



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 10580.011402/2006-11
Recurso nº 163.850 Voluntário
Matéria IRPJ e OUTROS - EX: DE 2002
Acórdão nº 101-96.856
Sessão de 13 de agosto de 2008
Recorrente PRONOR PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida 1ª TURMA DA DRJ DE SALVADOR/BA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

Ementa: PRELIMINAR – DECADÊNCIA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – nos tributos lançados por homologação, estando presente o evidente intuito fraudulento, a regra decadencial se desloca daquela prevista no parágrafo 4º do artigo 150 para a do artigo 173, I, ambos do CTN.

SIMULAÇÃO. EFEITOS JURÍDICOS.

Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los.

DESCARACTERIZAÇÃO DE OPERAÇÃO DE VENDA DE AÇÕES EM TESOURARIA COM POSTERIOR PERMUTA COM OUTRA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – VERDADEIRA ALIENÇÃO DA SEGUNDA PARTICIPAÇÃO.

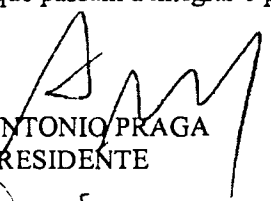
Comprovado que os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato simulado produz. Venda de ações em tesouraria (operação isenta de tributação), com posterior permuta dessas ações com outra de posse da própria alienante (cuja alienação seria tributada), traduz verdadeira alienação da segunda participação societária e, não, alienação das ações em tesouraria com posterior permuta destas com aquela.

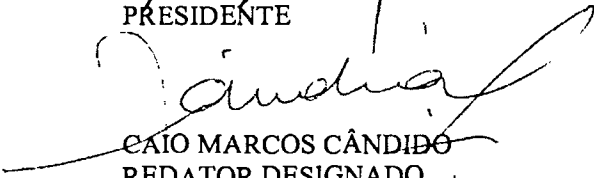
Dar Provimento ao Recurso de Ofício.

Negar Provimento ao Recurso Voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, 1) Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso de ofício, restabelecendo a multa qualificada de 150%, vencido os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Relator), Valmir Sandri e Marcos Vinicius Barros Otoni. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido nessa parte. 2) Por unanimidade votos, REJEITAR a preliminar de decadência, e NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO PRAGA
PRESIDENTE


CAIO MARCOS CÂNDIDO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM:

Participaram da presente sessão de julgamentos os Conselheiros, SANDRA MARIA FARONI e ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA. Ausentes justificadamente os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e SIDNEY FERRO BARROS (Suplente Convocado).

Relatório

Cuida-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário, este de fls. 558/584, interposto pela contribuinte PRONOR PARTICIPAÇÕES S.A. contra decisão da 1ª turma da DRJ em Salvador/BA, de fls. 530/553, que julgou procedente em parte os lançamentos de IRPJ e CSLL de fls. 04/17, relativo ao ano-calendário de 2001, dos quais a contribuinte tomou ciência em 03.01.2007.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 46.598.221,89, já inclusos juros e multa de ofício de 150%, e tem origem no ganho de capital apurado na alienação de investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido.

Conforme Descrição dos Fatos, a contribuinte era detentora de parte do capital social da Isopol Produtos Químicos S.A., na condição de controladora.

A Fiscalização afirmou que a contribuinte mantinha ações ordinárias nominativas em tesouraria. Em 21.05.1998, a contribuinte celebrou “Instrumento Particular de Opção de Compra de Ações”, onde, em resumo, outorgava e assegurava, em caráter irrevogável e irretratável à Dow Química S.A, a opção de compra daquelas ações.

Em 18.04.2001, a Dow Química S.A. exerceu o direito de opção de compra de 2.777 ações ordinárias nominativas que se encontravam em tesouraria, gerando o seguinte lançamento contábil na Contribuinte:

Valor	R\$ 66.703.290,58
Débito	2164.0001.00000 - Pronor Petroquímica S.ª (Passivo Circ. - Outras Contas a pagar
Crédito	2611.0001.00000 - Ganho s/ Alienação de Ações (Pat. Líquido - Reservas de Capital)

Segundo informações da contribuinte, o valor recebido pela venda foi de R\$ 66.956.763,08, enquanto que a Dow Química S.A. informou ter pago R\$ 67.798.993,47. O Auditor Fiscal acrescentou que a conta bancária de titularidade da contribuinte junto ao Banco J P Morgan, que recebeu os valores relativos à negociação das ações, não consta dos assentamentos contábeis da contribuinte.

Ainda de acordo com a Descrição dos Fatos, o “Instrumento Particular de Opção de Compra de Ações” previa que, no ato da compra, as ações da contribuinte que eram mantidas em tesouraria seriam permutadas por ações preferenciais nominativas da Isopol Produtos Químicos S.A, configurando, assim, a alienação de bem integrante do ativo permanente, sujeito à apuração de ganho de capital.

Afirmou que, embora tenha havido a alienação de participação societária à Dow Química S.A., relativa ao investimento que a contribuinte detinha na Isopol Produtos Químicos S.A, mediante a permuta de ações, a contribuinte não apurou o correspondente ganho de capital, tendo efetuado os seguintes lançamentos:



a) Pela permuta de 2.777 Ações Ordinárias de sua emissão pertencentes à Dow Química S.A. pelas ações da Isopol Produtos Químicos S.A.:

Valor	R\$ 20.205.509,00
Débito	2611.0001.00000 - Ganho s/ Alienação de Ações (Pat. Líquido - Reservas de Capital)
Crédito	2622.0001.00000 - Ordinárias (Patrimônio Líquido - Ações em Tesouraria)

b) Pela baixa de sua participação na Isopol Produtos Químicos S.A.:

Valor	R\$ 24.564.783,99
Débito	2622.0001.00000 - Ordinárias (Patrimônio Líquido - Ações em Tesouraria)
Crédito	1312.0001.00000 - Isopol Prod. Químicos S.A.(Ativo Permanente - Controladas)

Afirmou que a contribuinte não apresentou documentação que esclarecesse a natureza do valor lançado no item "a" supracitado. Tal lançamento está incompatível, pois a contribuinte está recebendo as suas próprias ações que foram alienadas à Dow Química S.A. e em contrapartida está entregando as ações da Isopol Produtos Químicos S.A., devendo a conta que registra as ações em tesouraria ter aumentado pelo valor efetivamente pago, não importando qual fosse o seu valor nominal ou patrimonial.

Afirmou que o valor pago que deveria ter sido registrado nessa operação seria o valor pago pela Dow Química S.A. (R\$ 67.798.993,47), visto que o "Instrumento Particular de Opção de Compra de Ações" previa que se, por qualquer razão, viesse a ser invalidada a opção de compra, relativamente às ações por ela detidas em tesouraria, a opção de compra passaria a abranger as ações da Isopol Produtos Químicos S.A. a serem permutadas pelas ações da holding (Pronor Participações S.A.) opcionadas, sem qualquer acréscimo no preço.

Quanto à baixa da participação societária na Isopol Produtos Químicos S.A., constante no item "b", a contrapartida do mesmo deveria ser numa conta de resultado que registrasse o custo de alienação do investimento (ações da Isopol), e não a conta integrante do patrimônio líquido, que registra as ações em tesouraria.

Afirmou que os registros contábeis efetuados pela contribuinte tiveram o objetivo de afastar a tributação do ganho de capital obtido com a alienação das ações da Isopol Produtos Químicos S.A.

Por fim, afirmou que, para a determinação do valor tributável, os prejuízos fiscais e as bases negativas apurados no ano de 2001 e em anos anteriores foram utilizados na redução da infração apurada, em suas respectivas bases de cálculo, respeitado o limite de 30% estabelecido na Lei nº 8.981/95, determinando que a contribuinte proceda à baixa dos mesmos no Lalur e nos controles da base negativa da CSLL.

A contribuinte apresentou a impugnação de fls. 481/506. Em suas razões, a contribuinte alegou que os registros contábeis realizados refletiram as operações efetuadas. Inclusive, a correção dos lançamentos contábeis dessa operação foi atestada por empresa de auditoria independente, conforme parecer contábil que anexa.



Suscitou a nulidade do lançamento quanto à imposição da multa qualificada, sob o fundamento de que não foram apresentados fundamentos que a suportem. Acrescentou que não foi comprovado qualquer ato fraudulento ou evidente intuito de praticá-lo.

Alegou a decadência do crédito tributário, pelo decurso do prazo decadencial, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

No mérito, alegou a não incidência do IRPJ e da CSLL na operação de venda de ações em tesouraria e na permuta realizada pela contribuinte. O art. 442, IV do RIR determina que não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte, com a forma de companhia, receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de lucro na venda de ações em tesouraria. A permuta, por sua vez, a simples troca de bens, inclusive de ações, não gera ganho a qualquer das partes.

Ratificou o entendimento de que os lançamentos contábeis foram realizados de forma legal, demonstrando todas as operações realizadas.

O preço atribuído à venda de ações em tesouraria, de fato, foi de R\$ 67.798.993,47, conforme informado pela Dow Química S.A., e não R\$ 99.956.763,08, como constou em sua contabilidade. De fato, o lançamento foi efetuado pelo seu valor líquido. Todavia, o erro da contribuinte não importou qualquer efeito tributário. Os valores recebidos foram de R\$ 66.956.793,08 (R\$ 66.703.290,58 + R\$ 253.472,50), depositados em conta bancária, acrescidos de R\$ 842.230,39, por meio de pagamento de DARF, por conta e ordem da contribuinte, conforme cópia às fls. 212.

Afirmou que os valores de R\$ 253.472,50 e R\$ 842.230,39 referem-se à CPMF e ao IRRF, respectivamente, relativos à quitação do empréstimo contraído pela contribuinte junto ao Banco JP Morgan. Assim, a falta de contabilização dos valores não trouxe benefício à contribuinte, uma vez que, se tais receitas fossem tributáveis, os valores dos tributos poderiam ter sido aproveitados como despesas dedutíveis.

Com relação à falta de contabilização da conta bancária mantida junto ao Banco JP Morgan, esclareceu que as operações foram contabilizadas corretamente. A contribuinte efetuou lançamento unificado, registrando o valor recebido pela venda das ações em tesouraria diretamente em contrapartida da quitação de seu empréstimo contraído junto ao Banco JP Morgan. Ademais, a Fiscalização não encontrou nenhuma dificuldade em identificar a entrada e saída de recursos, tendo a contribuinte apresentado todas as informações solicitadas e os extratos bancários da conta bancária em questão.

A DRJ julgou procedentes em parte os lançamentos às fls. 530/553. Em suas razões, afastou a preliminar de decadência, por entender que, diante da ausência do pagamento das obrigações tributárias, o prazo decadencial é regido pelo art. 173, I do CTN, de modo que o lançamento poderia ser efetuado até 31.12.2007 em relação ao IRPJ. Já com relação à CSLL, afirmou que o prazo decadencial das contribuições sociais é de dez anos, nos termos da Lei nº 8.212/91, podendo, assim, a Fazenda ter efetuado o lançamento até 31.12.2001.

A decisão recorrida afastou as preliminares de nulidade, sob o argumento de que somente ensejam a nulidade do procedimento administrativo os atos e termos lavrados por servidor incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que no caso, não ocorreu.



No mérito, manteve os lançamentos de IRPJ e da CSLL. Afirmou que o lançamento refere-se ao ganho de capital auferido na operação de permuta de ações, e não na alienação de ações em tesouraria. A regra isentiva, que exclui a tributação do lucro auferido na venda em ações em tesouraria, não se aplica à permuta, devendo ser aplicada restritivamente, em conformidade com o art. 111 do CTN.

Acrescentou que na permuta de ações envolvendo ações representativas do capital de empresas outras, o valor a ser adotado para fins de apuração do resultado não deve ser o valor nominal das ações negociadas, mas o valor de aquisição das ações cedidas, em confronto com o valor atribuído às ações recebidas na permuta.

Em decorrência, concluiu que se o preço de aquisição das ações em tesouraria e o preço de permuta das ações previsto contratualmente é o mesmo para qualquer das operações, o valor a ser adotado na permuta deve ser o mesmo da operação de venda de ações, qual seja, R\$ 67.798.993,47. Conseqüentemente, sendo R\$ 24.564.783,99 o custo do investimento alienado (ações da Isopol), o lucro na alienação (permuta) deveria ser reconhecido contabilmente e oferecido à tributação.

Por fim, afastou a aplicação da multa qualificada, por entender que o procedimento adotado pela contribuinte consistiu em mero equívoco, afirmando que a documentação apresentada pela contribuinte demonstram as operações realizadas, as quais não foram contestadas pela autoridade lançadora, inexistindo a figura do dolo. Ademais, a Fiscalização não indicou o artigo da Lei nº 8.137/90 que a conduta da contribuinte se enquadraria, citando a referida Lei de forma genérica.

A contribuinte, devidamente intimada da decisão recorrida em 14.11.2007, conforme faz prova o AR de fls. 557, interpôs, tempestivamente, o recurso voluntário de fls. 558/584, em 13.12.2007. Em suas razões, a contribuinte ratificou a preliminar de decadência, afirmando que a aplicação do prazo constante no § 4º do art. 150 do CTN independe da existência de pagamento prévio.

Ratificou as alegações de sua impugnação no sentido de que, no presente caso, inexistiu ganho de capital na permuta de ações, por entender que a referida operação constituiu mera troca de ativos, sem qualquer realização de resultado que caracterizasse ganho de capital.

Por fim, afirmou que a multa qualificada é indevida, pela inexistência de conduta dolosa pelo sujeito passivo. Ademais, a própria decisão recorrida reconheceu que a Fiscalização não indicou a conduta dolosa da contribuinte, o que acarretou em vício formal do lançamento.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, Relator

O Recurso de Ofício e o Recurso Voluntário preenchem os requisitos de admissibilidade, razão de seu conhecimento.

O direito da Fazenda Pública de realizar o lançamento, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, está previsto no art. 150 do CTN, cujo teor é o seguinte:

"Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

[...]

Parágrafo quarto – Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirando esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".

Desse modo, o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários de IRPJ é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, salvo se ocorrido dolo, fraude ou simulação.

Na análise do presente caso, portanto, deve-se examinar, primeiramente, se houve ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipóteses em que o prazo decadencial é contado na forma prevista no artigo 173 do CTN. Caso venha a ser afastada a aplicação da multa qualificada na presente causa, em razão da inoccorrência de dolo, fraude ou simulação, entendo que, à época da lavratura do presente Auto de Infração, o crédito tributário por ele constituído, relacionado ao fato gerador ocorrido no ano-calendário de 2001, estaria atingido pelo instituto da decadência.

A qualificação da multa, ademais, é o objeto do Recurso de Ofício.

A comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação e, por conseguinte, a aplicação da multa qualificada, no caso concreto, portanto, devem ser as primeiras questões a serem analisadas.

Para que seja aplicada a multa qualificada de 150% é necessário que se caracterize o evidente intuito de fraude, como determina o art. 44, II, da Lei 9430/97. A Lei nº 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

"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, na sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou 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 artigos 71 e 72.

No presente caso, entendo que não restou caracterizada a ocorrência de dolo pelo sujeito passivo. A idoneidade das operações realizadas pela contribuinte não foi questionada pela Fiscalização, servindo, inclusive, de base para o lançamento efetuado. Acrescente-se que a venda de ações em tesouraria e a permuta de ações indicada no “Instrumento Particular de Compra de Ações” foram devidamente contabilizadas pela contribuinte, sendo contestados, apenas, os lançamentos contábeis realizados pela contribuinte e os valores atribuídos ao custo dos investimentos, por ocasião da permuta.

As figuras da fraude do dolo e da simulação devem sempre estar comprovadas, fato que não se configura no presente caso. Paulo de Barros Carvalho, em seu livro Curso de Direito Tributário, 14ª edição, às pág. 510/511, conclui o seguinte quanto ao ônus da prova no caso de constatação de dolo fraude ou simulação pelo Fisco:

“O discrimine entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes.

Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na postura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma produziu.

Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.

As dificuldades a que nos reportamos, sejam as experimentadas pelo sujeito passivo, no caso de impugnar pretensões punitivas por ilícitos de natureza objetiva, sejam aquelas outras que os funcionários da



fiscalização tributária enfrentam para certificar a infração subjetiva, nem sempre são adequadamente suplantadas.

Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposo da conduta do administrado. Isto não basta.

Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fática.

É justamente por tais argumentos que as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas. O dolo e a culpa não se presumem, provam-se."

Entendo que a fiscalização não trouxe para os autos, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico que autoriza a qualificação da multa. Inexistindo prova inequívoca nos autos, portanto, confirmando que o Recorrente cometeu alguma ação ou omissão dolosa visando impedir a ocorrência do fato gerador do imposto, mediante modificação de suas características essenciais, para reduzir o montante do imposto devido, hipótese que justificaria a aplicação da multa qualificada, tipificada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, deve ser a multa reduzida para o percentual normal de lançamento de ofício, afastando-se de pleno a exigência da multa qualificada imposta sob o argumento de fraude à Fazenda Pública.

O suposto equívoco da contribuinte na contabilização das operações efetuadas, ainda que resulte em redução de imposto a pagar, não autoriza a aplicação de multa qualificada quando não restar cabalmente comprovada a intenção do contribuinte em mascarar a obrigação tributária. Dessa maneira, diante da ausência de comprovação do dolo por parte da contribuinte, entendo que deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

Assim, diante da inoccorrência de fraude, dolo ou simulação, o prazo decadencial deve ser contado nos termos § 4º do art. 150 do CTN. Esclareça-se que no caso dos tributos sujeito ao regime do lançamento por homologação, a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance, cabendo à Fazenda homologar tal dever, expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos, contados do fato gerador. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo, que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada, e independentemente do pagamento realizado pelo contribuinte. Frise-se que, conforme indicado no *caput* do art. 150 do CTN, o que se homologa é a própria atividade do contribuinte.

Na apuração do ganho de capital, o fato gerador da obrigação tributária reporta-se à data da alienação de bens e direitos, devendo ser esse o marco inicial para a contagem do prazo constante no art. 150, § 4º do CTN. Assim, considerando que a permuta de ações ocorreu em 18.04.2001, entendo que, à época do lançamento, do qual a contribuinte tomou ciência apenas em 03.01.2007, conforme AR de fls. 462, já havia decaído o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário de IRPJ, pelo decurso de prazo superior a cinco anos.



Do mesmo modo, aplica-se à CSLL o prazo decadencial de cinco anos previsto no Código Tributário Nacional. O art. 146, III, "b" da Constituição Federal determina que a matéria relativa à decadência em matéria tributária é reservada à Lei Complementar, de modo que, à falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recebida pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional para o lançamento das contribuições sociais.

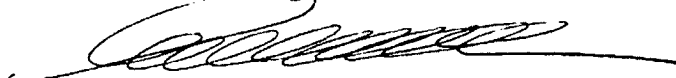
Ademais, em 12.06.2008, o Supremo Tribunal Federal sumulou o entendimento de que os dispositivos da Lei nº 8.212/91 que tratam dos prazos de prescrição e decadência em matéria tributária são inconstitucionais, nos seguintes termos:

Súmula Vinculante nº 8

"São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Isto posto, VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reconhecer a decadência do crédito tributário, cancelando-se integralmente a exigência.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2008.



ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO

Voto Vencedor

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Redator.

No julgamento do recurso voluntário nº 163850, restou vencido o Conselheiro Relator, que confirmava a decisão de primeira instância, negando provimento ao recurso de ofício, por entender que não estaria presente o evidente intuito fraudulento, requisito fundamental para a qualificação da multa de ofício aplicada no percentual de 150%. Em consequência da desqualificação da multa entendeu o Conselheiro Relator que a Fazenda Nacional teria perdido o direito de constituir o crédito tributário pelo decurso do prazo decadencial de cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador, na forma do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN.

Por maioria de votos a Primeira Câmara de Contribuintes entendeu de forma diferente, pelo quê restou a mim a elaboração do voto vencedor, em relação aos pontos de discussão citados.

Reproduzo a descrição dos fatos trazida pelo voto vencido:

Conforme Descrição dos Fatos, a contribuinte era detentora de parte do capital social da Isopol Produtos Químicos S.A., na condição de controladora.

A Fiscalização afirmou que a contribuinte mantinha ações ordinárias nominativas em tesouraria. Em 21.05.1998, a contribuinte celebrou "Instrumento Particular de Opção de Compra de Ações", onde, em resumo, outorgava e assegurava, em caráter irrevogável e irretratável à Dow Química S.A, a opção de compra daquelas ações.

Em 18.04.2001, a Dow Química S.A. exerceu o direito de opção de compra de 2.777 ações ordinárias nominativas que se encontravam em tesouraria(...)

Segundo informações da contribuinte, o valor recebido pela venda foi de R\$ 66.956.763,08, enquanto que a Dow Química S.A. informou ter pago R\$ 67.798.993,47. O Auditor Fiscal acrescentou que a conta bancária de titularidade da contribuinte junto ao Banco J P Morgan, que recebeu os valores relativos à negociação das ações, não consta dos assentamentos contábeis da contribuinte.

Ainda de acordo com a Descrição dos Fatos, o "Instrumento Particular de Opção de Compra de Ações" previa que, no ato da compra, as ações da contribuinte que eram mantidas em tesouraria seriam permutadas por ações preferenciais nominativas da Isopol Produtos Químicos S.A, configurando, assim, a alienação de bem integrante do ativo permanente, sujeito à apuração de ganho de capital.

Afirmou que, embora tenha havido a alienação de participação societária à Dow Química S.A., relativa ao investimento que a contribuinte detinha na Isopol Produtos Químicos S.A, mediante a permuta de ações, a contribuinte não apurou o correspondente ganho de capital (...).

Afirmou que a contribuinte não apresentou documentação que esclarecesse a natureza do valor lançado no item "a" supracitado. Tal lançamento está incompatível, pois a contribuinte está recebendo as suas próprias ações que foram alienadas à Dow Química S.A. e em contrapartida está entregando as ações da Isopol Produtos Químicos S.A., devendo a conta que registra as ações em tesouraria ter aumentado pelo valor efetivamente pago, não importando qual fosse o seu valor nominal ou patrimonial.

Afirmou que o valor pago que deveria ter sido registrado nessa operação seria o valor pago pela Dow Química S.A. (R\$ 67.798.993,47), visto que o "Instrumento Particular de Opção de Compra de Ações" previa que se, por qualquer razão, viesse a ser invalidada a opção de compra, relativamente às ações por ela detidas em tesouraria, a opção de compra passaria a abranger as ações da Isopol Produtos Químicos S.A. a serem permutadas pelas ações da holding (Pronor Participações S.A.) opcionadas, sem qualquer acréscimo no preço.

Quanto à baixa da participação societária na Isopol Produtos Químicos S.A., constante no item "b", a contrapartida do mesmo deveria ser numa conta de resultado que registrasse o custo de alienação do investimento (ações da Isopol), e não a conta integrante do patrimônio líquido, que registra as ações em tesouraria.

Afirmou que os registros contábeis efetuados pela contribuinte tiveram o objetivo de afastar a tributação do ganho de capital obtido com a alienação das ações da Isopol Produtos Químicos S.A.

Ou seja, ao final a recorrente alienou sua participação societária em Isopol, mantendo em seu poder as ações de sua emissão. Desde o início o verdadeiro intuito negocial era a alienação das ações que detinha em Isopol e não aquelas que mantinha em tesouraria.

Esta E. Câmara tem se manifestado firmemente no sentido de que não basta o aspecto formal da operação, mas sim a detecção da real vontade buscado pela seqüência de atos

que formaram a operação, ou seja, restando comprovado que os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, estando seus substratos alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato simulado produz.

No caso sob análise a venda de ações em tesouraria (operação isenta de tributação), com posterior permuta dessas ações com outra de posse da própria alienante (cuja alienação seria tributada), traduz verdadeira alienação da segunda participação societária e, não, a alienação das ações em tesouraria com posterior permuta destas com aquela.

A vontade formalmente manifestada foi a alienação de ações em tesouraria para a Dow, com posterior permuta daquelas ações com a participação societária da recorrente em Isopol. No entanto, pelo que se pode verificar nos autos a verdadeira motivação negocial, que se pretendeu esconder do Fisco, foi a alienação direta da participação societária que a recorrente detinha em Isopol para a Dow.

Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los.

Em se concluindo pela existência, *in casu*, da simulação, resta comprovado o evidente intuito fraudulento da recorrente o que impõe a qualificação da multa de ofício, senão vejamos.

A imposição de multa de ofício pela falta de pagamento ou recolhimento de tributo, pela falta de declaração ou nos casos de declaração inexata encontra-se prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.487/2007, passando a regular a matéria da seguinte maneira, *verbis*:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A qualificação da multa ao percentual de 150% depende de estar presente uma das figuras previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964: sonegação, fraude ou conluio.

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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

A simulação descrita nos autos se subsume às previsões do artigo 71, I - sonegação, e 72, fraude, supra referidos, portanto é de se DAR provimento ao recurso de ofício para restabelecer a qualificação da multa de ofício aplicada para o percentual de 150%.

Passemos à análise da suscitada decadência do direito da Fazenda Nacional em constituir o crédito tributário.

A jurisprudência administrativa deste E. Conselho é pacífica em afirmar que o IRPJ, a partir da edição da Lei nº 8.383/1991, é tributo lançado na modalidade de homologação. Em assim sendo, a regra decadencial a ser aplicada é aquela prevista no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, ou seja, 05 anos a contar da data do fato gerador da obrigação tributária, salvo na ocorrência do evidente intuito fraudulento, com o quê a regra se deslocaria para a regra geral de decadência contida no artigo 173, I do mesmo Código.

Estando provado o evidente intuito fraudulento, como restou consignado acima, a regra decadencial se transfere daquela prevista no parágrafo 4º do artigo 150 para a do inciso I do artigo 173, I, ambos do CTT, por força da expressa previsão contida naquele.

Vejamos o conteúdo de tais dispositivos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

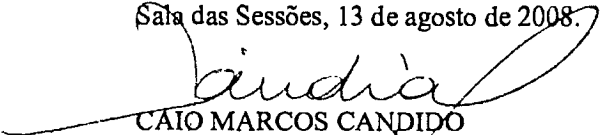
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

Conforme visto a recorrente optou no período autuado pela apuração pelo lucro real anual, tendo o fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 2001. O prazo decadencial começa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado: 01 de janeiro de 2002, portanto, o primeiro dia do exercício seguinte começaria a contar o prazo decadencial de cinco anos: 01 de janeiro de 2003. O Fisco tinha o direito de constituir o crédito tributário até 31 de dezembro de 2007 e o fez tempestivamente em 03 de janeiro de 2007.

A discussão de mérito coincidiu com a discussão da ocorrência de simulação e da tributação do ganho auferido na operação que se pretendia realizar desde o início.

Pelo exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de decadência, para no mérito, DAR provimento ao recurso de ofício e NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, 13 de agosto de 2008.


CAIO MARCOS CANDIDO
REDATOR DESIGNADO

