



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

Processo nº 16561.720216/2016-45
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1201-000.603 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 17 de agosto de 2018
Assunto AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente CITI PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por voto de qualidade, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteadó, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa que davam provimento ao recurso voluntário. O conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteadó, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Ester Marques Lins de Sousa.

Relatório.

Adota-se o relatório do Acórdão nº 02-73.199 - 3ª Turma da DRJ/BHE (fls. 1.027 a 1.041), com a complementação necessária em seguida:

Em 06/12/2016, foram lavrados os dois autos de infração objeto deste processo, nos quais se formaliza a exigência de crédito tributário no valor total de R\$ 71.131.774,99, assim discriminado:

	Principal	Juros de Mora	Multa Proporcional
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	23.239.480,91	11.633.684,14	17.429.610,68
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	8.366.213,13	4.188.126,29	6.274.659,84

Auto de infração de IRPJ – fls. 728/734

Segundo consta do auto de infração de IRPJ, foi apurada a infração a seguir descrita:

GANHOS E PERDAS DE CAPITAL APURADOS INCORRETAMENTE INFRAÇÃO: ALIENAÇÃO OU BAIXA DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

- Falta de contabilização de ganho de capital apurado na alienação de investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação, conforme relatório fiscal.

- Fato gerador: 31/12/2011.
- Valor Apurado: R\$ 92.957.923,69.
- Multa: 75%.

- Enquadramento legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 418 e 426 do RIR/99.

Auto de infração (reflexo) de CSLL – fls. 735/740

O lançamento de CSLL decorre dos mesmos fatos que caracterizaram a infração descrita no auto de infração de IRPJ.

Termo de verificação fiscal

Do termo lavrado pela autoridade lançadora a fls. 746/765, destacam-se as seguintes informações:

- O procedimento fiscal abrangeu verificações quanto à apuração de ganho de capital quando de negociação ocorrida no ano calendário de 2011, época em que o contribuinte alienou sua participação no investimento na empresa Jantus SL.

- A Jantus era sediada em Madrid/Espanha e sua única atividade era ser sócia de duas empresas sediadas no Brasil, a saber: SIIF Énergies do Brasil Ltda. e SIIF Desenvolvimento de Projetos de Energia Eólica Ltda., empresas, aliás, que eram, em verdade, os alvos de negociação com a CPFL Comercialização do Brasil S/A.

- A Citipar nasceu da cisão ocorrida em 26/11/10, aprovada em ata de alteração do contrato social da empresa Citicorp Mercantil Participações e Investimentos Ltda., com a finalidade geral de agrupamento de investimentos.
- O valor do investimento na Jantus foi integralmente passado, via cisão, da Citicorp para a Citipar, pelo valor de subscrição e aquisições efetuadas.
- A Citicorp investiu R\$ 91.531.461,82 na Jantus, e este valor permaneceu na conta de investimentos dentro da contabilidade da Citipar até dezembro de 2011, quando vendeu a participação e recebeu da CPFL o valor de R\$ 92.957.923,69, apurando naquele ano calendário um ganho de capital de R\$ 1.426.461,87.
- A Citipar tratava contabilmente o investimento na Jantus pelo custo de aquisição.
- Mas ficou demonstrado nos autos que a Citipar estava obrigada à adoção do método da equivalência patrimonial para avaliação dos seus investimentos naquela sociedade.
- O patrimônio líquido da Jantus já era negativo em R\$ 89.992.203,00 no balanço que serviu de base para a negociação de compra e venda, extraído com dois meses de antecedência da celebração do contrato de compra e venda com a CPFL.
- Com relação à participação na Jantus, a Citipar detinha à época da negociação 19,824%, e a Citicorp North América, INC detinha cerca de 8,910%; portanto, o grupo Citi detinha cerca de 28,734%. Estando, ambas, sob o mesmo domínio societário, o procedimento a ser executado era o de equivalência patrimonial, dada a condição de influência direta e indireta na Jantus.
- O valor do investimento contra o patrimônio líquido da fiscalizada apontava um percentual superior a 18%, portanto maior que 15%, indicando à época um investimento relevante, conforme Lei nº 6.404/76, sem as alterações consignadas em 2008, concluindo-se, adicionalmente, pela prática do método da equivalência patrimonial.
- Concluiu-se que a Citipar deveria, obrigatoriamente, registrar o investimento na Jantus pelo método da equivalência patrimonial, resultando no saldo zerado da conta de investimento no momento da alienação de sua participação. Por via reflexa, o valor do ganho de capital apurado seria o próprio valor recebido na venda das suas ações da Jantus, no montante de R\$ 92.957.923,69.

Ciência do lançamento

Em 08/12/2016, por via postal, a contribuinte foi cientificada do auto de infração, conforme aviso de recebimento a fls. 767.

Impugnação

Em 06/01/2017, conforme termo de solicitação de juntada a fls. 772, foi apresentada a impugnação a fls. 773/805, cujo teor pode ser assim resumido:

- O lançamento é nulo por erro na eleição do fato gerador e da base de cálculo, bem como por erro na aplicação do método da equivalência patrimonial.
- O suposto ganho de capital foi apurado com suporte em balanço patrimonial levantado 80 dias antes do evento de alienação da Jantus, contrariando o quanto disposto no art. 427 do RIR/99 e art. 248, I, da LSA, no sentido de que o método da

equivalência patrimonial no caso de liquidação do investimento deve ter como referência o balanço da investida na mesma data ou até 30 dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia.

- A Citipar efetivamente detinha participação de 19,82% do capital da Jantus, sendo possível, portanto, se valer do método do custo de aquisição para avaliação do investimento na Jantus, inclusive para fins de apuração do ganho de capital tributável, sendo irrelevante para este fim a participação de entidade estrangeira associada ao Grupo Citi no capital da Jantus.

- Mesmo na hipótese de apuração do ganho de capital pela avaliação da Jantus segundo o método da equivalência patrimonial, ao contrário do quanto exposto pelo autuante, à época da venda o patrimônio da companhia era positivo, não apresentando passivo a descoberto, conforme balanço auditado pela Ernst & Young Terco Auditores Independentes levantado à época da operação.

- O lançamento foi fundado nas demonstrações financeiras consolidadas da Jantus, quando deveria ter considerado apenas o seu balanço individual, contrariando todo o sistema de tributação nacional, que não admite, seja qual for a finalidade, a eleição de balanços consolidados para a apuração de tributos.

- Na estimativa dos supostos tributos devidos, o autuante não descontou o valor dos rendimentos já tributados pela impugnante no valor de R\$ 1.426.461,87.

- Requer a impugnante que seja reconhecida a total improcedência do lançamento, para: a) reconhecer preliminarmente o vício material não sanável incorrido pelas autoridades fiscais na determinação da base de cálculo dos tributos; e b) reconhecer a inexistência de eventual ganho de capital não apurado pela impugnante quando da alienação da Jantus.

- Protesta a impugnante por todos os meios de prova e requer que se converta o julgamento em diligência, caso se acredite oportuno, para confrontar os documentos anexados por cópia com os originais ou esclarecer quaisquer razões de fato pertinentes.

No recurso voluntário são reiteradas as razões de impugnação, havendo ainda argumentação relativa à alegada inovação pela DRJ/BHE nos seguintes termos:

"Como visto, a DRJ/BHE acolheu a fundamentação apresentada pela Recorrente, no sentido de que o balanço empregado pela dd. autuação supera a defasagem temporal autorizada pela legislação (fls. 1034), o que implicaria na nulidade do lançamento. No entanto, em resposta a alegação do referido vício, a decisão de primeira instância constrói, em prejuízo do contribuinte, nova linha argumentativa que não consta na acusação, transcendendo os limites do processo administrativo em clara inovação fática do lançamento."

[...]

No caso concreto, a DRJ de forma inovadora busca afastar o argumento de que a companhia teria um patrimônio líquido positivo à época da sua alienação com fundamento nas demonstrações financeiras da Jantus em 31/12/2011 (fls. 971/1020), anexadas aos autos pela Recorrente.

[...]

É o relatório.

Voto.

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Relator.

Admissibilidade.

Os recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos previstos na legislação, dele devendo-se conhecer.

Razões do Recurso Voluntário.

A recorrente apresenta diversos questionamentos com os quais pretende sejam os lançamentos declarados improcedentes.

Dentre tais questionamentos, a maior extensão do recurso é dedicada a sustentar a nulidade do lançamento por "erro na eleição do fato gerador e da base de cálculo".

Tal sustentação está baseada em vários argumentos trazidos no recurso voluntário, dentre os quais são destacados:

- no TVF, há a declaração de que a alienação do investimento na Jantus ocorreu em novembro de 2011, quando na realidade foi em dezembro de 2011, mais precisamente no dia 19 desse mês;

- a DRJ/BHE reconheceu esse equívoco, mas considerou que o mês de dezembro foi o indicado nos autos de infração como o da data de ocorrência do fato gerador, o que não caracteriza o erro na eleição da data da ocorrência deste;

- se reconhecida a data de 19 de dezembro de 2011 como a do negócio, não poderia a fiscalização adotar o balanço da Jantus do mês de setembro, em face do disposto nos artigos 248, inciso I, da LSA, e 427 do RIR/99, mas o da data do evento ou um com defasagem máxima de trinta dias;

- "o balanço que mais reflete a situação patrimonial da Jantus é o da data da baixa de investimento: 19/12/2011";

- "entre setembro de 2011 e a data da venda ocorreram eventos que contribuiriam para a melhora da posição patrimonial da Jantus", v.g., a capitalização de empréstimos;

- "ocorrida em 15 de dezembro de 2011, a capitalização da Jantus pelos seus credores foi responsável pela redução substancial de seus passivos e aumento do capital ...";

- "o balanço da Jantus na data da venda era positivo. Pode-se verificar pelas demonstrações financeiras da Jantus no encerramento do exercício (dezembro de 2011), auditadas pela Ernst & Young e levantadas em decorrência do evento alienação ...".

No voto condutor da decisão de primeira instância (DRJ/BHE), assim se expressou o i. relator (fls. 1.034 a 1.036):

Com efeito, o período transcorrido entre a data do balanço consolidado utilizado pelo atuante (em que se apurou passivo a descoberto no valor de R\$ 89.902.203,00) e

a data de alienação da participação societária, conforme confirmam os elementos constantes dos autos, supera, sim, a defasagem máxima permitida pela legislação de regência.

Note-se, porém, que também foram juntadas aos autos as demonstrações financeiras consolidadas da Jantus em 31/12/2011 (fls. 971/1020), as quais, segunda afirma a própria impugnante, foram “levantadas especialmente por ocasião da alienação ocorrida em 19 de dezembro”.

Em 31/12/2011, de acordo com o balanço patrimonial a fls. 976, o valor total do patrimônio líquido seria de R\$ 292.854.000,00, conforme evidencia a imagem abaixo reproduzida:

[omissis]

E, das notas explicativas às referidas demonstrações (em milhares de reais), extrai-se, por relevante, o seguinte excerto (fls. 1011):

Como parte do processo de venda da Companhia, em 15 de dezembro de 2011, os antigos quotistas aprovaram aumento de capital no montante de EUR 74.969 mil, equivalentes a R\$ 181.838, com a emissão de 72.001 quotas, totalmente subscritas e integralizadas através da conversão dos saldos de mútuos existentes entre as partes (Vide Nota 14). A integralização das quotas foi efetuada considerando um prêmio de subscrição de EUR 74.897 mil equivalentes a R\$ 181.664, registrado como reserva de capital e R\$ 174 lançado como capital social.

Adicionalmente, em 19 de dezembro de 2011, como parte do processo de mudança do controle acionário e conforme mencionado na Nota 1 a), a CPFL Energias Renováveis S.A. (único quotista da Companhia) efetuou aumento de capital através da emissão de 141.192 quotas, totalmente subscritas e integralizadas no montante de EUR 145.560 mil equivalentes a R\$ 354.439. Essa integralização foi efetuada considerando um prêmio na subscrição das quotas no montante de EUR 145.418 mil, equivalentes a R\$ 354.094, registrado como reserva de capital e a diferença R\$ 344 lançada na conta de capital social.

Como se vê, em 19/12/2011, imediatamente após a mudança do controle acionário, houve um aumento de capital que resultou em um acréscimo do patrimônio líquido no valor de R\$ 354.439.000,00.

Assim sendo, impõe-se subtrair essa parcela, de R\$ 354.439.000,00, do total do patrimônio líquido em 31/12/2011, de R\$ 292.854.000,00, obtendo-se, como resultado, um passivo a descoberto, em 19/12/2011, de R\$ 61.585.000,00.

Em suma, o referido balanço, levantado no mesmo mês da alienação, não somente elimina eventuais incertezas decorrentes da defasagem temporal do balanço anterior, mas também termina por confirmar a tese fiscal de que seria realmente negativo o patrimônio líquido da Jantus em 19/12/2011, data da alienação, de modo que não cabe nenhum reparo nos cálculos elaborados pelo autuante para fins de apuração do ganho de capital.

No recurso voluntário, são aduzidas as seguintes considerações em objeção ao quanto exposto no referido voto (fls. 1.263 e 1.264):

Inicialmente é preciso esclarecer que o aumento de capital de R\$ 354 milhões não ocorreu após a mudança de controle, mas no mesmo dia da venda (19/12/2011), confundindo-se com a própria alienação, na medida em que compôs o custo de aquisição do investimento incorrido pelos compradores. Tal informação pode ser extraída da nota 1 (b) das demonstrações financeiras da Jantus (fls. 982):

1. Informações Gerais (...)

b) Mudança de controle acionário Em 19 de dezembro de 2011 a CPFL Energias Renováveis S.A. publicou fato relevante ao mercado referente à aquisição da totalidade das quotas da Companhia adquirindo, portanto, indiretamente, a totalidade das quotas da Energias do Brasil Ltda. e da SIF Desenvolvimento de Projeto de Energia Eólica Ltda., num total de 4 parques eólicos em operação no Estado do Ceará, com capacidade instalada de 210 MW, além de um portfólio de 412 MW em projetos certificados e elegíveis para participação nos próximos leilões de energia e 320 MW em projetos não-certificados.

O preço de aquisição das quotas, após os ajustes previstos no Contrato de Compra e Venda, foi de R\$ 1.498,7 milhões, desembolsados da seguinte forma: (i) R\$ 468,9 milhões pagos à vista pela CPFL Energias Renováveis aos antigos acionistas da Companhia, (ii) o equivalente em Euros à R\$ 354,4 milhões como aumento de capital da Companhia, cujos recursos necessariamente deverão ser utilizados para quitação de obrigações perante terceiros; e (iii) a assunção de dívida líquida do grupo no valor de R\$ 675,4 milhões, (grifos nossos)

Vale ressaltar que os fatos extemporaneamente narrados pela DRJ são suportados pela nota "15.1 Capital Social" das demonstrações financeiras da Jantus. Mesmo no trecho colacionado pelo r. Acórdão não há qualquer menção no sentido de que o aumento de capital teria ocorrido após a alienação, sendo oportuna a reprodução do excerto do documento (fls. 1.011):

[...]

Portanto, a desconsideração desse aumento de capital na definição do patrimônio contábil da Jantus equivale a uma falsa recomposição da base de cálculo dos tributos. Não há fato que autorize as autoridades fiscais a considerar não ocorrido o aumento de capital.

[...]

Na verdade, a argumentação trazida pela DRJ é inteiramente fática, surgindo agora com alegação sobre a situação patrimonial em 19/12/2011 nunca antes afirmada ou infirmada pela fiscalização, em que pese toda essa documentação estivesse inteiramente disponível à fiscalização no período da auditoria.

Como bem observou a própria recorrente, existe uma questão de cunho eminentemente fático a ser elucidada, qual seja, a situação patrimonial da Jantus anterior à sua alienação. Mais especificamente, entre o dia 19 de dezembro de 2011 e os trinta dias anteriores.

Pelo que foi visto, os autuantes utilizaram para a determinação do ganho de capital na alienação da participação na Jantus pela recorrente um balanço levantado mais de oitenta dias antes desse evento (alienação). Na decisão de piso, utiliza-se o balanço levantado em 31 de dezembro de 2011 para, de forma retroativa, determinar-se o patrimônio líquido em

data anterior. Alega, ainda, a recorrente que esse balanço (31/12/2011) foi levantado em decorrência do evento alienação, conforme excerto do recurso voluntário abaixo transcrito (fl. 1.258):

A prova cabal do equívoco incorrido pelas dd. autoridades fazendárias é que, efetivamente, o balanço da Jantus na data da venda era positivo. Pode se verificar pelas demonstrações financeiras da Jantus no encerramento do exercício (dezembro de 2011), auditadas pela Ernst & Young e levantadas em decorrência do evento de alienação, mostram que a companhia possuía um patrimônio positivo em centenas de milhares de Reais (fls. 971 a 1020), muito longe do suposto passivo a descoberto suscitado pela fiscalização.

Outra argumentação da recorrente é de que o aumento de capital promovido pela adquirente (CPFL) confunde-se com a própria alienação (fl. 1.263):

Inicialmente é preciso esclarecer que o aumento de capital de RS 354 milhões não ocorreu após a mudança de controle, mas no mesmo dia da venda (19/12/2011), confundindo-se com a própria alienação, na medida em que compôs o custo de aquisição do investimento incorrido pelos compradores. Tal informação pode ser extraída da nota 1 (b) das demonstrações financeiras da Jantus (fls. 982):

Aduziu também a recorrente que, em 16 de dezembro de 2011, ela e os demais acionistas vendedores da Jantus fizeram expedir notificação à adquirente de que a data da venda seria o dia 19 de dezembro desse mesmo ano. Nessa mesma notificação (fls. 837 a 892), ficou determinado que a transação seria orientada pelo balanço contábil da Jantus a ser levantado na data-base de 31 de dezembro de 2011. Em que pese a argumentação da recorrente, com a devida vênia, o balanço levantado em 31 de dezembro de 2011 não pode ser tomado para o fim pretendido, qual seja, indicação do valor do patrimônio líquido da Jantus **na data da alienação**. E, como visto acima, não serviria a princípio, para que este fosse estipulado conforme efetuado no voto condutor da decisão de piso.

Também, a princípio, o aumento de capital da Jantus ocorrido em 19 de dezembro de 2011 não pode ser confundido com a própria alienação, haja vista ter sido levado a efeito pela CPFL (adquirente), único quotista da adquirida (como registrado nas notas explicativas das demonstrações financeiras) e ter ocorrido após essa aquisição, embora no mesmo dia, segundo o informado nas notas explicativas.

Vale ressaltar, a título de informação, que na decisão de piso ficou assim evidenciado (fl. 1.036):

E, ao revés do que defende a impugnante, não há nenhum desacerto em se levar em consideração a soma das participações na coligada das duas sociedades integrantes de mesmo grupo econômico, haja vista que, como é cediço, a essência dos fatos deve sempre prevalecer sobre a forma, mormente quando se sabe que, nem mesmo por ocasião de sua aquisição (quando era de 37,19% o percentual de participação), o investimento chegou a ser avaliado, como deveria, pelo valor de patrimônio líquido, cabendo ainda ressaltar que a última redução da participação da Citipar na Jantus, de 31,60% para 19,82%, somente veio a ocorrer em 15/12/2011 (fls. 662/665), ou seja, apenas quatro dias antes da efetivação da venda.

Conclusão.

Assim, considerando-se os argumentos de que "entre setembro de 2011 e a data da venda ocorreram eventos que contribuiriam para a melhora da posição patrimonial da Jantus"; que, "ocorrida em 15 de dezembro de 2011, a capitalização da Jantus pelos seus credores foi responsável pela redução substancial de seus passivos e aumento do capital" e, ainda, o artigo 248 da LSAs, em especial o seu § 2º, voto pela conversão do presente julgamento em diligência, para que a recorrente seja intimada a apresentar balanço da Jantus (empresa cuja participação foi alienada), tendo como base algum dos trinta dias anteriores ao da alienação.

Apresentado tal balanço, deverá ser designado Auditor-Fiscal da unidade da RFB da circunscrição da contribuinte para proceder ao cálculo tendo em vista a determinação do ganho de capital, da mesma forma como ocorreu nos autos de infração, levando-se em conta o valor do patrimônio líquido registrado. A contribuinte poderá ser intimada a apresentar escrituração e documentos contábeis.

A conclusão quanto a essa análise deverá constar de relatório circunstanciado do qual se dará ciência à contribuinte para que, querendo, manifeste-se no prazo de trinta dias.

Após, o processo deverá retornar ao CARF.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar

Declaração de Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Na sessão de julgamento do recurso voluntário interposto nos autos do presente processo, solicitei declaração de voto no tocante à tese que fui vencido, qual seja, a de que o Auto de Infração é nulo por vício material, fato este que, com a devida vênia, acaba tornando a diligência desnecessária e ineficaz.

O TVF indica claramente que se valeu das demonstrações consolidadas - procedimento este que também foi impugnado pela Recorrente, mas que deixo de apreciar por ora - com **data base de 30/09/2011**, mesmo ciente de que a alienação das ações ocorreu em dezembro de 2011¹ (cf. item "c" da página 4 do TVF) e que havia balanço consolidado datado de 31/12/2011.

¹ Mais precisamente em 19/12/2011.

30/09/11 – EM REAIS	JANTUS	SIIF ENERGIE	SIIF WIND	CONBINED	DEBT/CRED	CONSOLIDED
SHARE CAPITAL	280.039	21.111.120	1.000	21.392.159	-21.112.120	280.039
SHARE PREMIUM	164.943.797			164.943.797		164.943.797
FISCAL INC RESERVE		3.012.863		3.012.863		3.012.863
ACCUMULATE DEFICIT	-26.801.684	-232.699.105	19.932.513	279.433.302	21.112.120	-258.321.182
FOREIGN EX-CHANGE	92.280			92.280		92.280
SHAREHOLDERS EQUITY	138.514.432	-208.575.122	19.931.513	-89.992.203	0	-89.992.203

A partir desse critério jurídico, a autoridade fiscal responsável pelo lançamento desconsiderou o cálculo do ganho de capital apurado pela Recorrente com base no custo de aquisição, sustentando a aplicação do MEP com respaldo nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo econômico da Jantus levantados em 30/09/2011, ou seja, **há mais de 60 (sessenta) dias considerados da operação (19/12/2011 - baixa) ou das demonstrações financeiras consolidadas em 31/12/2011** (fls. 974/1.020).

Ocorre, entretanto, que a data-parâmetro considerada no Auto de Infração não respeita nem a norma societária (artigo 248, I, da Lei das Sociedades Anônimas) e muito menos a norma iscal (art. 27 da Lei 7.799/89), dispositivos que prescrevem, respectivamente:

*Artigo 248 - [...]I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, **na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias**, no máximo, antes da data do balanço da companhia.*

*Artigo 27 -A baixa de investimento relevante e influente em sociedade coligada ou controlada deve ser precedida da correção monetária e avaliação pelo valor de patrimônio líquido, com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada, **levantado na data da alienação ou liquidação ou até trinta dias, no máximo, antes dessa data.***

Da análise desses dispositivos legais, nota-se um grave erro quanto à data de referência da demonstração financeira que norteou os Autos de Infração, afinal o intervalo usado na sua comparação supera os prazos previstos na lei.

É curioso notar, nesse contexto, que a própria decisão de piso reconhece a não observância do prazo legal (fls. 1.034). Nas suas palavras:

Com efeito, o período transcorrido entre a data do balanço consolidado utilizado pelo autuante (em que se apurou passivo a descoberto no valor de R\$ 89.902.203,00) e a data de alienação da participação societária, conforme confirmam os elementos constantes

dos autos, *supera, sim, a defasagem máxima permitida pela legislação de regência.*

Mas a DRJ opta por validar o lançamento mediante nova motivação, mais precisamente com fundamento no balanço consolidado em 31/12/2011 (de fls. 971/1020), o qual, repita-se, é diferente do que se valeu a autoridade autuante (30/09/2011), concluindo que:

Em suma, o referido balanço, levantado no mesmo mês da alienação, não somente elimina eventuais incertezas decorrentes da defasagem temporal do balanço anterior, mas também termina por confirmar a tese fiscal de que seria realmente negativo o patrimônio líquido da Jantus em 19/12/2011, data da alienação, de modo que não cabe nenhum reparo nos cálculos elaborados pelo autuante para fins de apuração do ganho de capital.

Ora, da mesma forma que as regras do processo administrativo fiscal, sob o risco de preclusão, não admitem que uma impugnação seja feita sem a indicação das razões de fato e de direito, devendo as provas serem apresentadas na defesa, também o ordenamento jurídico não admite que um lançamento tributário seja feito sem a adequada motivação e valoração jurídica na peça acusatória.

Nesse sentido é o comando legal veiculado no artigo 142 do CTN:

“Artigo 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Os requisitos do lançamento, como se sabe, podem ser divididos em dois grupos: **(i)** os requisitos fundamentais ou estruturais, e **(ii)** os requisitos complementares ou formais.

Como destaca Manoel Antonio Gadelha Dias², ex-presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda:

² O vício formal no lançamento tributário. in Direito Tributário e processo administrativo aplicados. TÔRRES, Heleno Taveira, QUEIROZ, Mary Elbe, FEITOSA, Raymundo Juliano (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 345-346

“À luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto nº 70.235/1972, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: 1º) o dos requisitos fundamentais ou estruturais; e 2º) o dos requisitos complementares ou formais.

Se o defeito no lançamento disser respeito a requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no art. 142 do CTN, qual seja a valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo. [...] Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para a comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal.

Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso são denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.

Nesses termos, quando o lançamento apresentar falhas em seus requisitos fundamentais ou estruturais (*vícios de conteúdo*), tais como a ausência de motivação adequada, erro na determinação da base tributável ou adoção de critério jurídico que agride disposição legal, estaremos diante de vícios insanáveis que extinguem o feito e não admitem correções.

Esse, aliás, é o entendimento que prevalece no CARF, conforme atestam as ementas dos seguintes julgados:

PREVIDENCIÁRIO. VERDADE MATERIAL. LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. É um princípio específico do processo administrativo. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade. Se o lançamento contiver vício instalado na produção, em sua dinâmica, com defeito na composição, mediante explícita presunção e ausência de provas, ônus do sujeito ativo, ensejará a nulidade dado que maculado de vício material comprometedor do crédito e da sua motivação. (Acórdão nº 2301-004.930. Data de decisão: 09/05/2017).

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL. Vício formal é aquele verificado de plano no próprio

instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc.

A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base impositiva); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal.” (Acórdão nº 9101-002.146, Sessão de 07/12/2015, Relator Rafael Vidal de Araújo).

E nem se diga que a DRJ poderia legitimar o lançamento com base em outro balanço consolidado, ainda que considerado este como o correto e usado pelas partes, uma vez que tal medida, além de cercear o direito de defesa, caracteriza verdadeira inovação na motivação da autuação e do julgamento, na linha do precedente desta C. Câmara:

INOVAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE. Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras. (Acórdão nº 1201-001.557. Sessão de 14/02/2017)

Ademais, descabe à decisão de primeira instância criar as supostas razões fáticas ou de direito para tentar convalidar um lançamento nulo desde sua origem. O julgador deve julgar, e não atuar...

Nessa situação particular, a decisão prolatada em primeira instância constatou o erro de critério jurídico empregado pela fiscalização ao eleger balanço de referência que extrapola o lapso legal temporal, mas, a bem da verdade, ao invés de declarar a nulidade material, optou por indevidamente inovar a lide em total desrespeito às normas do processo administrativo fiscal.

Feitas essas considerações, entendo que o lançamento é nulo, razão pela qual o recurso voluntário deve ser considerado procedente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli