Contábil da Entidade, o patrimônio da empresa (entidade) não se confunde com o dos seus sócios ou proprietários nem com o de outras empresas, ainda que pertencentes ao mesmo grupo econômico.

IRPJ E CSLL. GANHO DE CAPITAL. LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE ATIVO FLORESTAL.

Nas empresas que adotam o regime do lucro presumido, a venda de bem contabilizado no não circulante, como é o caso do ativo florestal, deve ser tributada na forma de ganho de capital e não como resultado da atividade operacional da contribuinte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2015 a 31/12/2015

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE E CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Está afastada a hipótese de nulidade do lançamento quando o auto de infração, lavrado por autoridade competente, atende a todos requisitos legais e possibilita aos sujeitos passivos o pleno exercício do direito de defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

Falece competência à autoridade julgadora para apreciação de aspectos relacionados com a inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias, devendo, no julgamento de primeira instância, serem observadas as normas legais e regulamentares, assim como o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE PROCEDIMENTAL. INOCORRÊNCIA.

As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa só se manifestam com o processo administrativo, que se inicia com a impugnação. Não existe cerceamento do direito de defesa durante os trabalhos de fiscalização, procedimento inquisitório que não admite contraditório.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia ou de diligência quando não formulado nos termos da legislação ou quando desnecessário ou prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada, ou, ainda, se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

ARROLAMENTO DE BENS. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE LANÇADORA.

Não se insere no âmbito de competência das Delegacias de Julgamento a apreciação do procedimento de arrolamento de bens efetivado pela autoridade lançadora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2015 a 31/12/2015

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO DE EMPRESAS. INTERESSE COMUM.

Caracterizado o interesse comum das pessoas jurídicas nas situações que se constituíram em fatos geradores das obrigações autuadas, correta é a atribuição de responsabilidade solidária.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. INCONSTITUCIONALIDADE. CONFISCO.

Os percentuais da multa exigíveis em lançamento de ofício são determinados expressamente em lei, não dispondo as autoridades administrativas de competência para

apreciar a inconstitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Uma vez caracterizadas as condições previstas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964, cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, conforme dispõe o § 1º do mesmo artigo deste diploma legal.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício. Dessa forma, sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não concordando com a mencionada decisão, o sujeito passivo principal e os coobrigados apresentaram Recurso Voluntário, nos quais, em síntese, atacam as razões de decidir da DRJ de Curitiba e repisam os argumentos apresentados nas Impugnações Administrativas.

Importante ressaltar, neste ponto, que a contribuinte Princesa S.A., para rebater o argumento da Turma de Julgamento *a quo* no sentido de que não houve a comprovação do valor da terra nua, para fins de análise da aplicação ou não do disposto no artigo 19 da Lei nº Lei n. 9.393/96, acostou aos autos, junto com o seu Recurso Voluntário, a Declaração de ITR – Exercício 2015 (fls. 8.362 a 8.384).

Por fim, em petições acostadas aos autos, as coobrigadas Marquesa S/A (petição de fl. 8713 e seguintes) e Santa Andrea (petição de fl. 8720 e seguintes) informaram que apresentaram, junto ao Poder Judiciário, pedido de recuperação judicial.

Nos termos do despacho de fls. 8.720, a PGFN, mesmo sendo intimada para tanto, não requisitou os autos para apresentar contrarrazões aos Recursos Voluntários.

Ato contínuo, o processo foi distribuído a este relator para julgamento.

É este o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE DOS APELOS.

Todos os apelos foram apresentados dentro do prazo legal de 30 dias, nos termos definidos pelo artigo 56 do Decreto nº 70.235/72.

A Recorrente Princesa S/A teve ciência do acórdão em 16/04/2019 (fl. 8.303) e apresentou Recurso Voluntário em 14/05/2019 (comprovante de fls. 8.326).

A coobrigada Marquesa S/A foi intimada em 08/05/2019 (fls. 8.321) e protocolizou seu apelo em 03/06/2019 (comprovante de fls. 8.406).

A coobrigada Agroflorestal 2HH Ltda teve ciência do acórdão em 07/05/2019 (fl. 8.322) e apresentou seu apelo em 07/06/2019 (comprovante de fls. 8.426).

Já a coobrigada Santa Andrea Agro Pecuária Ltda., tomando ciência da decisão da Turma de Julgamento *a quo* em 21/05/2019 (fl. 8.705), protocolizou seu apelo em 03/06/2019 (comprovante de fls. 8.387).

Por fim, a coobrigada Socer RB Indústria e Comércio Ltda. teve ciência do acórdão em 08/05/2019 (fls. 8.323) e apresentou o Recurso Voluntário em 07/06/2019 (comprovante de fls. 8.584).

Assim, por cumprirem os demais requisitos de admissibilidade, os Recursos Voluntários devem ser conhecidos e analisados por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

1) DAS PRELIMINARES

Como demonstrado acima, todos os Recorrentes invocaram preliminares nos Recursos Voluntários apresentados, requerendo a declaração de nulidade da autuação, sendo que, quando há identidade de procuradores, os argumentos apresentados são os mesmos. Desta feita, por economia processual, quando os argumentos e pedidos forem idênticos, far-se-á a análise dessas preliminares de forma conjunta, sem prejuízo, é claro, de se diferenciar a situação fática de cada contribuinte, quando for o caso.

1.1) DA AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO FÁTICA E LEGAL.

Com algumas pequenas diferenças, notadamente no que tange à imputação da responsabilidade tributária, as Recorrentes Princesa S/A, Santa Andrea Agropecuária Ltda. e Marquesa S/A alegam, em seus apelos, que a autuação combatida seria nula, tendo em vista a “ausência de motivação fática e legal” no ato de lançamento.

De acordo com os argumentos lançados nos Recursos Voluntários, a nulidade da autuação teria que ser reconhecida porque a fiscalização não teria demonstrado os motivos pelos quais “*foram desconsideradas as respostas apresentadas aos 05 termos de intimações enviados, bem como a farta documentação apresentada, que provam que não houve no caso omissão de ganho de capital quando da integralização das Fazendas à Agroflorestal ou quando da alienação dos ativos ao Banco BTG Pactual/Timber IX.*”

Afirmaram, também, que, mesmo sendo admitida a tributação dos supostos ganhos de capital, a fiscalização teria incorrido em erro na quantificação do crédito tributário, uma vez deveria ter sido “*observado o procedimento previsto no art. 19 da Lei 9.393/1996 para cálculo do ganho de capital, por se tratar de imóveis rurais, o que não foi feito no caso concreto.*”

Alegaram, ainda, as Recorrentes, que seria patente a falta de motivação fática e legal, “*quer porque as normas legais invocadas não se subsumem aos fatos descritos, pois, toda a documentação contábil da Recorrente atesta o contrário, quer porque os fatos narrados são equívocos e sem conteúdo, do que decorre sua nulidade.*”

A DRJ de Curitiba, no acórdão recorrido, afastou esses argumentos das Recorrentes, aduzindo, em síntese, que a inteligência do artigo 12 do Decreto nº 7.574, de 2011 estabelece “*que os despachos e as decisões administrativas em âmbito federal somente serão nulos se lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa*”, o que não teria acontecido no presente caso. Assim, a Turma de Julgamento *a quo* deixou claro que os “*autos de infração foram lavrados por autoridade competente e o direito de defesa foi exercido sem limitações, com a regular apresentação das impugnações ora analisadas.*”

Não assiste razão às Recorrentes, sendo irreparável, neste ponto, o entendimento consignado pela Delegacia de Julgamento de Curitiba no acórdão recorrido.

De pronto, não se pode deixar de consignar que as hipóteses de nulidade do atos praticados pela autoridade fiscal, devidamente elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, são limitadas. Veja-se a redação do dispositivo legal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Contudo, vez ou outra, há uma certa confusão das partes quando invocam a nulidade do procedimento, quando, na verdade, se está se aduzindo uma questão de mérito, como no caso, por exemplo, de uma interpretação equivocada da legislação por parte da fiscalização. Neste sentido, são precisas as colocações da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, na declaração de voto constante do acórdão de nº 1402-003.857 (Processo nº 16561.720171/2016-17). Veja-se:

Sendo assim, esclarecedor o posicionamento de CELSO RIBEIRO BASTOS que enuncia ser nulo o ato "que apresenta vícios de legalidade atinentes à competência, ao objeto, ao motivo, à forma e à finalidade". (BASTOS, Celso Ribeiro Curso de direito administrativo, 2002, p. 163/164). Em outras palavras, não são quaisquer vícios de legalidade que acarretam a nulidade. O erro na interpretação dos dispositivos legais é matéria que será revista nos processos de controle do lançamento e terá como eventual consequência a improcedência do lançamento, não sua nulidade

Por outro lado, este relator não tem dúvidas de que a expressão “*preterição do direito de defesa*”, constante no inciso II, do citado artigo 59, pode ter diversas interpretações e, por consequência, uma aplicação ampliada. Assim, qualquer ato da administração que, de alguma forma, dificulte ou inviabilize o direito de ampla defesa outorgado aos contribuintes, poderá macular o ato praticado, devendo este ser considerado nulo.

No presente caso, contudo, não se vislumbra a ocorrência de nenhuma da hipóteses de nulidade elencadas no citado artigo 59 do Decreto 70.235/72.

Em primeiro lugar, não há qualquer vício no ato quanto à competência da autoridade que promoveu o lançamento de ofício dos créditos tributários. Inclusive, as próprias Recorrentes não se insurgem quanto a esse ponto.

Por outro lado, em que pese as Recorrentes alegarem que o agente autuante não teria motivado a autuação, quando se analisa o Relatório de Fiscalização, o que se percebe é justamente o contrário: com base nas demonstrações contábeis e fiscais dos contribuintes, das informações por esses prestadas no curso da fiscalização e com uma crítica contundente quanto aos atos societários que deram ensejo ao suposto ganho de capital, o agente autuante deixou bem clara a motivação do lançamento e quais os dispositivos legais foram de alguma forma

infringidos pelas Recorrentes. Não há qualquer vício que pudesse acarretar na nulidade do lançamento.

Ademais, não houve qualquer cerceamento do direito de defesa dos contribuintes. Como mencionado, os fatos foram devidamente apresentados e os dispositivos legais infringidos estão apontados de forma clara, propiciando aos Recorrentes o pleno exercício de defesa, que lhes é garantido pelo Texto Constitucional.

Assim, a não concordância com os apontamentos e com as conclusões da fiscalização não acarreta, por si só, na nulidade do lançamento. Caso existam imprecisões na autuação e/ou erros cometidos pela fiscalização, estes serão corrigidos quando da análise do mérito da discussão. O que é totalmente diverso da declaração de nulidade do lançamento, como foi requerido pelos Recorrentes.

Não se pode deixar de mencionar que quando os Recorrentes alegam que não houve alienação das fazendas à Agroflorestal 2HH, tendo em vista a permuta realizada (e não compra e venda), que houve a venda de ativos ao Banco BTG Pactual/Timber IX, que deveriam ser tributados como receita operacional, ao fim e ao cabo, se está o discutindo o mérito da autuação.

Assim, neste ponto, REJEITA-SE a preliminar de nulidade do lançamento, uma vez que não há qualquer vício na sua motivação fática e legal.

1.2) DO LEVANTAMENTO MAL ELABORADO.

Em outra preliminar, desta vez aduzida apenas pela Recorrente Princesa S/A, esta alega a nulidade do lançamento, por suposto levantamento “mal elaborado” pela fiscalização.

Pelo o que se depreende do apelo apresentado, o argumento da Recorrente neste ponto seria de que “*d. Fiscal Autuante cometeu ainda uma série de equívocos na apuração dos valores, que levaram a exigência de IRPJ e CSLL em situações que não poderiam jamais ser objeto de tributação, se tivesse sido observado o princípio da verdade material.*”

Com toda venia, a Recorrente tenta, em sede preliminar, apontar uma nulidade, alegando supostos vícios no lançamento que, se existentes, acarretarão a sua improcedência ou sua procedência parcial, nunca na nulidade do ato administrativo.

Como demonstrado alhures, as hipóteses de nulidade são restritas no âmbito do contencioso administrativo federal e não podem ser alargadas ao bel prazer dos julgadores e das Turmas de Julgamento que compõe este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Não se pode dar guarida aos argumentos da Recorrente, especialmente quando esta afirma que o agente autuante imputou uma obrigação tributária, ao arrepio do que a documentação apresentada no curso da fiscalização teria demonstrado.

Ora, reitere-se que, se houve algum equívoco da fiscalização na subsunção dos fatos ocorridos às normas tributárias aplicadas e indicadas no ato de lançamento, este equívoco pode e deve ser corrigido quando da discussão de mérito, mas nunca em sede preliminar, como insiste a Recorrente.

Portanto, sem maiores divagações, REJEITA-SE também a preliminar de nulidade, com base em suposto levantamento mal elaborado praticado pela fiscalização.

1.3) DO CERCEAMENTO DE DEFESA POR AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO

Nos apelos apresentados pelas coobrigadas Socer RB Indústria e Comércio Ltda. e Agroflorestal 2HH Ltda., as Recorrentes invocam três preliminares, requerendo, por consequência, o reconhecimento da nulidade do lançamento dos créditos tributários ora em discussão.

As argumentações desenvolvidas nas preliminares são idênticas, na medida em que aquelas entidades são representadas pelos mesmos procuradores. Portanto, como já mencionado, as preliminares serão analisadas em conjunto, dando-se, assim, privilégio ao princípio da economia processual.

E a primeira preliminar aduzida pelas Recorrentes se refere ao suposto cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que não teriam participado do procedimento investigatório, na medida em que não foram intimadas, em nenhum momento, para prestar esclarecimentos e/ou documentos à fiscalização.

Neste passo, alegam que foram surpreendidas com a autuação, em que foram consideradas como responsáveis tributárias pelo pagamentos dos créditos constituídos via Autos de Infração, sem que tivessem qualquer conhecimento da fiscalização em curso.

Afirmando que o processo possui mais de 7 mil folhas, aduzem que seria impossível, *“em um curto período de 30 dias, revisar e cotejar todas as informações que foram prestadas pela Autuada (com a qual não mantém mais qualquer relação) no período de quase um ano!”*.

Não assistem razão às Recorrentes.

O fato de não terem sido intimadas no curso do procedimento de fiscalização não lhes cerceou o direito de defesa, até mesmo porque, com a intimação do lançamento, as Recorrentes puderam apresentar as respectivas defesas e carrear aos autos todas as provas para comprovar suas alegações. Inclusive, não há, neste limitado escopo do julgamento administrativo fiscal, como invocar eventual descompasso entre o prazo de 30 dias concedidos pelo legislador para apresentação da Impugnação e o princípio da ampla defesa.

Sabe-se, por outro lado, que a ampla defesa é um dos princípios que norteiam o processo administrativo. E este princípio deve ser visto sobre duas vertentes, como ensina James Marins. Veja-se:

“c. Princípio da ampla defesa. Todo Processo Administrativo, para que se afigure constitucionalmente válido, deve ensejar ao particular a possibilidade de ver conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter formal e material e de produzir todas as provas necessárias à comprovação de suas alegações. A ampla defesa, desse modo, biparte-se no direito à cognição formal e material ampla (que corresponde ao princípio da ampla competência decisória) e no direito à produção de provas (que corresponde ao princípio da ampla produção probatória), (...) (MARINS, James. O direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 11 ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018. Pág 193) (destacou-se)

No presente caso, além de ter sido dada a oportunidade de apresentação de defesa e provas às Recorrentes, não houve, a princípio, qualquer omissão das instâncias de julgamento quanto à apreciação e valoração do conjunto probatório apresentado.

De toda sorte, a questão posta em discussão pelas Recorrentes na preliminar ora analisada poderia ser resolvida com uma simples citação da súmula CARF nº 46, que tem a seguinte redação:

Súmula 46 - O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Contudo, de forma temerária, as Recorrentes alegam que houve um equívoco da Turma de Julgamento *a quo* ao invocar o excerto da citada súmula no acórdão Recorrido. Veja-se o que constou dos Recursos Voluntários:

Primeiramente, tal citação da súmula em questão foi totalmente descontextualizada, pois não se aplica a casos como o presente, e sim a situações como as de lançamento com base em DCTFs. Além disso, a referida Súmula também não se aplica, pois não se trata de hipótese em que o Fisco já dispunha de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. Houve, no caso, uma extensa fiscalização justamente para coletar tais elementos, porém sem a participação da Recorrente, o que fere seu direito à ampla defesa, inclusive retirando-lhe paridade de armas em relação aos demais sujeitos autuados, o que é claramente irregular, ferindo o devido processo legal.

Com toda vênia, com a afirmação acima, fica nítido que as Recorrentes não analisaram o teor dos precedentes que deram ensejo ao entendimento sumulado pelo CARF, uma vez que eles vão justamente de encontro ao que defendem nos apelos apresentados.

Apenas para que não restem dúvidas quanto à aplicação do entendimento consolidado no âmbito do contencioso administrativo federal ao presente caso, transcreve-se as ementas de dois julgados que serviram de precedentes para a formação do entendimento consignado na Súmula CARF nº 46. Confira-se:

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO – NULIDADE – AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA AO SUJEITO PASSIVO – INOCORRÊNCIA - A autoridade fiscal tem o arbítrio para decidir ou não pela intimação ao sujeito passivo para prestar esclarecimentos antes da autuação. Entendendo que detém todos os elementos para efetuar o lançamento fiscal, deve fazê-lo, sendo desnecessária a prévia intimação ao contribuinte. (acórdão nº 106-17.080 – Sessão de 12/09/2008)

PAF - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - PRÉVIA INTIMAÇÃO - O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao Contribuinte, quando o Fisco dispuser de elementos suficientes para apurar a infração. (acórdão nº 104-23.330 – Sessão de 26/06/2008).

Colocando uma pá de cal sobre a discussão, em recente deliberação o CARF aprovou o verbete da Súmula nº 162, que diz que “*O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento*”.

Desta feita, REJEITA-SE também esta preliminar de nulidade, com base em suposto cerceamento de defesa.

1.4) DO ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL E DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Nesta preliminar, as Recorrentes Socer RB Indústria e Comércio Ltda. e Agroflorestal 2HH Ltda alegam que houve vício na motivação do lançamento, uma vez que fiscalização teria se equivocado na eleição da base de cálculo dos tributos, cujos créditos foram constituídos de ofício via Autos de Infração.

Alegam, ainda, que “*houve erro na qualificação legal dos fatos e na apuração do tributo, na medida em que parte das reservas que se pretendeu tributar foi reconhecida antes da vigência da Lei n. 12.973, citada pelo ente autuante como fundamento para o lançamento*”.

Mais uma vez, não assiste razão às Recorrentes.

Como já suficientemente explorado no item 1.1 acima, o agente autuante deixou bem clara a motivação do lançamento e quais os dispositivos legais foram de alguma forma infringidos pelos Recorrentes. Não há qualquer vício que pudesse acarretar na nulidade, como requerem as Recorrentes.

E mais: eventual necessidade de ajuste no lançamento tributário será analisada com o mérito da discussão, podendo este lançamento ser julgado como procedente, procedente em parte ou até mesmo improcedente, o que é totalmente diferente da reconhecimento da nulidade.

Portanto, REJEITA-SE mais esta preliminar de nulidade do lançamento, tendo em vista que não há qualquer vício de motivação no ato administrativo.

1.5) DO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

A última preliminar de nulidade apresentada pelas Recorrentes Socer RB Indústria e Comércio Ltda. e Agroflorestal 2HH Ltda é no sentido de que a autuação seria nula, porque teria deixado de incluir como responsáveis solidárias outras entidades que encontravam-se em situação semelhante ou idêntica às Recorrentes.

O fundamento desenvolvido, em síntese, é de que a autoridade fazendária, ao efetuar o lançamento, não pode agir de forma discricionária, uma vez que sua atividade é vinculada, nos termos do artigo 142 do CTN. Assim, argumentam, as Recorrentes, que o fato de não terem sido incluídas outras pessoas como responsáveis tributárias seria suficiente para tornar nulo o lançamento.

Não há como dar guarida a este argumento.

Em primeiro lugar, em que pese terem alegado, as Recorrentes não trouxeram provas de que a fiscalização agiu de forma discricionária, tampouco comprovaram a identidade entre as entidades que alegam que deveriam estar indicadas como coobrigadas.

De toda sorte, mesmo que as Recorrentes tivessem comprovado estas alegações, não haveria qualquer nulidade no lançamento. Este relator desconhece um dispositivo legal que obrigue a indicação, pela autoridade fazendária, de todos os eventuais responsáveis tributários.

Não há dúvidas de que a indicação dos responsáveis passa por uma análise e qualificação dos fatos ocorridos. Assim, pode-se entender que determinada entidade é ou não responsável, nos termos da legislação, de acordo com os atos por ela praticados. Não há como imputar uma vinculação do agente autuante para indicar toda e qualquer entidade que tenha situação idêntica no polo passivo da obrigação tributária.

Neste sentido, são precisas as colocações lançadas no acórdão recorrido, quando o relator da Turma de Julgamento *a quo* afirma que “*somente o Auditor-Fiscal responsável pelos procedimentos de fiscalização possui as prerrogativas do lançamento e o conhecimento dos múltiplos aspectos envolvidos nos trabalhos, até porque a complexidade de uma auditoria fiscal e a variabilidade das possibilidades de planejamento tributário podem impedir, no ato do lançamento, a identificação de todas as pessoas envolvidas na situação que constituiu o fato gerador das obrigações*”.

Por fim, não se pode deixar de registrar que as Recorrentes, mais uma vez de forma temerária e em total deslealdade processual, invocam precedentes exarados pelo CARF que não tem correlação com a discussão em comento, com o claro intuito de levar a erro o julgador administrativo.

Por exemplo, no acórdão de nº 1103-00.043 (Processo nº 11065.001677/2006-21), cuja ementa foi transcrita nos Recursos Voluntários, o que se discutiu foi a ausência de análise da defesa de um dos responsáveis, porque a então Turma de Julgamento *a quo* (DRJ) “*assentou o entendimento de que não cabe àquele órgão julgador, o exame de questões relativas ao incidente de responsabilização de terceiros pelo crédito tributário exigido*”, discussão esta, inclusive, já superada no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Da leitura do acórdão invocado como precedente pelas Recorrentes, em nenhum momento foi abordada a necessidade ou não de constituição do crédito tributário em face de todos os possíveis responsáveis tributários, como essas advogam em seus apelos.

Essa distorção é observada também com a transcrição da ementa do acórdão de nº 2301-004.372 (processo nº 19563.000083/2007-74). Nesta decisão, o que se discutiu foi a ausência de intimação de uma empresa que tinha sido apontada, pelo agente autuante, como responsável solidária no Auto de Infração.

Naquele acórdão, consignou-se que “*ao deixar de intimar todos os responsáveis tributários acerca da sua condição, a Administração Tributária incorreu em vício, por desatender aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, tornando inválidos os atos processuais praticados após o ato viciado coobrigado quanto ao lançamento*”.

Ou seja, mais uma vez, as Recorrentes invocam precedente que não tem qualquer relação com os argumentos por elas trazidos com o objetivo de ver reconhecido como nulo o lançamento ora em discussão. Reitere-se que é temerária esse tipo de conduta processual.

Assim, REJEITA-SE também a preliminar de nulidade quanto ao erro na identificação do sujeito passivo, porque este não existiu.

2) DO MÉRITO

Tendo sido superadas as preliminares de nulidade apontadas nos Recursos Voluntários, passa-se, neste momento, a analisar as questões afetas ao mérito da discussão. Como houve a imputação, pelo agente autuante, de duas infrações cometidas pelos contribuintes, se analisará cada uma delas de forma apartada, para depois se analisar a aplicação da multa qualificada, as imputações de responsabilidade e os demais argumentos apresentados pelos Recorrentes.

2.1) DO GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DAS FAZENDAS À AGROFLORESTAL 2HH

No que tange à “infração 01”, antes de analisar o mérito propriamente dito da discussão, entende-se como necessária a demonstração, mesmo que de forma simplificada, das operações societárias que, segundo o entendimento da fiscalização, teriam dado origem ao ganho de capital ora em discussão. É o que se passa a fazer.

2.1.1) DAS OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS REALIZADAS PELOS RECORRENTES.

Como se verifica do Relatório de Fiscalização e das defesas apresentadas nos autos, no ano de 2011, o Grupo Jari (Jair Celulose Papel e Embalagem S/A, Santa Andréia Agropecuária Ltda. e Marquesa S/A) e o Grupo Resinas (Resina Brasil Industrias e Comércio Ltda. Socer RB Indústria e Comércio Ltda.) formaram uma *joint-venture* “*com o intuito de fomentar a atividade de produção de resinas naturais*”. Com a criação dessa *joint-venture*, os Grupos passam a ser detentores do capitais sociais das empresas Princesa S/A e Baronesa S/A, que antes eram integralmente pertencentes ao Grupo Jari.

É que, tal como consta no Relatório da Fiscalização, “em 2011 e 2012 a Resinas Brasil adquire 12,99% e 40% das ações da Princesa e Baronesa, respectivamente. A empresa Socer adquire 51,96% e 10% das empresas Princesa e Baronesa, respectivamente. Desta forma, as empresas patrimoniais passaram a ser controladas pelo grupo Resinas e grupo Jari”.

O Relatório de Fiscalização deixa claro, assim, que “na data de 31/12/2014 o Grupo Resinas (Resinas Brasil Indústria Ltda e Comércio Ltda e Socer RB Indústria e Comércio Ltda) e o Grupo Jari (Marquesa S/A, Santa Andrea Agro Pecuária Ltda e Jari Celulose e Embalagens S/A) detêm as empresas Baronesa e Princesa”.

Contudo, em 23/11/2015, ou seja, 04 anos após a criação e início da operação daquela *joint-venture*, nos termos do “Contrato de Permuta de Ações e de Quotas e outras avenças”, devidamente acostado aos autos (fls. 7.530 a 7.542), as partes entenderam por bem encerrar a “parceria” iniciada em 2011, estipulando, contratualmente, uma série de reorganizações societárias.

Em um primeiro momento, a Recorrente – Princesa S/A. – e a empresa Baronesa S/A. integralizaram o capital social da empresa Agroflorestal 2HH, com a entrega de bens imóveis pertencentes ao ativo imobilizado das entidades. É nesta integralização, ressalte-se, que a acusação fiscal afirma que houve o ganho de capital supostamente omitido pela empresa Princesa S/A, uma vez que teria havido a alienação dos bens.

Além dos bens imóveis, a empresa Princesa S/A integralizou o capital social da Agroflorestal 2HH também com o valor de R\$11.424.340,00, mediante a versão à sociedade dos direitos e obrigações oriundos do processo judicial nº 0001178-84.2004.8.26.0279 da 1ª Vara do Foro de Itararé, Estado de São Paulo.

Assim, a Princesa S/A integralizou o total de 61.255.916 quotas (49.831.572 quotas referente às fazendas + 11.424.340 quotas decorrentes da versão dos direitos daquele processo judicial) na Agroflorestal 2HH.

Já a empresa Baronesa integralizou 45.151.918 quotas do capital social da Agroflorestal 2HH pelo valor de R\$ 45.151.918,00 mediante a transferência de fazendas listadas no Relatório Fiscal².

Por sua vez, a Agroflorestal 2HH, no que tange às Fazendas da Princesa S/A, procedeu a integralização do capital social com as fazendas conferidas e contabilizou-as no Ativo não Circulante pelo custo de aquisição. O Relatório de Fiscalização deixa claro que as fazendas “foram recebidas e registradas na Agroflorestal 2HH pelo custo de aquisição atualizado (valor de mercado) (...)”.

Ainda, na mesma data – 23/11/2015 –, o “Grupo Resinas (Resinas Brasil e Socer) i) cede e transfere, a título de permuta, à Princesa, as ações do capital social da Princesa; e ii) cede e transfere, a título de permuta, à Baronesa, ações do capital social da Baronesa. Como contraprestação a Princesa transfere ao Grupo Resinas, à título de permuta, as quotas emitidas pela Agroflorestal 2HH, de propriedade da Princesa. Como contraprestação a Baronesa cede e transfere ao Grupo Resinas, à título de permuta, as quotas emitidas pela Agroflorestal 2HH, de propriedade da Baronesa. Como consequência da implementação das permutas, o Grupo Jari

² Importante deixar claro que não é objeto de análise no presente processo eventual ganho de capital omitido pela empresa Baronesa. Em que pese a afirmação neste sentido constante do Relatório de Fiscalização, esta empresa não consta como sujeito passivo nos Autos de Infração ora em análise.

permaneceu como único acionista da Princesa e da Baronesa e o Grupo Resinas permaneceu como proprietário exclusivo das quotas do capital social da patrimonial Agroflorestal 2HH”.

Por fim, “em abril de 2017 a Socer RB incorpora a Resinas Brasil” e passa a ser a única acionista da também Recorrente Agroflorestal 2HH.

Após descrever os rearranjos societários realizados, a acusação fiscal deixa claro que “as empresas Princesa e Baronesa realizaram reavaliação/avaliação a valor justo das fazendas, que foram utilizadas na integralização do capital da empresa patrimonial Agroflorestal 2HH, aumentando significativamente o valor das fazendas, sem tributação IRPJ e CSLL sobre o ganho de reavaliação/AVJ por causa do diferimento”.

O diferimento mencionado pela fiscalização se deu pelo fato de que não há efeitos tributários nas avaliações a valor justo do patrimônio da entidade, nos termos da redação do artigo 25 da Lei nº 9.430/96. Confira-se:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1o, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1o O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2o Para fins do disposto no § 1o, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

§ 3o Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 4o Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 5o O disposto no § 4o não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto. (destacou-se)

Desta forma, o agente autuante afirma que “as fazendas da Princesa transferidas para a Agroflorestal 2HH classificavam-se no Ativo Permanente Imobilizado (vide balancete da Princesa do ano de 2015 às fls. 694) e eram empregadas na manutenção das atividades do grupo. Estas fazendas após recebidas pela Agroflorestal 2HH foram classificadas no Ativo não Circulante, subgrupo Imóveis Rurais, subgrupo Terra Nua/Ativo Biológico, (vide Balancete às fls. 2792; vide Balanço às fls. 2793 a 2795; vide Livro Diário às fls. 2808) para emprego na manutenção das atividades.”

E com base neste entendimento é que a fiscalização afirma que houve, em verdade, “a alienação das fazendas (terras e florestas) do Ativo Imobilizado” e que esta alienação “importa na tributação de ganho de capital, nos termos do art. 25, II, da Lei nº 9.430/1996.”

Em síntese, assim, a fiscalização deixa claro que “a conferência de bens imóveis para integralização de capital social é uma alienação, pois é uma forma de transmissão da propriedade, que foi feita pelo valor de mercado e não pelo custo de aquisição, sujeito à tributação do ganho de capital. Os ganhos decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo - AVJ não são considerados como parte integrante do valor contábil (§3º, art. 25, da Lei 9430/96). Ademais, a participação societária detida pela Princesa na Agroflorestal 2HH foi alienada logo em seguida por permuta”.

As Recorrentes, por sua vez, se defendem no sentido de que a integralização do capital social não pode ser considerada como realização antecipada de ativo. Em específico, na defesa apresentada pela Princesa S/A, esta aduz que “na integralização das cotas a Recorrente recebeu ações em troca da transferência das fazendas (não houve alienação e sim troca dos bens com mesmo valor) e, posteriormente, recebeu ações em permuta por ações (não houve novamente alienação e sem (sic) troca dos bens com o mesmo valor), razão pela qual não há que se falar em ganho de capital, (...)”

Como se observa, portanto, a discussão posta e que deve ser resolvida pelo colegiado é se, no caso da integralização das cotas da Agroflorestal 2HH, houve a realização da diferença relativa ao valor justo das Fazendas e, por consequência, acréscimo patrimonial passível de tributação.

2.1.2) DO AUMENTO DO CAPITAL SOCIAL DA AGROFLORESTAL 2HH. DA ALIENAÇÃO DOS IMÓVEIS.

Como se observa do detalhamento das operações societárias, a Recorrente Princesa S/A, depois de ter avaliado seus imóveis a valor justo, sem ter levado esse acréscimo à tributação por conta do diferimento, nos termos autorizados expressamente pela legislação, utilizou esses imóveis para promover o aumento do capital social da empresa Agroflorestal 2HH.

Com o aumento de capital, a Princesa S/A recebeu em contrapartida ações da entidade, no mesmo valor em que aqueles imóveis haviam sido avaliados (valor de mercado). Em suas defesas, as Recorrentes aduzem que essa operação seria uma permuta e que, por isso, em síntese, não haveria que se falar em realização para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.

Não se pode concordar com as Recorrentes.

É que, com a integralização do capital social, houve de fato a transferência da propriedade dos imóveis, independentemente se essa integralização se deu no bojo de uma reorganização societária entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico.

Neste sentido, são elucidativos os ensinamentos do professor Fábio Ulhoa Coelho, quando deixa claro que a integralização do capital social com bens importa na transferência de propriedade destes à entidade. Confira-se:

“Em regra, a integralização do capital social em bens importa a sua transferência à propriedade da companhia. Assim, a pessoa jurídica passa a deter pleno domínio sobre eles, podendo usá-los, onerá-los ou praticar qualquer ato de propriedade. Para que seja a transferência realizada a diferente título – por exemplo, usufruto –, deve o boletim de subscrição, ou o ato equivalente, mencioná-lo de modo expresso. A avaliação, nesse caso, deve restringir seu objeto ao direito especificamente transferido à sociedade”

(COELHO, Fabio Ulhoa. Curso de direito comercial, volume 2: direito de empresa – 17. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2013. Pág. 186) (destacou-se)

Por outro lado, no que tange ao valor justo, o CPC nº 46 assim o conceitua. Confira-se:

9. Este Pronunciamento define valor justo como o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

Roberto Salles Lopes, comentando o referido CPC, assim se pronuncia acerca da mensuração a valor justo:

“O requisito de ser uma transação no mercado é relevante porque elimina os aspectos subjetivos da entidade. Valor Justo, como o próprio normativa explica (item 2), ‘é uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade’. Dito de outro lado, as partes e suas particularidades são desimportantes; a intenção é capturar o valor que seria praticado no mercado para quaisquer partes envolvidas, bastando que não estivessem pressionadas a realizar a transação.

Exatamente por isso, aliás, o Pronunciamento (item 2) utiliza expressamente a locução ‘preço de saída’ para se referir ao valor justo. A expressão denota o preço que qualquer vendedor conseguiria no mercado, em uma negociação para se desfazer ou para ‘sair da propriedade’ (daí a expressão preço de saída) daquele específico ativo ou passivo” (LOPES, Roberto Salles. Conceito de Renda para fins tributários e IFRS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. Pág. 257) (destacou-se)

Desta forma, as entidades, em síntese, ao fazer a avaliação dos seus ativos a valor justo, devem levar em consideração o valor que aquele ativo tem no mercado, se fosse negociado com terceiros, em condições normais.

Contudo, a legislação em vigor, notadamente a Lei nº 12.973/14, neutraliza os efeitos tributários da mensuração do ativo a valor justo, diferindo a tributação sobre a renda para quando, e somente quando houver a realização daquele ativo e nunca para o momento em que for apurado o valor justo.

Confira-se, neste Norte, a posição de Roberto Salles Lopes sobre esta neutralidade dos efeitos tributários do AVJ:

“De forma geral, os AVJ tiveram seus efeitos tributários neutralizados pelas regras trazidas pela Lei 12.973/2014. O artigo 13 da lei estabelece, de forma generalizada, que tais ajustes, quando representam ganhos, não geram efeitos tributários desde que observado o requisito formal de seu registro em subcontas, para fins de evidencição e controle, nos seguintes termos:

Art. 13. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

De maneira geral, os efeitos dos AVJ somente se fazem sentir na apuração do IRPJ/CSLL quando da realização dos ativos ou passivos a que se referem, conforme o parágrafo 2º do mesmo artigo.

(...)

Vários outros dispositivos cuidaram de tentar eliminar os efeitos tributários dos ganhos e perdas decorrentes de AVJ. São os casos, dentre outros:

a) da modificação feita no artigo 25 da Lei 9.430/1996, que também determina a neutralização dos efeitos tributários dos AVJ na base de cálculo do IRPJ calculado pelo método do lucro presumido. (LOPES, Roberto Salles. Conceito de Renda para fins tributários e IFRS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. Pág. 343 e 344) (destacou-se)

Neste sentido, não se tem dúvidas, como ensina Fernando Daniel de Moura Fonseca, “*que as receitas relacionadas ao valor justo não podem ser consideradas para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, pelo simples fato de que elas representam um ganho potencial, fruto da atribuição de um valor, baseado em expectativas acerca da ocorrência de benefícios econômicos futuros*”³.

Entretanto, quando o ativo é alienado, aquele ganho potencial, futuro, precificado pelo valor justo, se materializa, havendo, desta forma, a realização para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.

Este fato não passou despercebido pela DRJ. No acórdão recorrido, deixou-se claro que “*não são procedentes as alegações feitas pelas impugnantes quanto à inexistência de “venda” nas operações que resultaram na transferência das fazendas originariamente pertencentes à PRINCESA para a 2HH, a título de subscrição e integralização de capital, ficando caracterizada a ocorrência da sua alienação ou venda e, conseqüentemente, da realização desses ativos.*”.

Assim, com a integralização do capital social feita com imóveis da Recorrente Princesa S/A, esta transferiu a propriedade destes imóveis à AGROFLORESTAL 2HH, caracterizando-se, portanto, a realização do ativo anteriormente avaliado a valor justo, cujo ganho de capital não tinha sido integrado às bases de cálculo, por expressa autorização legal (diferimento).

Como restou consignado no acórdão recorrido, a transferência da titularidade dos imóveis “*configura, por um lado, a realização do ativo (venda), e, de outro, um acréscimo patrimonial, subsumindo-se às hipóteses de incidência previstas no art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN*”.

Por esse prisma, portanto, não se sustentam as alegações da Recorrente, na medida em que a realização dos ativos é capaz de gerar o ganho de capital que a fiscalização imputa no Autos de Infração ora em análise.

Como argumento subsidiário, entretanto, as Recorrentes sustentam que houve um erro da fiscalização ao calcular o ganho de capital. Nas defesas apresentadas, as contribuintes, em síntese, invocam o disposto no artigo 19 da Lei 9.393/96, afirmando que este dispositivo que deve ser utilizado no cálculo do ganho de capital na alienação de imóveis rurais, como no presente caso. Assim, passa-se a analisar esse ponto das defesas apresentadas.

2.1.3) DO DISPOSTO NO ARTIGO 19 DA LEI Nº 9.393/96. DA REGRA ESPECIAL. DO ERRO DA FISCALIZAÇÃO.

Estribados no princípio da eventualidade, os Recorrentes entendem que a fiscalização se equivocou no cálculo do ganho de capital, caso esse fosse considerado existente, na medida em que não o fez com base na regra do artigo 19 da Lei 9.393/96.

O referido dispositivo tem a seguinte redação⁴:

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, **considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado**, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

³ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018. Págs. 259 e 260.

⁴ Esse dispositivo é reproduzido no artigo 523 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99)

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. (destacou-se)

Pelo o que se denota do dispositivo transcrito, existe uma regra específica para o cálculo do ganho de capital na alienação de imóveis rurais, que foi ignorada pela fiscalização.

É que, quando se analisa os Autos de Infração, na apuração do ganho de capital ora em discussão, a fiscalização calculou este ganho considerando o que dispunham o artigo 3º da Lei nº 9.249/95 e os artigos 521, 522 e 528 do então vigente RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), ou seja, aplicou-se a regra geral, em detrimento de uma regra especial, que é justamente aquela determinada pelo transcrito artigo 19 da Lei nº 9.393/96, que deve ser aplicada na apuração de ganho de capital na alienação de imóveis rurais.

Não se pode olvidar, neste sentido, que, no que se refere ao critério da especialidade, o jurista italiano Norberto Bobbio, que teve grande influência na formação do pensamento jurídico brasileiro, já pontificava em seu clássico “*Teoria do Ordenamento Jurídico*”, que esse critério deve ser utilizado para solução de antinomias dentro de um ordenamento jurídico. Em suas palavras:

O terceiro critério, dito justamente da *lex specialis*, é aquele pelo qual, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda: *lex specialis derogat generali*. Também aqui a razão do critério não é obscura: lei especial é aquela que anula uma mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória). A passagem de uma regra mais extensa (que abrange um certo *genus*) para uma regra derogatória menos extensa (que abrange uma *species* do *genus*) corresponde a uma exigência fundamental de justiça, compreendida como tratamento igual das pessoas que pertencem à mesma categoria. A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. (...) **Entende-se, portanto, por que a lei especial deva prevalecer sobre a geral: ele representa um momento ineliminável do desenvolvimento de um ordenamento. Bloquear a lei especial frente à geral significa paralisar esse desenvolvimento.** (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10ª edição, 1999. pág. 95 e 96) (destacou-se)

Inclusive, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais possui diversos julgados, em que se afirma que, com o advento da Lei 9.393/96, o ganho de capital na alienação de imóveis rurais deve ser calculado com base no valor da terra nua (VTN), nos termos da declaração de ITR apresentada no ano de alienação do imóvel. Confira-se:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/06/2004

PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL

Com o advento da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passam a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o Valor da Terra Nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat), respectivamente nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Caso o custo das benfeitorias integre o custo de aquisição, existindo VTN de aquisição e alienação, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o VTN do ano de alienação somado ao valor recebido pelas benfeitorias. (Acórdão nº 1301001.332 – Sessão de 07/11/2013).

.....

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL.

Inaplicável ao caso concreto o disposto no caput do artigo 19, da Lei nº 9.393/1996 que abrange tão somente a apuração de ganho de capital na alienação de imóveis rurais adquiridos após 01/01/1997. Como o imóvel apontado nestes autos teve aquisição formalizada em 1927, o custo de aquisição será o montante constante da escritura pública e não o “Valor da Terra Nua VTN” informado no Documento de Informação e Apuração do ITR DIAT. (Acórdão nº 1301001.332 – Sessão de 21/06/2017)

Ao enfrentar esse argumento das Recorrentes, a douta Turma de Julgamento *a quo* limitou-se a afirmar que o “*que se observa nos autos é que as impugnantes não apresentaram nenhum documento que demonstrasse que o Valor da Terra Nua (ou VTN) diverge do custo contábil considerado para apuração do ganho de capital*”.

Não se pode concordar, *data venia*, com esse posicionamento.

A uma, porque o que se discute aqui, neste momento, é o embasamento legal utilizado pelo agente autuante para quantificar o crédito tributário. Como se demonstrou, em detrimento da regra especial, no que tange ao cálculo do ganho de capital na alienação de imóveis rurais, a fiscalização calculou e embasou esse ganho na regra geral, o que por se só tornaria o lançamento como improcedente, independentemente da comprovação da divergência entre os valores contábeis e aqueles declarados no DITR.

A duas, porque a Recorrente Princesa S/A, ao ver o argumento utilizado pela DRJ, no sentido de que não teria comprovado a divergência dos valores utilizados pela fiscalização e aqueles declarados nas DIRT's, acostou aos autos estas declarações referentes ao ano-calendário de 2015 (fls. 8362 a 8384), nas quais facilmente se verifica que os valores utilizados pela fiscalização não são os mesmos que declarados nas DIRT's.

Desta feita, em que pese ter havido a realização, com a transferência da propriedade dos imóveis, quando da integralização do capital social, nos termos demonstrados alhures, não pode prosperar, neste ponto, o lançamento tributário em análise, já que houve erro na quantificação do crédito tributário.

Deve-se ressaltar que não se pode, neste momento processual, ajustar o lançamento de ofício realizado, uma que estar-se-ia, em verdade, promovendo um novo lançamento, o que, como sabido, não pode ser feito pelo julgador administrativo, uma vez que lhe falta competência para tanto.

Por todo o exposto, VOTA-SE por DAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários, para cancelar os créditos tributários apurados com relação à “Infração 01 - *ganho de capital na alienação fazendas à Agroflorestal 2HH*”, uma vez que a fiscalização equivocou-se na quantificação do crédito tributário.

2.2) DO GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE ATIVOS FLORESTAIS PARA O BANCO BTG PACTUAL/TIMBER IX.

Analisada e decidida a questão da “Infração 01”, passa-se a verificar o lançamento com relação ao ganho de capital supostamente incorrido na venda de ativos florestais para o Banco BTG Pactual/Timber IX: “Infração 02”.

Como se observa do Relatório de Fiscalização, a acusação fiscal, neste ponto, é no sentido de que, basicamente, a “*empresa Princesa S/A alienou ao Banco BTG Pactual/Timber IX ativos florestais em 29/06/2015 pelo valor final de R\$ 126.000.000,00 (vide item 4.2 do contrato*

às fls. 6252 a 6270), cujo custo contábil era R\$ 62.557.235,20, resultando numa omissão de ganho de capital de R\$ 63.442.764,80”.

Após discorrer sobre as intimações enviadas ao contribuinte, as respostas apresentadas, bem como demonstrar a contabilização dos ativos alienados ao Banco BTG Pactual/Timber IX, a fiscalização chegou à seguinte conclusão:

“Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integram a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados, ficando diferida a tributação para o momento da alienação. Os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não são considerados como parte integrante do valor contábil. Os vultosos ganhos decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não foram computados anteriormente na base de cálculo do imposto, portanto o ganho de capital na alienação dos ativos florestais corresponderá à diferença entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil”.

Na apelo apresentado, a Recorrente Princesa S/A alega, basicamente, que “*não se trata no caso de valores que poderiam ser tributados como ganho de capital, pois os ativos florestais vendidos ao Banco BTG/Timber IX são receitas operacionais da Recorrente, que como tal devem ser tributadas*”.

Afirma, neste sentido, que errou “*em não contabilizar as receitas decorrentes da alienação dos ativos florestais como “receita operacional”*” (grifou-se), mas que esse erro não pode ensejar na tributação do ganho de capital.

As Recorrentes Santa Andrea Agropecuária Ltda e Marquesa S.A., nos Recursos Voluntários apresentados, invocam como razões recursais os argumentos da Princesa S/A.

As demais Recorrentes, em que pese com outras palavras, defendem também que a venda realizada seria decorrente de atividade operacional da Princesa S/A e que, por isso, não poderia ser tratada como ganho de capital.

Afirmam, ainda, que “*no presente caso o agente fiscal realizou todos os cálculos supostamente com base no regime de competência, ao invés de aplicar o regime de caixa, como seria devido*” e que “*mesmo na aplicação do regime de competência houve falhas, no presente caso*”.

Não assistem razão às Recorrentes.

Em primeiro lugar, como muito bem apontando pelo acórdão recorrido, a “*respeito das alegações das impugnantes no sentido de que essa operação não representou venda de ativo imobilizado, mas sim receita das atividades operacionais normais da PRINCESA, deve-se considerar que esses ativos florestais representavam bens contabilizados no não circulante desde o início (ao menos desde 2011 - ver. fl. 7396) e até a conclusão do negócio*”.

Assim, a Turma de Julgamento a quo deixou claro que “*a contribuinte não recolheu qualquer montante decorrente da aplicação do percentual de presunção à venda do maciço florestal, ou seja, não ofereceu o valor da venda como se receita operacional fosse, mas, ao contrário, manteve contabilizado no ativo imobilizado (não circulante) desde 2011 e até a conclusão da venda, inclusive registrando a baixa como de ativo imobilizado*”.

Não há dúvidas de que o que foi comercializado foi um ativo da Recorrente, sujeito à tributação pelo ganho de capital.

Em brilhante trabalho, Paulo Honório de Castro Junior, após discorrer acerca da contabilização dos denominados “ativos biológicos”, deixa bem claro que os ativos florestais são classificados como ativo não circulante. Confira-se os seus apontamentos:

Constata-se, portanto, que os ativos florestais representados por floresta plantada e “árvores frutíferas” são igualmente classificados no ativo não circulante, por não serem mercadorias. E, como é recomendável mensurar a floresta plantada a valor justo, por esta razão, deve-se classificá-la no grupo ativos biológicos, ao passo que as “árvores frutíferas” retornam ao grupo do ativo imobilizado.

Conclui-se que a mudança contábil, que trocou a floresta plantada da conta imobilizado para ativo biológico, não produziu o efeito de retirar-lhe a condição, que havia antes da alteração, de um ativo tangível que, além de destinado à manutenção das atividades da companhia, se espera utilizar por mais de um ano (conceito de ativo imobilizado).

A regra contábil que classifica a floresta plantada como ativo biológico tem o escopo de permitir que o ajuste a valor justo seja evidenciado, sem que tal bem perca sua característica intrínseca de não circulante/imobilizado. (CASTRO JUNIOR, Paulo Honório. O controle das ficções jurídicas no direito tributário: um estudo a partir da venda de floresta plantada. In Processo administrativo tributário- CARDOSO, Alessandro Mendes; TEIXEIRA, Alexandre Alkmim; MASSARA, Luiz Henrique Nery; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira; JÚNIOR, Paulo Honório de Castro [Orgs.]. -- Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. Pág. 313)

Inclusive, nos termos do julgado abaixo, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou no sentido de que os ativos florestais devem ser considerados como integrantes do ativo não circulante da entidade. Veja-se:

DIREITO DE USO E EXPLORAÇÃO DE FLORESTAS. ATIVO IMOBILIZADO. AMORTIZAÇÃO. PAGAMENTO DO CONTRATO. NÃO CONFUSÃO COM COMPRA DE MATÉRIAS-PRIMAS. CARACTERIZAÇÃO PELO CONTRATO DE CESSÃO DE DIREITOS E PELA NOTA FISCAL DE SAÍDA E ENTRADA EM NOME DO CONTRIBUINTE.

A aquisição do uso e exploração de florestas deve ser classificada no Ativo Imobilizado, sofrendo a incidência da perda de valor no tempo pela amortização, tendo em vista que o contrato de cessão tem prazo determinado e valores pré-definidos, que prevê hipótese de pagamento independentemente da quantidade das madeiras colhidas, em respeito ao princípio contábil da competência. Por isso, o pagamento da cessão de direitos não pode ser confundido com aquisição de matérias-primas, as quais já estavam incluídas no contrato de uso e exploração de florestas, demonstrado pela operação jurídica e pela emissão de nota fiscal de produtor, de saída das madeiras das florestas, e de entrada no estabelecimento industrial em nome e CNPJ do contribuinte. (acórdão nº 3201-000.934 – Sessão de 22/03/2012)

Desta feita, mesmo tendo a Recorrente alegado erro na contabilização, o que se observa é que este erro não aconteceu e que a apuração do ganho de capital decorrente da alienação do ativo foi feita de forma correta pela fiscalização.

Ademais, no que tange à alegação quanto ao suposto erro no regime aplicado pelo agente autuante, não há reparos a se fazer no acórdão recorrido, quando afirma que:

“(…) no que concerne à alegação da SOCER e da ZHH no sentido de que “no presente caso o agente fiscal realizou todos os cálculos supostamente com base no regime de competência, ao invés de aplicar o regime de caixa, como seria devido”, constata-se que as impugnantes não anexaram aos autos nenhum elemento probatório de forma que se pudesse concluir ter sido o regime de caixa o adotado no ano-calendário objeto de tributação.

Cabe aqui observar que não é possível a adoção do regime de caixa exclusivamente para determinadas operações e que a manutenção de uma contabilidade completa, por parte

da contribuinte, é evidência de que houve a opção pelo regime de competência durante o referido ano-calendário, não cabendo assim cogitar da adoção do regime de caixa exclusivamente para as operações de alienação objeto de tributação.

A propósito, na Escrituração Contábil Fiscal - ECF - transmitida pela PRINCESA para o ano-calendário de 2015, constou a opção pelo regime de competência, (...)”

Portanto, sem maiores delongas, no que tange à “Infração 02 - Ganho de Capital na Venda de Ativos Florestais para o Banco BTG Pactual/Timber IX”, VOTA-SE por NEGAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários.

2.3) DA MULTA QUALIFICADA.

Como relatado alhures, além da constituição dos créditos tributários de ofício, a fiscalização entendeu também por qualificar a multa de ofício.

Quando se analisa o Relatório de Fiscalização, o agente autuante, após citar os dispositivos legais (artigo 44, §1, da Lei 9.340/1996 e artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964), assim fundamentou a qualificação da multa:

O sujeito passivo Princesa S/A agiu dolosamente na sonegação, fraude e conluio previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, mediante as condutas de: a) não oferecer a tributação os vultosos ganhos de capital na alienação de fazendas pela Princesa S/A à Agroflorestal 2HH Ltda; b) não oferecer à tributação os vultosos ganhos de capital na venda de ativos florestais da Princesa para o Banco BTG Pactual/Timber IX; c) não contabilizar nem declarar os vultosos débitos de IRPJ e CSLL incidentes sobre referido ganho de capital; d) distribuir dividendos no montante de 73 milhões de reais (lucros existentes no balanço de 31 de outubro de 2015) em benefício de Marquesa S/A (Grupo Jari), Socer (Grupo Resinas) e Resinas Brasil (Grupo Resinas), que são valores provenientes da sonegação fiscal de receitas, em detrimento de pagamento dos tributos apurados.

Ademais, as empresas Resinas Brasil Indústria e Comércio Ltda e Socer RB Indústria e Comércio Ltda, controladoras da Princesa até a data de 23/11/2015; Marquesa S/A, controladora da Princesa; Santa Andrea Agropecuária Ltda, controladora da Princesa a partir de 23/11/2015; mesmo sabendo do ganho de capital na alienação dos imóveis e ativos florestais, que anteriormente foram reavaliados/avaliados a valor justo com tributação diferida, deixaram de regularizar a situação tributária da controlada Princesa, num evidente intuito de sonegação e fraude em conluio.

Nada mais!

A Recorrente Princesa S/A alega, em síntese, que “*não restou provada ou mesmo indicada qualquer hipótese de sonegação, fraude ou conluio, pois a Recorrente e suas empresas parceiras, do Grupo Jari ou do Grupo Resinas, não praticaram ou deixaram de praticar quaisquer atos com o intuito de impedir ou retardar o pagamento de tributos.*”.

As Recorrentes Agroflorestal 2HH Ltda. e Socer Rb Indústria e Comércio Ltda., em tópico específico e de forma bastante alongada, em 14 páginas, defendem também que não houve a comprovação das condutas fraudulentas e/ou dolosas capazes de ensejar a qualificação da multa de ofício.

De fato, assiste razão às Recorrentes

Como sabido, o parágrafo 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina a aplicação da penalidade em dobro quando constatada a prática de alguma das condutas previstas no artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964. Cita-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, os dispositivos da Lei nº 4.502/64 que autorizam a qualificação da multa são os seguintes:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72

Contudo, quando se analisa os dispositivos legais acima transcritos e, principalmente, os fatos que, de alguma forma, foram fundamentais, aos olhos da fiscalização, para a qualificação da multa, entende-se que esta qualificação não deve prevalecer. Explica-se.

Em primeiro lugar, não se pode olvidar que toda a acusação fiscal é no sentido de que houve omissões de receitas por parte da Recorrente Princesa S/A, na medida em que teria deixado de reconhecer o ganho de capital obtido com a transferência de suas Fazendas na integralização do capital social na Agroflorestal 2HH e na venda de ativos ao Banco BTG.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais há muito rechaça a possibilidade de qualificação de multa quando há simples omissão de receitas, sem a devida comprovação do caráter fraudulento do contribuinte. Esta é a inteligência da Súmula CARF nº 14, que tem a seguinte redação: *“A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”*.

No presente caso, em que pese ter sido demonstrado ao longo do presente voto que, de fato, houve ganhos de capital nas operações realizadas, não se vislumbra qualquer conduta do contribuinte praticada com o intuito de esconder e/ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da fiscalização.

Pelo contrário: todas as operações foram devidamente contabilizadas e documentadas, sendo que o agente autuante tomou conhecimento destas operações no procedimento de fiscalização com a simples análise das demonstrações contábeis e fiscais, bem como através dos documentos que foram fornecidos pelo próprio contribuinte.

Em que pese haver divergência quanto ao nascimento ou não da obrigação tributária – não se pode olvidar que as Recorrentes trouxeram sólidos fundamentos para defender

a ausência de ganho de capital nas operações – não restou demonstrado que os contribuintes tinham a intenção de ocultar da fiscalização e ou retardar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária.

Por outro lado, não convence, como motivo para a qualificação da multa, o fato de a fiscalização ter dito que houve distribuição *“de dividendos no montante de 73 milhões de reais (lucros existentes no balanço de 31 de outubro de 2015) em benefício de Marquesa S/A (Grupo Jari), Socer (Grupo Resinas) e Resinas Brasil (Grupo Resinas), que são valores provenientes da sonegação fiscal de receitas, em detrimento de pagamento dos tributos apurados”*.

Ora, as contribuintes entendiam (e, a princípio, pelo teor das defesas apresentadas, continuam entendendo) que, nas operações realizadas, não houve ganho de capital e, por isso, se fosse correto esse entendimento, tendo apurado lucro no exercício, nada mais natural do que a distribuição de dividendos aos seus sócios. Se houve, posteriormente, uma interpretação oposta por parte da fiscalização, não se pode condenar aquela distribuição dos lucros.

Assim, por se entender que não houve comprovação das condutas fraudulentas ou dolosas, não há como prevalecer a qualificação da multa de ofício realizada pelo agente autuante.

Por todo o exposto, VOTA-SE por DAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários nesta parte, para afastar a qualificação da multa de ofício.

2.4) DAS RESPONSABILIDADES TRIBUTÁRIAS.

Por fim, cumpre analisar a imposição das responsabilidades tributárias.

No Relatório da Fiscalização, o agente autuante indicou como responsáveis solidários à Princesa S/A as empresas pertencentes aos Grupos Jari e Resinas, quais sejam: Marquesa S/A, Agroflorestral 2HH, Santa Andrea Agropecuária Ltda. e Socer RB Indústria e Comércio Ltda..

De acordo com o agente autuante, a administração e direção da Princesa S/A era realizada por pessoas ligadas ao grupo Jari e Resinas e esses grupos *“foram responsáveis pelas operações que resultaram: na omissão do ganho de capital na venda de ativos florestais da Princesa para o Banco BTG/Timber IX em junho de 2015; e na omissão de ganho de capital na alienação de fazendas da Princesa à Agroflorestral 2HH em novembro de 2015”*.

Em sequência, a fiscalização aponta as condutas das empresas, que, no seu entendimento, dariam ensejo à responsabilização com base no artigo 124, inciso I do CTN. Em síntese, o agente autuante demonstra quais as condutas de cada uma das empresas nas operações que deram origem aos ganhos de capital.

Não houve a imputação de responsabilidade aos administradores, pessoas físicas, das entidades.

As responsáveis Marquesa S/A e Santa Andrea Agropecuária Ltda., nos Recursos Voluntários apresentados, combatem a acusação fiscal, afirmando que *“o interesse comum a que faz menção o art. 124, I do CTN não deve ser apenas um interesse econômico, mas também um interesse jurídico nas situações que ensejaram as supostas omissões de ganho de capital, o que não existe no caso presente”*.

Alegam, neste sentido, que não houve dolo nas condutas apontadas pela fiscalização, afirmando que os atos praticados, tais como obtenção de laudos de avaliação e contabilização das operações, não são suficientes para se imputar a responsabilidade, uma vez que praticados nos termos da legislação.

Já as responsáveis Agroflorestal 2HH e Socer RB Indústria e Comércio Ltda. afirmam, em síntese, que não possuíam “qualquer envolvimento e qualquer interesse jurídico na realização” das duas transações que deram ensejo aos ganhos de capital apontados como omitidos pela fiscalização.

No acórdão recorrido, a Turma de Julgamento a quo manteve a responsabilização, sob o entendimento de que, *“em suma, as empresas que tenham participado das operações de reorganização societária e/ou de distribuição de dividendos, operações essas relacionadas com a omissão dos ganhos de capital em litígio, apresentando interesse comum na situação vinculada aos fatos jurídicos tributários, devem ser solidariamente responsabilizadas”*.

Assim, após transcrever as “condutas” de cada uma das empresas, tal como constou no Relatório de Fiscalização, a DRJ de Curitiba, no acórdão proferido, concluiu que estaria *“correto o estabelecimento da responsabilidade solidária das empresas Marquesa S/A, Socer RB Indústria e Comércio Ltda, Santa Andrea Agro Pecuaria Ltda e Agroflorestal 2HH Ltda, que integram os grupos econômicos Jari e Resinas, nos termos do art. 124, I, do CTN, que estabelece a solidariedade pelo adimplemento das obrigações tributárias entre as pessoas que possuem interesse comum na situação que constitui o fato gerador”*.

Não se pode concordar com a conclusão da fiscalização, que acabou sendo ratificada pela DRJ. De fato, assiste razão aos responsáveis .

No que tange à imputação de responsabilidade tributária com base no artigo 124, inciso I do CTN, este julgador tem uma visão mais restrita para a aplicação do dispositivo em comento, que tem a seguinte redação:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

A leitura deste dispositivo leva o intérprete à conclusão de que o "interesse comum" está atrelado ao fato gerador da obrigação tributária. Assim, para ser responsável solidária pelos créditos tributários, a pessoa (seja ela física ou jurídica) tem que ter tido participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária. Ou seja, a expressão "interesse comum" se dirige às pessoas que, de alguma forma, participaram do fato (critério material) descrito no antecedente da regra matriz.

Esse entendimento já foi exarado por este colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Veja-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Data do fato gerador: 31/03/2011 ALIENAÇÃO. PESSOA FÍSICA. SÓCIO, SIMULAÇÃO.

As transformações societárias realizadas pelas sócias da autuada e que foram o foco da presente autuação, visaram desmembrar parte do acervo operacional da Autuada (incluído o atribuído pela sócia que permaneceu), para ser vendida a outra empresa, pela pessoa física do sócio; o processo de transferência para a pessoa física do sócio envolveu o valor contábil do acervo e a venda pela pessoa física se deu pelo valor de mercado, incidindo a tributação à alíquota de 15% , caracterizando que as operações foram simuladas, dado que o objetivo foi a venda de parte do acervo pela pessoa jurídica.

Assunto: Normas de Administração Tributária Data do fato gerador: 31/03/2011 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

IR RECOLHIDO. DEDUÇÃO.

Procede o pleito da autuada e da pessoa física que efetuou os recolhimentos, de que os valores de Imposto de Renda recolhidos pela pessoa física, em relação à mesma transação autuada na pessoa jurídica, sejam deduzidos dos valores de IRPJ exigidos da autuação, antes da aplicação da multa de ofício e dos juros de mora, uma vez que aquela operação foi descaracterizada, porém o imposto foi recolhido espontaneamente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 31/03/2011 JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da autuada, como foram os responsáveis pelas operações societárias que resultaram na autuação.

VOTO DE QUALIDADE. ART. 112, CTN.

Descabe aplicação do art. 112 do CTN, no caso de empate de votação no CARF. (Acórdão nº 1201-001.778 - Processo nº 16561.720079/2015-68 - Sessão de 21/06/2017) (destacou-se)

O Superior Tribunal de Justiça também tem entendimento fixado neste sentido, como se observa do julgado, cuja ementa segue citada abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SUJEIÇÃO PASSIVA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas" (HARADA, Kiyoshi. 'Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador')" (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009).

2. "Para se concluir sobre a alegada solidariedade entre o banco e a empresa de arrendamento para fins de tributação do ISS, seria necessária a reapreciação do contexto fático-probatório, providência inadmissível em sede de recurso especial, consoante a Súmula 7/STJ" (AgRg no AREsp 94.238/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 16/10/2012). No mesmo sentido: AgRg no Ag 1.415.293/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 21/09/2012.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 27/03/2015) (destacou-se)

Assim, na imputação de responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN, é dever do agente que promove a autuação comprovar que os eventuais responsáveis, de alguma forma, tenham "*interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal*".

Neste sentido, entende-se, com Andréa M. Darzé, que as hipóteses que autorizam a imputação de responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN, são bem restritas. Confira-se os ensinamentos daquela professora:

"Em estreita síntese, entendemos que o artigo 124, I do CTN, serve como fundamento para imputação de obrigação solidária apenas nos casos em que,

i. consistindo o suporte factual do tributo em situação jurídica, exista mais de uma pessoa realizando a sua materialidade, como ocorre, por exemplo, na incidência do IPTU ou do IPVA, em que dois ou mais sujeitos são proprietários do mesmo imóvel ou veículo automotor, respectivamente;

ii. nos casos em que o suporte de fato da tributação configura negócio bilateral, caracterizado pela presença de sujeitos em posições adversas e, por isso mesmo, com o objetivos diferentes, a solidariedade poderá instalar-se apenas entre as pessoas que integrem o mesmo polo da relação e tão-somente se estiverem efetivamente praticando o verbo tomado pelo legislador como critério material do gravame. É o que se verifica, por exemplo, 'no ITBI, quando dois ou mais são compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador". (DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010. pág. 239)

No presente caso, entende-se que, em que pese participarem do mesmo grupo econômico, os atos praticados por cada uma das entidades não são suficientes para se comprovar o interesse comum no nascimento da obrigação tributária.

É que, os fatos indicados pelo agente autuante, tal como a obtenção de laudos, a contabilização, a distribuição de lucros, foram realizados sob o entendimento de que não haveria sido apurado ganho de capital nas operações realizadas pela Princesa S/A, mesmo que posteriormente tivessem sido criticadas pela fiscalização.

Por outro lado, como demonstrado no tópico acima, entende-se que a fiscalização não conseguiu comprovar a prática de condutas dolosas e/ou fraudulentas por parte das entidades. E mesmo que houvesse essa comprovação, seria o caso de imputação da responsabilidade aos gestores da Princesa S/A e nunca uma responsabilidade solidária às empresas participantes de Grupos econômicos que possuíam uma parceria na realização das atividades (joint-ventures).

O que se depreende do conjunto probatório acostado aos autos é de que as responsáveis atuaram dentro da licitude, em que pese a Princesa S/A não ter reconhecido ganhos de capital nas operações realizadas.

Veja-se que, no presente caso, o "interesse comum" não está caracterizado, sendo que algumas das entidades indicadas como responsáveis, com o encerramento da Joint-venture se encontravam em posições antagônicas. Por isso, não deve ser mantida a responsabilidade solidária ao pagamento dos créditos tributários constituídos pela fiscalização, com base no artigo 124, inciso I do CTN.

Desta forma, neste ponto, vota-se por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado pelas responsáveis.

2.4) JUROS SOBRE A MULTA.

As Recorrentes Agroflorestal 2HH Ltda e Socer RB Indústria e Comércio Ltda., nos extensos recursos apresentados, se insurgem em longo tópico acerca da incidência de juros sobre a multa aplicada.

Contudo, na data em que os apelos foram assinados pela procuradora, qual seja 06/06/2019, já estava vigente a súmula CARF nº 108, que tem a seguinte redação:

Súmula CARF nº 108 - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

A par de toda a argumentação apresentada, sendo essa súmula vinculante, nos termos da Portaria ME nº 129 de 01/04/2019 (DOU de 02/04/2019), cabe a este relator tão somente NEGAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários neste ponto.

2.5) DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA PENALIDADE APLICADA.

Por fim, sem maiores divagações, não se pode dar provimento ao pedido da Recorrente Princesa S/A, para que seja reconhecido o caráter confiscatório da penalidade aplicada.

Como sabido, nos termos da Súmula nº 02, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Assim, como não há uma decisão do Poder Judiciário de caráter vinculante, que afaste a aplicação da penalidade imposta pelo agente autuante, com base na legislação válida e vigente no ordenamento jurídico, não há como prover o pleito da Recorrente.

Desta feita, VOTA-SE por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário neste ponto.

3) DAS CONCLUSÕES.

Por todo o aqui exposto, VOTA-SE:

1) Por REJEITAR as preliminares de nulidades apontadas nos Recursos Voluntários, como demonstrados nos tópicos em específico.

2) DAR PROVIMENTO PARCIAL aos Recursos Voluntários, para:

2.1) afastar a constituição dos créditos tributários relativos à “Infração 01 - *ganho de capital na alienação fazendas à Agroflorestal 2HH*”, uma vez que a fiscalização equivocou-se na quantificação do crédito tributário.

2.2) afastar a imposição da multa de ofício qualificada;

2.3) afastar a responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN.

3) NEGAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários na parte em se insurgem em relação à “infração 02”, à incidência de juros sobre a multa de ofício e quanto ao caráter confiscatório da penalidade.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

Fl. 36 do Acórdão n.º 1302-005.708 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15940.720028/2018-51