



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

**Processo n°** 16561.720048/2011-83  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-001.610 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de fevereiro de 2015  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrentes** VOTORANTIM CIMENTOS S/A (sucessora por incorporação de VOTORANTIM CIMENTOS BRASIL LTDA, CIMENTO RIO BRANCO S/A, CIMENTO TOCANTINS S/A e COMPANHIA CIMENTO PORTLAND ITAÚ)  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2007, 2008

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. MOTIVAÇÃO UNICAMENTE TRIBUTÁRIA NÃO VERIFICADA. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. POSSIBILIDADE DE ADOÇÃO DO CAMINHO MENOS ONEROSO. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.

Restou comprovado nos autos que a reorganização societária levada a efeito pela fiscalizada teve como finalidade principal a concentração de atividades em uma única entidade, sendo certo que essa reorganização ocorreu de fato e de direito. Presente a motivação empresarial extratributária, não se cuidando de atos ou negócios simulados ou de outra forma viciados, e havendo múltiplos caminhos que conduzissem ao resultado pretendido, não se pode desconsiderar aquele adotado pelo contribuinte ao único pretexto de se tratar do menos oneroso sob o aspecto tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior acompanhou o relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Alberto Pinto Souza Junior.

## Relatório

VOTORANTIM CIMENTOS S/A (sucessora por incorporação de VOTORANTIM CIMENTOS BRASIL LTDA, CIMENTO RIO BRANCO S/A, CIMENTO TOCANTINS S/A e COMPANHIA CIMENTO PORTLAND ITAÚ, já qualificada nestes autos, foi autuada e intimada a recolher crédito tributário no valor total de R\$ 448.208.587,37, discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, às fls. 10755, 10773, 10791, 10799 e 10807.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito.

A contribuinte anteriormente qualificada foi notificada da lavratura de oito autos de infração em que foram constituídos créditos tributários relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativos aos anos-calendário 2006 e 2007, das pessoas jurídicas Votorantim Brasil Ltda (CNPJ nº 96.824.594/0001-24), Cimento Rio Branco S/A (CNPJ nº 64.132.236/0001-64), Cimento Tocantins S/A (CNPJ nº 00.065.557/0001-00) e Companhia Cimento Portland Itaú (CNPJ nº 24.030.025/0001-04), em relação às quais a autuada é sucessora por incorporação.

Os fatos que fundamentam a autuação estão descritos no “Termo de Verificação Fiscal – IRPJ e Reflexos” (fls. 10.710/10.737) que, em síntese, são os seguintes:

a. O procedimento de fiscalização junto à Votorantim Cimentos S/A iniciou-se em 11/06/2010 com o objetivo de verificar o cumprimento das obrigações tributárias de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2006 a 2010 e, em 08/01/2011, passou a contar com mais dois novos Auditores-Fiscais, em face da constatação de ocorrência de possíveis ilícitos tributários envolvendo as empresas Votorantim Cimentos Brasil Ltda, Cimento Rio Branco S/A, Cimento Tocantins S/A e Companhia Cimento Portland Itaú;

b. O andamento da ação fiscal foi significativamente prejudicado pela demora na entrega, por parte do contribuinte, da documentação solicitada, e pelo atendimento insatisfatório das intimações;

c. A empresa Votorantim Cimentos Brasil Ltda. (CNPJ nº 96.824.594/0001-24), denominada Cimex Comércio e Indústria de Cimentos Ltda. até janeiro de 2006, iniciou suas atividades em 09/08/1993 e, desde então, vinha optando pelo regime de tributação com base no lucro real, sendo que, apesar de registrar um ativo imobilizado de cerca de R\$ 6,5 milhões, nunca fora lucrativa, à exceção do ano-calendário de 1995, cujo resultado fiscal foi de pífios R\$ 32,9 mil;

d. A contribuinte apurava prejuízos fiscais seguidos, apresentando baixo nível de atividades – sendo que em 2005, não registrou receita bruta e custo na demonstração de resultado – situação que a desobrigava ao recolhimento de IRPJ e CSLL, causando estranheza que, em 2006, adotou o lucro presumido, regime de tributação que obriga o contribuinte ao pagamento de IRPJ e da CSLL sempre que auferir receita bruta, independentemente do resultado ser lucro ou prejuízo, além de estar impedida de compensar os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL anteriormente acumulados;

e. A então Cimex Comércio e Indústria de Cimentos Ltda, de acordo com a Dipj 2005 AC 2004 (fls. 530 a 599) tinha como principal sócia a Cimento Tocantins S/A, detentora de 99,99% de seu capital social que, em 30/12/2005, de R\$ 8.852.549,00, foi aumentado para R\$ 89.180.632,00, acarretando a modificação do quadro societário, passando a figurar a Votorantim Participações S/A, CNPJ nº 61.082.582/000197, com 90,07% de participação societária, e a **Votorantim Cimentos S/A**, CNPJ nº 01.637.895/000132, com 9,93%;

f. Em **01/03/2006**, a **Cimento Rio Branco S/A**, entra no quadro societário da Votorantim Cimentos Brasil Ltda (denominada Cimex Comércio e Indústria de Cimentos Ltda até janeiro de 2006), na qual subscreve aumento de capital no valor de R\$ 799.672.846,00, totalmente integralizado com a conferência de bens e direitos integrantes de seu ativo imobilizado, conforme Alteração do Contrato Social da empresa investida deliberada nessa data e arquivada na Jucesp em 16/03/2006 (fls. 209 a 246);

g. Em **02/05/2006**, são admitidas mais duas sócias, a **Cimento Tocantins S/A** e a **Companhia Cimento Portland Itaú**, que subscrevem capital nos valores de R\$ 212.738.885,00 e R\$ 180.194.368,00, respectivamente, também integralizados com a conferência de bens e direitos integrantes de seus ativos imobilizados, conforme Alteração do Contrato Social da empresa investida e arquivada na Jucesp em 22/05/2006 (fls. 247 a 255);

h. Em 21/11/2006, há a incorporação das Cimento Rio Branco S/A, Cimento Tocantins S/A e Companhia Cimento Portland Itaú pela Votorantim Cimentos S/A, podendo ser observado, num intervalo inferior a 12 meses, as seguintes modificações no capital social e no quadro societário da Votorantim Cimentos Brasil Ltda:

DATA	QUADRO SOCIETÁRIO	CAPITAL SOCIAL
29/12/2005	99,99% - Cimento Tocantins S/A	R\$ 8.852.547,00
30/12/2005	90,07% - Votorantim Participações S/A 9,93% - Votorantim Cimentos S/A	R\$ 89.180.632,00
01/03/2006	89,97% - Cimento Rio Branco S/A 9,04% - Votorantim Participações S/A 0,99% - Votorantim Cimentos S/A	R\$ 888.853.478,00
02/05/2006	62,39% - Cimento Rio Branco S/A 16,60% - Cimento Tocantins S/A 14,06% Cia Cimento Portland Itaú 6,27% - Votorantim Participações S/A 0,69% - Votorantim Cimentos S/A	R\$ 1.281.786.731,00
21/11/2006	6,27% - Votorantim Participações S/A 93,73% - Votorantim Cimentos S/A	R\$ 1.301.999.887,00

i. Cimento Rio Branco S/A, Cimento Tocantins S/A e Companhia Cimento Portland Itaú, ao conferirem seus ativos imobilizados para fins de aumento de capital da Votorantim Cimentos Brasil Ltda. (ex-CIMEX), também deslocaram as receitas geradas por seus parques industriais para a investida que, por ter se mantido

praticamente inoperante até 2005, pôde optar pela tributação com base no lucro presumido no ano-calendário de 2006 e, assim, proporcionar uma tributação menos onerosa dos resultados daquelas, além de possibilitar que todo o estoque de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL acumulados por esta fosse aproveitado no ano-calendário 2007;

j. As três novas sócias da Votorantim Cimentos Brasil Ltda. tinham aderido ao Refis em 28/04/2000 e, valendo-se da prerrogativa do art. 9º do Decreto nº 3.431/2000, estavam submetendo seus resultados à tributação com base no lucro presumido, o que foi alterado para o ano-calendário 2006 quando, antes do aumento de capital, as sócias já haviam feito a opção irrevogável pelo lucro real, pois em 24/02/2006 efetuaram pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro sob código de arrecadação “2362 IRPJ- PJ OBRIGADAS AO LUCRO REAL – ENTIDADES NÃO FINANCEIRAS – ESTIMATIVA MENSAL”;

k. Ante ao inadequado atendimento da Votorantim Cimentos S/A à intimação para reconstituir a escrituração da Cimento Rio Branco S/A, Cimento Tocantins S/A e Companhia Cimento Portland Itaú, relativa ao período de 01/01/2006 a 21/11/2006, com a alocação das receitas, custos e despesas de cada uma delas aos respectivos parques produtivos transferidos artificialmente à fiscalizada, o lucro de cada uma delas foi arbitrado com base na aplicação do índice de 1,5 sobre o lucro real relativo ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com base nas leis comerciais e fiscais;

l. A conferência dos parques produtivos das três investidoras para o aumento do capital da Votorantim Cimentos Brasil Ltda, por não revelar qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser a economia tributária, representou, ainda, uma burla à vedação legal de aproveitamento de prejuízos fiscais da sucedida pela sucessora, pois embora seja diversa da figura jurídica de incorporação, os efeitos alcançados são contrários ao espírito da lei, motivando a glosa da compensação de prejuízo fiscal de R\$ 4.618.941,22 e da base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 4.669.066,76, efetuadas na apuração das bases de cálculo tributáveis da Votorantim Cimentos Brasil Ltda, referentes ao ano-calendário de 2007.

Tendo em vista o apurado, foram lavrados, conforme preceitua o artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, os seguintes Autos de Infração:

- IRPJ com base nos artigos 13 da Lei nº 9.718/1998, alterada pela Lei nº 10.637/2002, 2º e 3º da Lei nº 9.430/1996, 47, inciso II, "b", IV, e 51, inciso I, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 129 e 132 da Lei nº 5.172/1966, 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987, 247, 250, inciso III, 251 e parágrafo único, 514, 530, inciso II do RIR/1999, constituindo créditos tributários, calculados até 30/11/2011, no valor de R\$ 176.508.633,49 (ARBITRAMENTO AC 2006) (Cimento Rio Branco S/A, fls. 10742), R\$ 63.790.222,47 (ARBITRAMENTO AC 2006) (Cimento Tocantins S/A, fls. 10760), R\$ 86.733.732,42 (ARBITRAMENTO AC 2006) (Companhia Cimento Portland Itaú, fls. 10778) e R\$ 2.481.410,68 (COMPENSAÇÃO INDEVIDA PREJ FISC AC 2007) (Votorantim Cimentos Brasil Ltda, fls. 10794);

- CSLL com base nos artigos 13 da Lei nº 9.718/1998, alterada pela Lei nº 10.637/2002, 2º e 3º da Lei nº 9.430/1996, 47, inciso II, "b", IV, e 51, inciso I, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 2º e 3º da Lei nº 7.689/1988, 16 da lei nº 9.065/1995, 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987, 22 da MP nº 2.15835/ 2001, 129 e 132 da Lei nº 5.172/1966, constituindo créditos tributários, calculados até 30/11/2011, no valor de R\$ 63.563.059,51 (ARBITRAMENTO AC 2006) (Cimento

Rio Branco S/A, fls. 10749), R\$ 22.984.431,52 (ARBITRAMENTO AC 2006), (Cimento Tocantins S/A, fls. 10767), R\$ 31.244.095,12 (ARBITRAMENTO AC 2006) (Companhia Cimento Portland Itaú, fls. 10785) e R\$ 903.002,16 (COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BC NEG CSLL AC 2007) (Votorantim Cimentos Brasil Ltda, fls. 10802);

O enquadramento legal das multas de ofício é o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. O enquadramento legal dos juros de mora é o artigo 6º, § 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Intimada da autuação via postal em 13/12/2011, a teor do “Aviso de Recebimento – AR” de fl. 10810, a contribuinte apresentou impugnações aos feitos fiscais em 11/01/2012, conforme atestado às fls. 11479, cujas razões, deduzidas às peças de fls. 10834/11266, em resumo, adiante se seguem:

i. Preliminarmente, o lançamento é nulo em razão de não ter sido explicitada a norma jurídica que permitiria desconsiderar os pagamentos de IRPJ feitos com base no lucro presumido da empresa Votorantim Cimentos Brasil Ltda. e tributar, pelo lucro real, empresas já extintas por incorporação, em ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório;

ii. Tudo o que foi possível apresentar nos prazos fixados foi apresentado, exceto dados que remontavam período superior ao quinquênio legal – porque não faziam parte do MPF – e da reconstituição da escrita contábil das empresas acima referidas – tarefa essa a que estavam incumbidas as próprias autoridades, que buscavam saber qual seria o lucro real de cada uma das empresas no ano-calendário de 2006, caso não tivesse ocorrido o aporte de capital na empresa Votorantim Cimentos Brasil Ltda;

iii. Quanto à afirmação de que a Impugnante não teria esclarecido o porquê da opção pelo aumento de capital em detrimento da incorporação, importa destacar que: a opção é decorrência natural da livre iniciativa; por força da legislação societária, a concordância dos acionistas minoritários impedia que, logo ao início do ano, se tivesse autorização para realização de incorporação (das demais sociedades por parte da Cimento Rio Branco S/A — por exemplo); e, as empresas Cimento Rio Branco S/A e Cia. de Cimento Portland Itaú não possuíam certidão negativa de tributos e contribuições federais no início do ano de 2006 (docs. 06 e 07), impedindo que fossem incorporadas ou que elas incorporassem as demais sociedades nos prazos estipulados para a implementação da reorganização;

iv. As intimações foram devidamente respondidas e, em relação àquela relativa ao Termo de Intimação nº 4, é particularmente relevante, na medida em que o contribuinte explica o porquê do aporte de capital dos ativos de Cimento Rio Branco na então denominada CIMEX (Votorantim Cimentos do Brasil Ltda.);

v. Não houve resistência, desídia ou má vontade por parte da ora Impugnante em atender às intimações, sendo que a pontual demora na apresentação de um ou outro documento está bem justificada, seja pela complexidade da documentação solicitada, quer pela repentina mudança do escopo e do período da fiscalização, quer pela alteração, por parte do fisco, do local de entrega dos documentos (de São Paulo para São José do Rio Preto);

vi. Ao que parece, diante da impossibilidade de completar o reconhecidamente complexo trabalho de fiscalização em razão da aproximação do prazo decadencial para efetuar eventual lançamento, preferiram as autoridades

fiscais atribuir indevida culpa ao contribuinte pela falta de elementos para a conclusão de seus trabalhos a reconhecer que suas infundadas suspeitas a respeito dos aportes de capital na empresa Votorantim Cimentos Brasil Ltda. nada tinham de irregular;

vii. Houve nova **fiscalização sobre o mesmo exercício e sobre o mesmo fato**, como se verifica do incluso Mandado de Procedimento Fiscal — Diligência nº 08.1.10.00-2008-00370-8 (doc. 24), as autoridades da Receita Federal do Brasil da Delegacia da Receita Federal em Sorocaba, **em 2008**, fiscalizaram a empresa para "verificação do laudo de avaliação e demais documentos que deram origem ao aporte de capital e a transferência de produção e faturamento" (estes ocorridos, obviamente, em 2006);

viii. Assim, o auto-lançamento realizado pelo contribuinte (opção pelo lucro presumido) passou pelo crivo da primeira fiscalização, sendo que uma nova fiscalização sobre o mesmo fato só poderia ser admitida na estrita hipótese de que trata o artigo 149, inc. IX, do CTN, tanto assim é que o artigo 906 do Regulamento do IR (reproduzindo normas do art. 7º, parágrafo 2º, da Lei 2.534/54 e do art. 34 da Lei 3.470/58) condiciona uma segunda fiscalização à prévia e fundamentada ordem da autoridade superior;

ix. O que se verifica da segunda fiscalização é um incrível esforço para se tentar convencer que o contribuinte teria deixado de colaborar com esta (que repetia a verificação daquilo que foi visto pela primeira delas), para, a partir dessa falsa ideia, pavimentar a estrada da desconsideração do ato jurídico válido e chegar a um destino totalmente equivocado: o arbitramento arbitrário do lucro;

x. O Direito Brasileiro não prevê possibilidade de desconsideração, para efeitos fiscais, de ato jurídico válido, impossibilidade decorrente da falta de regulamentação do art. 116, parágrafo único, do CTN;

xi. A administração pública está obrigada a obedecer, dentre outros, ao princípio da legalidade, impondo-se à Delegacia de Julgamento e ao CARF proverem a presente impugnação para reconhecer a total ausência de fundamento legal, isto é, de norma jurídica vigente, que permita a desconsideração de ato jurídico válido para efeitos fiscais;

xii. As empresas de cimento iniciaram as atividades na cidade de Votorantim, Estado de São Paulo, em 1936, sendo que até o ano de 2005, a Impugnante possuía 63 (sessenta e três) diferentes empresas, todas elas subordinadas, em termos societários, à Votorantim Participações (VPAR), o que motivou a reorganização dessa área, buscando, a partir da simplificação das operações, concentrar a atividade de produção em uma única pessoa jurídica, proporcionando maior sinergia operacional, bem como uma significativa redução dos gastos incorridos para a manutenção da anterior, e mais complexa;

xiii. A estruturação em tela permitiu que fosse reduzido o quadro de empregados em 35,90%, constatando-se das inclusas cópias de DIPJ das sociedades (docs 25 a 28), que as empresas possuíam em conjunto 3.305 empregados no final do ano de 2005 e já em 31/12/2006, esse total passou a ser de 2.432;

xiv. A nova estrutura também permitiu a eliminação de várias obrigações fiscais e societárias fixadas pelas normas federais, estaduais e municipais, que reduziam a competitividade e a lucratividade na estrutura anterior, sendo ilustrativo a operação feita por meio da então denominada Votorantim Cimentos Brasil Ltda., na qual se reduziu de 04 para 01 o número de DIPJ, de 48 para 12 o número de

DCTF, de 04 para 01 o nº de DIRF e de 48 para 12 o número de DACON apresentadas à Receita Federal do Brasil;

xv. As próprias autoridades fiscais reconhecem a existência de substância econômica e de propósito negocial, conforme deixaram consignado no auto de infração, sendo também incontestes a provar tal materialidade o fato de que a reestruturação sobrevive até os dias atuais;

xvi. A empresa Votorantim Cimentos Brasil Ltda., no ano-calendário de 2005, apurou receita bruta inferior ao limite de R\$ 48.000.000,00 e, assim, poderia, em 2006, ter optado pela apuração do IRPJ/CSLL pela sistemática do lucro presumido e se tivesse incorporado diretamente a Cimento Rio Branco, a Cimento Tocantins e a Cia. de Cimento Portland Itaú, ao invés de receber aporte de capital das mesmas, tal como sugerido pela fiscalização, chegar-se-ia ao mesmo resultado, com o qual não concordara inicialmente: na sujeição de todas as receitas pela tributação pelo lucro presumido, o que está a demonstrar que não ocorreu qualquer abuso de forma, artificialismo por parte do contribuinte;

xvii. O arbitramento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro foi efetuado com fundamento no disposto no artigo 51, inciso I, e § 2º, da Lei nº 8.981/95, isto é, à razão de 150% do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica adotou esse regime de tributação, o que está em desconformidade com a lei, pois tal hipótese só poderia ser aplicada caso a receita não fosse conhecida;

xviii. A receita bruta era e é de conhecimento de todos, porquanto serviu de base para o recolhimento do IR/CSLL com base no lucro presumido e, em segundo lugar, o próprio relatório da fiscalização revela que as autoridades a conheciam;

xix. Ademais, aplicando indevidamente o critério de arbitramento pelo último lucro real conhecido, e considerando-se que os aportes de capital ocorreram por parte da Cimento Rio Branco em 01/03/2006 (10 meses) e por parte da Cimento Tocantins SA. e da Cia. de Cimento Portland Itaú em 02/05/2006 (8 meses), houve uma desproporcionalidade entre o período arbitrado e o período que, por hipótese, poderia estar sujeito ao arbitramento, o que também invalida os cálculos;

xx. Esquecem as autoridades lançadoras de deduzir, do montante apurado, aquilo que já fora recolhido (ainda que tido por incorreto) pela Impugnante, a teor dos DARF anexos (docs. 29/30), correspondendo à empresa Votorantim Cimentos Brasil Ltda, no ano-calendário de 2006, a título de IRPJ e CSLL, apurados pelo lucro presumido, as quantias de R\$ 25.265.094,00 e R\$ 47.954.070,00, enquanto às receitas havidas antes das incorporações, foram recolhidos pela sistemática do lucro real os seguintes valores: Cimento Rio Branco S/A, R\$ 8.554.727,35 (IRPJ) e R\$ 4.403.856,64 (CSLL); Cimento Tocantins S/A, R\$ 2.642.659,33 (IRPJ) e R\$ 2.661.251,84 (CSLL); e, Cia. Cimento Portland Itaú, R\$ 4.192.375,16 (IRPJ) e R\$ 3.169.068,88 (CSLL);

xxi. Assim, caso realizado o arbitramento, deveria ser efetuado a partir da aplicação do percentual de 9,6% (base presumida de 8%, acrescida de 20%) e de 14,4% (base presumida de 12%, acrescida de 20%) sobre a receita bruta de 2006, sendo que, depois de aplicadas as respectivas alíquotas do IRPJ e da CSLL, dos respectivos valores apurados deveriam ser deduzidas as importâncias já recolhidas durante o ano-calendário 2006;

Ao final, pede o acolhimento das preliminares, se não, o reconhecimento da improcedência da autuação ou, subsidiariamente, a dedução dos valores já pagos a título de imposto de renda e contribuição social durante o ano-calendário 2006.

Posteriormente, apresenta aditamento da impugnação para que seja reconhecida a decadência dos lançamentos relativos ao ano-calendário de 2006 (fls. 11481/11484).

A 1ª Turma da DRJ em São Paulo - I / SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-043.435, de 31/01/2013 (fls. 11490/11518), considerou procedente em parte o lançamento, com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Data do fato gerador: 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006, 31/12/2007*

*DILIGÊNCIA. FISCALIZAÇÃO POSTERIOR.  
PROCEDIMENTOS FISCAIS DISTINTOS. PRÉVIA  
AUTORIZAÇÃO. DESNECESSIDADE.*

*É regular o lançamento decorrente de fiscalização realizada sem prévia autorização de Superintendente, Delegado ou Inspetor da Receita Federal do Brasil, sobre período objeto de diligência anterior, tendo em vista a natureza distinta dos procedimentos fiscais.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA.*

*O decidido quanto à infração que além de implicar o lançamento de IRPJ provoca o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) também se aplica a este outro lançamento naquilo em que for cabível.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do fato gerador: 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006, 31/12/2007*

*LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. PAGAMENTO. TERMO INICIAL. CONTAGEM.*

*A contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese de inexistência de pagamento antecipado, tem início do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou, a partir da ocorrência do fato gerador, quando constatado pagamento.*

*REGIME TRIBUTÁRIO. OPÇÃO NÃO Oponível AO FISCO.*

*PAGAMENTO ANTERIOR. ABATIMENTO. POSSIBILIDADE.*

*Tributos pagos de acordo com regime tributário não oponível ao Fisco podem ser abatidos daqueles lançados de ofício sobre o mesmo período de apuração.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Data do fato gerador: 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006, 31/12/2007*

*AUMENTO DE CAPITAL. CONFERÊNCIA DE ATIVOS. PROPÓSITO NEGOCIAL. AUSÊNCIA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. INOPONIBILIDADE.*

*Não são oponíveis ao fisco os efeitos tributários decorrente de operação desprovida de propósito comercial, consistente no aumento de capital de sociedade, mediante conferência de ativos produtivos de suas sócias, visando primordialmente o deslocamento das bases tributáveis destas para o regime tributário menos gravoso da investida.*

*ESCRITURAÇÃO. AUSÊNCIA. RECEITA BRUTA NÃO CONHECIDA. LUCRO ARBITRADO. LUCRO REAL. ÚLTIMO PERÍODO ESCRITURADO. CÁLCULO. MULTIPLICAÇÃO POR 1,5. POSSIBILIDADE.*

*Ausente escrituração de acordo com situação patrimonial abstraída dos efeitos de operação considerada inoponível ao Fisco, impossibilitando determinar o resultado de pessoa jurídica e de sua receita bruta, cabível arbitrar seu lucro mediante multiplicação do lucro real referente ao último período em que manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais por um inteiro e cinco décimos.*

*PREJUÍZO FISCAL. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA.*

*Compete a glosa de compensação de prejuízo fiscal realizada em decorrência de reorganização societária considerada ineficaz perante o fisco.*

### **Recurso de Ofício**

Como o sujeito passivo foi exonerado de crédito tributário (principal e multa) em valor superior ao limite de alçada (R\$ 1.000.000,00), a Turma Julgadora recorreu de ofício a este Colegiado. À época, esse procedimento era disciplinado pelo art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e, ainda, pela Portaria MF nº 3/2008.

Por amor à clareza, ressalto que o provimento parcial à impugnação do sujeito passivo se deveu a:

- a) Reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários da CSLL, no que se refere aos fatos geradores do ano-calendário 2006, praticados pela Companhia Cimento Portland Itaú.
- b) Redução dos valores lançados por arbitramento em Cimento Rio Branco S/A, Cimento Tocantins S/A e Cia. Cimento Portland Itaú, pela apropriação de valores pagos em 2006, no regime do lucro presumido, pela Votorantim Cimentos Brasil Ltda.

## **Recurso Voluntário**

Ciente da decisão de primeira instância em 05/03/2013, conforme Aviso de Recebimento à fl. 11532, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 03/04/2013 conforme carimbo de recepção à folha 11535.

No recurso interposto (fls. 11536/11608), a interessada separa suas alegações por tópicos, que são a seguir apresentados, em apertada síntese:

### **I – Os fatos e autuação**

A interessada resume, sob sua ótica, a concentração de atividades no setor de cimentos, objetivo da reorganização societária que levou a efeito, e a autuação discutida no presente processo.

### **II – Improcedência da motivação dos autos de infração**

#### **II.1 – Quanto à desqualificação dos atos jurídicos, seus fatos e direito aplicável**

A interessada protesta que a interpretação dada aos fatos pelos autuantes decorreria de uma ótica fiscalista divorciada da realidade e da lei. Reitera seu objetivo de concentrar a atividade cimenteira em uma única entidade, o que se realizou mediante aumento de capital da Votorantim Cimentos Brasil, subscrito pela Cimento Rio Branco, Cimento Tocantins e Portland Itaú e integralizado mediante conferência de ativos (quase a integralidade dos parques industriais). A seguir, a incorporação destas últimas pela Votorantim Cimentos S/A foi a alternativa empregada *“a fim de evitar controvérsias no âmbito societário ou perante credores, e inclusive tendo em vista tornar indiscutível que a Votorantim Cimentos Brasil aceitava a sucessão universal das obrigações daquelas entidades”*.

A recorrente busca fazer a distinção entre a reorganização empresarial aqui discutida e outros casos, discutidos inclusive no Judiciário. Sustenta que, no caso sob exame, seria *“infundado dizer que a incorporadora Votorantim Cimentos Brasil era uma simples casca, pois ela existia efetivamente há muito tempo, pertencia ao grupo e continuou a existir sem adotar a natureza jurídica e os traços identificadores de qualquer das incorporadas”*.

A contribuinte não nega os benefícios tributários obtidos. Mas alega que se tratou de meras consequências tributárias, obtidas pela escolha de um dos vários caminhos possíveis para a reorganização societária pretendida, com a concentração das atividades cimenteiras em uma única entidade. Essa concentração foi feita de fato e de direito, não apenas no papel, e persiste até hoje, os bens transferidos nunca mais voltaram a ser propriedade das respectivas alienantes.

A recorrente ressalta que os autuantes não teriam percebido que o objetivo (concentração da atividade cimenteira) já teria sido atingido pelos aumentos de capital, mais rapidamente até do que por uma incorporação direta, e que a incorporação não era necessária para os fins desejados. A incorporação somente ocorreu porque, com a transferência dos parques industriais, as três empresas incorporadas se tornaram desnecessárias.

A interessada tece comentários quanto à desconsideração de atos ou negócios jurídicos por falta de propósito negocial, que somente poderia ser feita pelo Fisco caso já houvesse sido regulamentado o § 1º do art. 116 do CTN. Ressalta que, no caso concreto, não

ocorreu a desqualificação de quaisquer atos ou negócios. Somente seria esse o caso se à desqualificação se seguisse a requalificação. No entanto, o Fisco simplesmente teria desqualificado os atos jurídicos realizados sem requalificá-los para sua verdadeira natureza jurídica, o que equivaleria, por sua ótica, a meramente desconsiderá-los, ou negar os próprios fatos.

A contribuinte colaciona jurisprudência administrativa e judicial em favor de suas alegações, e conclui que *“não se encontra no TVF motivação suficiente para as conclusões a que chegaram os seus autores, não podendo, por consequência, subsistir os respectivos lançamentos de IRPJ e CSL”*.

## **II.2 – Quanto ao critério de quantificação das exações fiscais lançadas**

Neste tópico, a recorrente questiona o arbitramento dos lucros para o ano-calendário 2006. Alega que a reconstituição da escrita contábil da Cimento Rio Branco, da Cimento Tocantins e da Portland Itaú, pretendida pelo Fisco, careceria de base legal e lógica, além de representar exigência de cumprimento impossível.

A impossibilidade estaria relacionada à distância, no tempo, dos fatos, além de que as três pessoas jurídicas já não mais existiam há muito. Além disso, em sua maior parte, as despesas operacionais teriam perdido a identificação com as antigas entidades, após a transferência dos ativos para a Votorantim Cimentos Brasil, não havendo como atribuí-las a esta ou aquela. Também uma eventual recomposição não teria como refletir a situação anterior à transferência dos ativos, visto que após esse evento teria havido significativos ganhos de eficiência e redução de custo de obrigações tributárias instrumentais.

No que toca à falta de base legal e lógica para a reconstituição da escrita, a recorrente se reporta à opção feita pelo lucro presumido, a qual deveria ser respeitada pelo Fisco.

Para que se pudesse cogitar de arbitramento do lucro, teria que restar demonstrado o desatendimento às condições legais para a apuração com base no lucro presumido, o que não teria ocorrido. Ainda assim, a contabilidade refletia a receita bruta, nada tendo sido provado em contrário, e o arbitramento teria que ser feito com base nessa receita bruta, e não, como fez a fiscalização, com base em 150% do último lucro real apurado. Ademais, o lucro real teria que ser o da recorrente, porque a indevida opção teria sido dela, nunca das incorporadas.

Por todos esses motivos, sustenta a recorrente que os lançamentos seriam improcedentes por não terem adotado o critério legal para a respectiva quantificação.

## **II.3 – Quanto à glosa da compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas**

A recorrente sustenta que não seria possível glosar as compensações com base no art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987, porque essa norma tem como hipótese de incidência a incorporação em que os prejuízos fiscais sejam da sucedida, e não os da sucessora. Os fatos não se subsumem à norma. Somente seria possível essa glosa na hipótese de simulação quanto à incorporação, o que não se verifica nos autos.

A interessada rememora situação analisada pelo STJ, diversa da sua, por sua ótica. Colaciona, também, jurisprudência administrativa com a qual pretende demonstrar a legalidade e correção das incorporações, da forma como efetuadas.

Aduz, ainda, que a fiscalização teria tentado criar barreiras que a lei não estabelece: “*sendo assim, ainda que se possa perceber que os arts. 32 e 33 do referido decreto-lei tenham o espírito de combater práticas elisivas, não se pode dar à situações que eles não descrevem o mesmo tratamento que eles prescrevem*”.

Conclui com o pedido de cancelamento da autuação.

### **III – Improcedência da motivação da decisão recorrida**

#### **III.1 – Quanto à nova fiscalização sobre período já fiscalizado**

A recorrente discorda da conclusão da DRJ, de que os dois procedimentos fiscais seriam diversos, o primeiro cuidando de diligência, o segundo de fiscalização. Por sua ótica, ambos os procedimentos são “*exames*”, aplicando-se ao segundo exame as disposições do art. 906 do RIR/99. Na inexistência de ordem escrita da autoridade competente, não poderia ter havido fiscalização, muito menos autos de infração.

#### **III.2 – Quanto à decadência**

A recorrente reitera e aprofunda seus argumentos, no sentido de que teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários para o ano-calendário 2006.

Inicialmente, sua argumentação parte do princípio de que o período-base tenha terminado em 21/11/2006, tal como entenderam os autuantes (embora a recorrente discorde dessa premissa). Nessa linha, entende aplicável o art. 150, § 4º, do CTN, pelo que a contagem do prazo decadencial se iniciaria em 21/11/2006, encerrando-se em 21/11/2011. Tendo sido o lançamento cientificado ao sujeito passivo em 13/12/2011, o direito da Fazenda Nacional estaria extinto. Acrescenta a interessada que o pagamento antecipado de estimativas deveria ser considerado como o pagamento antecipado a que se refere o art. 150 do CTN, ainda que ao final do período de apuração nenhum tributo devido tenha sido apurado

Numa segunda linha de raciocínio, diversa daquela adotada no lançamento, sustenta a recorrente que a Votorantim Cimentos Brasil estava, desde 01/01/2006, sujeita ao regime de apuração do lucro presumido, com períodos de apuração trimestrais. Deste modo, quando da ciência dos autos de infração já teria ocorrido a decadência com relação aos três primeiros trimestres do ano.

#### **III.3 – Quanto às questões de mérito**

Neste item, a recorrente tece considerações doutrinárias sobre os fundamentos adotados pelo julgador *a quo*. Em especial, a interessada reitera a licitude dos atos por ela praticados, e que a reorganização societária teria, de fato, ocorrido, com motivos e finalidades não tributários, não se tratando de negócios fictícios. Expõe, também, sua interpretação dos ensinamentos de Marco Aurélio Greco, diferente daquela esposada pela DRJ.

### **IV – Juros sobre a multa**

A recorrente pede a exclusão da incidência de juros sobre a multa proporcional.

#### **V – O direito da recorrente**

A recorrente retoma, em síntese, seus argumentos desenvolvidos ao longo do recurso, concluindo pela ilegalidade da desconsideração dos atos jurídicos praticados regularmente, para a consecução de objetivos empresariais.

#### **VI – Pedido final**

A recorrente pede o cancelamento dos lançamentos, por ter sido a fiscalização feita sem ordem escrita da autoridade competente, e por estar o direito da Fazenda Nacional alcançado pela decadência.

Caso não acolhido o pedido anterior, a recorrente pleiteia a dedução dos tributos pagos, em 2006, pela Cimento Rio Branco, Cimento Tocantins e a Cimento Portland Itaú.

Caso não acolhidos seus argumentos de mérito, a recorrente pede que o lucro arbitrado de 2006 seja calculado sobre sua receita bruta.

Caso não acolhido o pedido anterior, a interessada pede que o fator de 1,5 vezes o último lucro real para cálculo do arbitramento seja aplicado sobre o lucro real da Votorantim Cimentos Brasil, e não sobre o das pessoas jurídicas sucedidas.

A recorrente pede, ainda, que na hipótese de manutenção da glosa de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, efetuada em 2007, seja apreciada como matéria independente da matéria relacionada ao lucro presumido.

Finalmente, a recorrente pede a exclusão da incidência de juros moratórios sobre multa de ofício.

#### **Contrarrazões da Fazenda Nacional**

A Fazenda Nacional, por seu Procurador, com base no § 2º do art. 48 do Regimento Interno do CARF em vigor, apresentou suas contrarrazões (fls. 11638/11674) ao recurso voluntário interposto pela contribuinte.

Após sintetizar, sob sua ótica, os fatos, a autuação, a decisão de primeira instância e o recurso voluntário, os argumentos da Fazenda podem ser sintetizados como segue, também por tópicos:

#### **II – Decadência**

A Fazenda Nacional rebate a assertiva de que estariam decaídos os três primeiros trimestres de 2006, por estar a Votorantim Cimentos Brasil, naquele ano, sujeita ao lucro presumido. Lembra que o lançamento não incide sobre os resultados dessa última empresa, mas sobre os resultados atribuídos às empresas Cimento Rio Branco, Cimento Tocantins e Portland Itaú, as quais estavam no lucro real em 2006.

Com relação ao recolhimento de estimativas, ratifica o entendimento da DRJ, no sentido de que não pode a estimativa configurar a antecipação de pagamento por homologação, se o fato gerador sequer existia à época de seu recolhimento.

## II – Reexame de período supostamente já fiscalizado

A Fazenda Nacional reitera a distinção entre os procedimentos de diligência e de fiscalização, asseverando que o art. 906 do RIR/99 se refere à fiscalização em sentido estrito. Reitera o (por sua ótica) acertado entendimento aplicado pela DRJ ao caso concreto.

## III – Do uso abusivo do direito de auto-organização – Operações praticadas sem propósito negocial

A Fazenda Nacional entende que os atos praticados pelo grupo econômico, especialmente, neste contexto, a subscrição de aumento de capital em que uma sociedade confere à outra a totalidade dos ativos produtivos, configura “*claro abuso do direito de auto-organização*”. Por sua ótica, essas subscrições, aliadas à opção pelo lucro presumido por parte da Votorantim Cimentos Brasil, seriam parte do planejamento abusivo organizado pelo Grupo Votorantim, com a finalidade premeditada de postergar por mais um ano a tributação dos resultados das demais empresas pelo regime do lucro presumido.

Sustenta que estaria correta a atitude da autoridade fiscal de desconsiderar as operações de aumento de capital, na medida em que tais operações estariam eivadas de vícios. Em suas palavras (fls. 11661/11662):

- o negócio jurídico indireto – uso de um negócio jurídico típico, criado e previsto pela lei (subscrição de aumento de capital em bens), com os efeitos que ela prevê. Porém, através dele, as partes perseguem um fim diverso daquele para o qual o negócio jurídico foi criado (investimento), por meio da utilização de pactos ou cláusulas apostas a esse negócio jurídico típico (dotação da totalidade de seus ativos);
- a fraude à lei – utilização de normas de suporte (relativas à opção pelo lucro presumido e à subscrição de aumento de capital) fora de seu espectro próprio de aplicação (favorecer empresas de um determinado porte e finalidade de investimento), para contornar a norma de incidência (que determina a submissão da faixa de receita das subscritoras ao lucro real) e;
- o abuso do direito de auto-organizar-se – prática de atos que, embora legais, não possuem justificativa plausível no âmbito da reorganização societária do grupo, revelando objetivo precípua de obter vantagem indevida sobre o Fisco.

A Fazenda Nacional afirma, ainda, que a forma adotada para a reorganização e concentração das atividades teria servido, também, para evitar possíveis questionamentos do Fisco quanto a uma “*incorporação reversa*”.

A forma adotada não estaria revestida de razões empresariais legítimas, mas “*puros subterfúgios à tributação de acordo com a capacidade contributiva e com o espírito das normas legais de regência*”. Com isso, teria conseguido enquadrar artificialmente no lucro presumido o resultado de empresas que, por outro modo, jamais o conseguiriam, devido ao seu porte.

## IV – Dos critérios de quantificação do montante lançado

A Fazenda Nacional sustenta que, constatada a abusividade das operações societárias levadas a efeito, e sua consequente inoponibilidade ao Fisco, deve-se considerar a situação jurídica existente, desconsiderando os efeitos abusivos. O lançamento não se refere à Votorantim Cimentos Brasil, optante pelo lucro presumido, mas às “investidoras” Cimento Rio Branco, Cimento Tocantins e Portland Itaú, submetidas ao lucro real.

Esclarece, ainda, que as receitas das pessoas jurídicas alvo do lançamento não eram conhecidas, pois foram indevidamente atribuídas à Votorantim Cimentos Brasil, sem que se tenha mantido escrituração apta a possibilitar a segregação dessas receitas entre cada uma delas.

#### **V – Dos juros sobre a multa de ofício**

A Fazenda Nacional aduz razões pela incidência de juros moratórios sobre a totalidade do crédito tributário, inclusive a multa de ofício.

#### **VI – Do pedido**

A Fazenda Nacional requer o não provimento do recurso voluntário e a manutenção integral da decisão de primeira instância.

É o Relatório.

### **Voto**

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

#### **RECURSO VOLUNTÁRIO**

O recurso voluntário é tempestivo, e dele conheço.

Foram suscitadas duas preliminares que, se acolhidas, poderiam levar ao cancelamento integral ou parcial das exigências.

Deixo de apreciá-las diante do comando do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972:

*Art. 59. [...]*

*[...]*

*§ 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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

No mérito, o principal ponto a ser analisado, a meu ver, é a possibilidade, ou não, de se fazer o lançamento referente ao ano-calendário 2006 da forma como levado a efeito,

ou seja, a tributação individual do resultado das três empresas (Cimento Rio Branco, Cimento Tocantins e Portland Itaú, doravante identificadas neste voto como *investidoras*) que subscreveram capital da Votorantim Cimentos Brasil mediante conferência de ativos, praticamente a integralidade de seus parques industriais. O Fisco não aceitou essa transferência, a qual, a seu ver, teria sido feita sem qualquer propósito negocial, com finalidades unicamente tributárias e, diante disso, desconsiderou, para fins tributários, os efeitos da subscrição de capital, fazendo tributar os lucros de cada uma das três empresas como se as transferências de ativos não houvessem ocorrido.

Esclareça-se, desde logo, que em momento algum se invocou, como fundamento do lançamento, o § único do art. 116 do CTN<sup>1</sup>. E isso não poderia mesmo ser feito, diante da ausência, até o momento, de lei ordinária a regulamentar aquele dispositivo. A falta de propósito negocial e o abuso de forma como fatores capazes de levar à desconsideração de ato ou negócio jurídico constavam da redação do art. 14 da Medida Provisória nº 66/2002, ato legal mediante o qual se buscou regulamentar a lei complementar. Não obstante, o referido art. 14 (entre outros) da Medida Provisória foi retirado da redação que veio afinal a ser convertida na Lei nº 10.637/2002, pelo que o dispositivo da lei complementar segue, até o presente, sem regulamentação.

Apesar disso, é certo que o Fisco pode e deve agir, sempre que se defrontar com situações em que os fatos efetivamente ocorridos e os efeitos deles decorrentes não guardem correspondência com os atos e negócios formais. Vale dizer, quando os atos e negócios formais, ainda que juricamente válidos, busquem ocultar, descaracterizar ou modificar o fato gerador tributário efetivamente ocorrido. É o que se depreende da leitura conjunta dos arts. 118 e 149, inciso VII, do CTN, *verbis*:

*Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:*

*I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;*

*II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.*

[...]

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

[...]

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

<sup>1</sup> Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Embora esse enquadramento legal não tenha constado expressamente do lançamento, tenho por certo que foi o que o Fisco buscou fazer, ou seja, a identificação de um fato gerador que, no seu entender, deveria ser tributado nas investidoras, e não na investida Votorantim Cimentos Brasil. Isso porque, ainda no entendimento do Fisco, as subscrições de capital, ainda que válidas do ponto de vista formal, teriam como único objetivo reduzir a carga tributária incidente sobre os lucros das investidoras.

Considero relevante destacar que o Fisco, em momento algum, afirmou a existência de simulação ou fraude em quaisquer das operações analisadas nos autos, nem mesmo nas operações tidas em seu conjunto. O Termo de Verificação Fiscal até chega próximo a isso, em algumas ocasiões, por exemplo, quando colaciona jurisprudência administrativa (fls. 10731/10732) em cujas ementas são empregadas as expressões “*intuito doloso*”, “*simulação/dissimulação*”, “*abuso de forma*” ou, ainda, quando diz diretamente que (fl. 10731) “[...] *cumpra descortinar a aparência [...] e desqualificar o negócio jurídico [...] para que se revele a situação encoberta [...]*”. No entanto, repito, não encontro qualquer acusação direta de que tenha havido procedimento fraudulento ou simulação, sendo certo que o motivo explicitamente invocado para a não aceitação para fins fiscais das subscrições de capital integralizadas mediante conferência de ativos foi sempre a “*falta de propósito negocial em vista da finalidade única de redução da carga tributária*”. Corroborar esse entendimento a constatação de que o lançamento foi feito com a multa de 75%, não qualificada.

Com isso, tenho por prejudicada a aplicação do inciso VII do art. 149 do CTN, que determina o lançamento quando constatado dolo, fraude ou simulação na conduta do sujeito passivo. Resta, então, o art. 118 do CTN. Mas a discussão, neste momento, não gira em torno da ocorrência ou não do fato gerador tributário, mas sim sobre a sujeição passiva, que o Fisco fez deslocar da Votorantim Cimentos Brasil para as investidoras. Afinal, a correta identificação do sujeito passivo é prerrogativa e dever da Autoridade Administrativa, à luz do art. 142 do CTN.

Cumpra investigar se o motivo para esse deslocamento da sujeição passiva, a saber, a afirmação do Fisco acerca de falta de propósito negocial, se verifica.

Do exame dos autos, constato a fragilidade de tal assertiva.

A recorrente sustenta que o objetivo precípua das reorganizações societárias levadas a efeito seria a concentração das atividades do grupo econômico ligadas ao ramo de cimentos em uma única entidade, com todos os benefícios daí decorrentes, especialmente ganhos de produtividade e redução de custos operacionais. Não nega que entre os ganhos planejados tenham sido também considerados aqueles de natureza tributária, mas afirma que esses são mera consequência do objetivo principal, qual seja, a concentração de atividades. Entre os vários caminhos lícitos e possíveis para atingir um objetivo empresarial válido, teria escolhido aquele que lhe traria os maiores benefícios.

Observo que a alegada concentração das atividades cimenteiras ocorreu de fato, e não apenas de direito. As atividades econômicas desenvolvidas pelas empresas Cimento Rio Branco, Cimento Tocantins e Portland Itaú foram absorvidas pela Votorantim Cimentos Brasil e posteriormente também esta última foi absorvida pela Votorantim Cimentos S/A (autuada). Ao final da reorganização societária, deixaram de existir quatro empresas e toda a atividade econômica se concentrou na Votorantim Cimentos S/A. A decisão quanto à centralização de negócios é de cunho empresarial, e os motivos para tanto alegados pela interessada são respeitáveis e extrapolam os ganhos unicamente tributários. Não se trata,

portanto, de simulação, do divórcio entre a vontade aparente e os resultados dos atos concretamente praticados. Não se cuida de uma reorganização societária que teria sido conduzida somente no papel, nem de operações cujo resultado final tenha sido o retorno ao *statu quo ante*.

Nessa linha de raciocínio, constato que havia múltiplos caminhos que poderiam conduzir ao objetivo almejado. O grupo empresarial adotou uma alternativa que lhe permitiria, para além da pretendida concentração de atividades, obter também benefícios tributários. E não vislumbro nisso qualquer irregularidade. O planejamento tributário, dentro da lei e livre de atos simulados ou de outra forma viciados, é mesmo parte das obrigações do administrador responsável, o qual deve buscar a maximização dos lucros da companhia. Se vários caminhos conduziam ao mesmo resultado (a concentração das atividades), não vejo como se poderia obrigar o grupo empresarial a adotar o caminho mais oneroso em termos tributários. Ressalto que estas conclusões se aplicam ao caso sob análise, em que não se cuida de atos simulados ou de outro modo viciados.

As considerações da Fazenda Nacional quanto a negócio jurídico indireto, fraude à lei e abuso do direito de auto-organizar-se, conquanto respeitáveis, teriam bom lugar caso confirmado o propósito exclusivamente tributário para os eventos societários, conclusão da qual não comungo.

Concluo, assim, que as exigências correspondentes aos fatos geradores ocorridos em 2006 não poderiam ser lançadas como o foram. Os fatos geradores efetivamente ocorreram, e foram oferecidos à tributação pela Votorantim Cimentos Brasil, sob a forma do lucro presumido. Não encontro motivos válidos nem embasamento legal para desconsiderar a transferência de ativos pela via da subscrição de capital e atribuir a sujeição passiva pelos mesmos fatos geradores à Cimento Rio Branco, à Cimento Tocantins e à Portland Itaú.

Com estes fundamentos, voto pelo afastamento integral das exigências correspondentes ao ano-calendário 2006.

Passo, a seguir, ao exame das exigências correspondentes ao ano-calendário 2007.

Como se viu no relatório que antecede a este voto, as únicas infrações apuradas pelo Fisco nesse período foram as compensações indevidas de prejuízos fiscais para o IRPJ e de bases de cálculo negativas da CSLL. A detentora dos prejuízos fiscais e bases negativas de anos anteriores era a Votorantim Cimentos Brasil. Após os aumentos de capital já exaustivamente descritos ocorridos em 2006, subscritos pelas investidoras Cimento Rio Branco, Cimento Tocantins e Portland Itaú e integralizados mediante conferência de ativos, a Votorantim Cimentos Brasil, até então deficitária, passou a apresentar lucros, os quais foram parcialmente compensados, em 2007, com os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores.

Diante de seu entendimento de artificialidade e falta de propósito negocial das operações societárias, o Fisco considerou que teria ocorrido burla à vedação legal de aproveitamento de prejuízos fiscais da sucedida pela sucessora. Sustenta a fiscalização (TVF, fl. 10736) que *“apesar de negócios jurídicos de naturezas totalmente distintas, os efeitos e resultados perseguidos nos aludidos eventos de aumento de capital se assemelham àqueles perseguidos na ‘incorporação às avessas’, e, de forma análoga, o que determina a abusividade dessas modalidades de planejamento tributário e, portanto, a sua ilicitude é a inexistência de*

*substância econômica ou propósito negocial, quando se evidencia que a economia tributária é a única motivação existente”.*

Vê-se que, também aqui, a exemplo do que já havia ocorrido para o ano-calendário 2006, o lançamento se baseia na afirmativa de que a reorganização societária não teria substância econômica nem propósito negocial, resumindo-se o objetivo à economia tributária. No ano-calendário 2007, o Fisco considerou que os lucros auferidos foram resultado direto dos parques industriais recebidos pela Votorantim Cimentos Brasil. Essa empresa, na situação anterior, já se havia demonstrado incapaz de gerar lucros tributáveis por anos a fio. Assim, o Fisco entendeu que a compensação de prejuízos fiscais anteriores seria indevida.

Por todo o exposto, anteriormente, não compartilho dessas conclusões. A meu ver, não há provas nos autos da motivação exclusivamente tributária, a reorganização societária efetivamente ocorreu, e seus efeitos vão além da economia tributária. Ademais, não se cuidou nos autos de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada. Apenas estas conclusões já seriam suficientes para garantir o afastamento das exigências correspondentes ao ano-calendário 2007.

No entanto, prosseguindo, verifico que o embasamento legal para a glosa (fl. 10796, para o IRPJ) foi o art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987, a seguir transcrito:

*Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.*

Para a CSLL (fl. 10804), além do art. 33 acima transcrito, também é mencionado o art. 22 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

*Art. 22. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.*

De plano, se verifica a impossibilidade de sua aplicação diretamente ao caso sob análise, visto que a detentora dos prejuízos fiscais, Votorantim Cimentos Brasil, compensou prejuízos e bases de cálculos negativos de CSLL próprios. Essa empresa não se caracteriza como sucedida nem como sucessora em relação à Cimento Rio Branco, à Cimento Tocantins e à Portland Itaú.

Para que se pudesse considerar a Votorantim Cimentos Brasil como sucessora por incorporação das outras três empresas, seria necessário o entendimento manifestado pelo Fisco, de que, tendo sido transferidos os parques industriais das últimas para a primeira, esta seria, de fato, sua sucessora. Observo que, ainda nessa hipótese, os prejuízos fiscais compensados pela sucessora (Votorantim Cimentos Brasil) seriam próprios, e os fatos não encontrariam apoio na vedação legal. Seria necessário então, adicionalmente, qualificar essa “*incorporação de fato*” como “*incorporação às avessas*”, e questionar seus efeitos fiscais.

Mais uma vez, tal cadeia de raciocínio somente seria admissível na presença de atos simulados ou viciados, o que não vislumbro no presente caso. Reforçada, pois, a impertinência das exigências, do modo como formuladas.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

**RECURSO DE OFÍCIO**

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar o teor do art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, publicada no DOU de 07/01/2008, a seguir transcrito:

*Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).*

No caso em tela, ao somar os valores correspondentes a tributo e multa afastados em primeira instância (fls. 11528/11529), verifíco que superam o limite de um milhão de reais, estabelecido pela norma em referência.

Portanto, o recurso de ofício é cabível e dele conheço.

Quanto ao mérito, entendo que se encontra prejudicado. Por todo o exposto quando da análise do recurso voluntário, restou claro que considero que a totalidade das exigências deve ser afastada. Em assim sendo, desnecessário analisar os fundamentos adotados pela DRJ para exonerar o sujeito passivo de parte do crédito tributário, quando, por outros fundamentos, a integralidade do lançamento será cancelada.

Voto, assim, por negar provimento ao recurso de ofício.

**CONCLUSÃO**

Em conclusão, voto por dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha