



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10680.002856/2005-84
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.070 – 1ª Turma
Sessão de 13 de setembro de 2017
Matéria Multas.
Recorrente LUMARGE PARTICIPAÇÕES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Com a qualificação dos atos praticados pelo contribuinte como simulação, com a caracterização do dolo para a evasão de tributos, cabível a multa de ofício de 150%.

MULTA ISOLADA. SÚMULA CARF 105.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas (i) quanto à qualificação da multa de ofício e (ii) quanto à concomitância da multa de ofício com a multa isolada, vencido o conselheiro Leonardo de Andrade Couto (suplente convocado), que conheceu somente em relação à qualificação da multa de ofício. No mérito, (i) quanto à qualificação da multa de ofício, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento e (ii) quanto à concomitância da multa de ofício com a multa isolada, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, em relação à qualificação da multa de ofício, os conselheiros André Mendes de Moura e Rafael Vidal de Araújo.

(assinatura digital)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Leonardo de Andrade Couto (suplente convocado), Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela **LUMARGE PARTICIPAÇÕES S/A** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrente**”), em que é recorrida a em face do acórdão nº 101-95.818 (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 1ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuinte (doravante “**Turma a quo**”).

Foi lavrado auto de infração em face do contribuinte para a exigência de IRPJ e CSLL pela glosa de despesas e pela omissão de rendimentos sobre ganho de capital, IRRF em face de pagamentos que teriam sido realizados sem causa e a beneficiários não identificados, além da exigência de juros de mora, multas de ofício qualificada e agravada, bem como multas isoladas exigidas concomitantemente com as multas de ofício, em decorrência de ausência de recolhimento de estimativas no ano de 2000.

Ao analisar a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte, a DRJ a julgou parcialmente procedente, mantendo em parte os lançamentos (**e-fls. 567 e seg.**). A decisão restou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

Ementa: GANHO DE CAPITAL.

Restando comprovada nos autos a simulação fraudulenta, realizada no intuito de dissimular a operação efetivamente ocorrida, que foi a venda de ativo operacional líquido, deve ser mantido o lançamento cuja fundamentação reside no ganho de capital apurado nessa alienação.

GLOSAS DE DESPESAS.

É cabível a glosas de despesas quando o contribuinte não esclarece acerca da necessidade dos respectivos gastos. Documento fiscal com descrição genérica dos serviços prestados não comprova, especificamente, o tipo de serviço ou como e quando fora realizado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E AGRAVADA.

A multa de ofício qualificada e agravada, no percentual total de 225%, será aplicada sempre que houver, concomitantemente, o intuito de fraude, caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis; e ainda tenha o autuado deixado de atender a intimações expedidas

pela autoridade fiscal.

PENALIDADE AGRAVADA POR NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.

Ainda que esses não sejam suficientes para elidir a glosa dos respectivos gastos, a apresentação dos documentos fiscais, mesmo que contenham a descrição genérica dos serviços prestados, descaracteriza a imposição do agravamento da

penalidade, por não atendimento à intimação fiscal.

MULTAS EXIGIDAS, CONCOMITANTEMENTE, NO LANÇAMENTO.

Por se tratar de hipóteses legais distintas, são cabíveis, no lançamento de ofício, a aplicação de multa exigida isoladamente, por falta de recolhimento dos valores devidos por estimativa, bem como as que se exigem juntamente com o imposto ou contribuição que forem apurados no procedimento fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL.

O lançamento reflexo deve observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF.

Ficam sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os pagamentos realizados sem a identificação dos beneficiários ou das causas que os originaram.

Lançamento Procedente em Parte

Cientificado da decisão, o contribuinte interpôs seu recurso voluntário (**e-fls. 623 e seg.**). Ao julgar o aludido recurso, a Turma *a quo* decidiu, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento, para fins de (**e-fls. 717 e seg.**):

- 1) afastar a exigência de IRPJ e CSL pela glosa de despesas com serviços de assessoria jurídica;
- 2) manter a cobrança de IRRF por pagamentos realizados a beneficiários não identificados;
- 3) manter a cobrança de IRPJ e CSLL pelo ganho de capital auferido (supostamente “operação casa-separa”);
- 4) adotar o percentual da multa de ofício qualificada para de 150%;
- 5) reduzir o percentual da multa isolada para 50%.

O acórdão *a quo* restou assim ementado:

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO - Demonstrado que os atos negociais praticados ocorreram em sentido contrário ao contido na norma jurídica, com o intuito de se eximir da incidência do tributo, cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado.

IRPJ - GANHO DE CAPITAL - Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor pelo qual o bem ou direito houver sido alienado ou baixado e o seu valor contábil, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

MULTA ISOLADA. “*Ex vi*” do disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, tem incidência a penalidade pecuniária isoladamente aplicada, à alíquota de 50% (cinquenta por cento), sobre o valor do pagamento mensal devido sob a forma de estimativa, que deixar de ser oportunamente paga.

MULTA DE OFÍCIO - QUALIFICAÇÃO. Presente o evidente intuito de fraude é correta a qualificação da multa de ofício.

Ao tomar ciência da decisão, a PFN opôs embargos de declaração (**e-fls. 775 e seg.**), os quais foram rejeitados (**e-fls. 778**).

O contribuinte apresentou recurso especial em 12/09/2008, antes de ser cientificado oficialmente da decisão recorrida (**e-fls. 1.048 e seg.**), bem como contrarrazões a um suposto recurso especial da PFN, que não havia sido interposto (**e-fls. 1.060 e seg.**). No entanto, tais documentos foram rejeitados.

Finalmente, intimado da decisão (**e-fls.793**), o contribuinte interpôs recurso especial (**e-fls. 799 a 1.041 e segs**), requerendo, ao final:

- “a) afastar a qualificação da multa de ofício, haja vista a inexistência de fraude, e portanto de sua comprovação;
- b) excluir da exigência a multa isolada;
- c) cancelar o lançamento pela patente ilegitimidade passiva da Recorrente;”

Note-se que o contribuinte não recorreu da matéria atinente à cobrança de IRRF por pagamentos realizados a beneficiários não identificados. O recurso especial interposto pelo contribuinte abordou as três matérias seguintes:

- 1) cobrança de IRPJ e CSL pelo ganho de capital auferido (suposta “operação casa separa” e ilegitimidade passiva);
- 2) qualificação do percentual da multa de ofício para 150%;
- 3) concomitância da multa de ofício com a multa isolada por não apuração e recolhimento de estimativas.

Em 18/12/2009, foi negado seguimento ao recurso especial do contribuinte (**e-fls. 1.102 e seg.**). A decisão foi confirmada em sede de reexame de admissibilidade (**e-fls. 1.105 a 1.106**).

Ao tomar ciência da decisão, o contribuinte apresentou embargos, solicitando a revisão do despacho denegatório de seguimento de seu Recurso Especial (**e-fls. 1.117 e seg.**). O contribuinte requereu, ademais, por meio de diversas petições, a reconsideração do juízo de admissibilidade, sem êxito.

Em 01/04/2014, o contribuinte peticionou para informar sua adesão ao parcelamento concedido pela Lei 11.941/2009, devido à reabertura de prazo veiculada pela Lei 12.865/13, tendo optado por efetuar o pagamento à vista dos valores correspondentes ao IRPJ e CSLL (**e-fls. 1.747 e seg.**), nos seguintes termos:

"Visando beneficiar-se das significativas reduções nas multas e juros concedidas pela Lei 12.865/13, a ora Recorrente optou por efetuar o pagamento à vista dos valores correspondentes ao IRPJ e CSLL, conforme se infere dos DARF's em anexo.

Dessa forma, a Recorrente manifesta seu interesse em não mais discutir a cobrança de IRPJ e da CSLL relativos ao principal e juros, mantendo o prosseguimento do Recurso Especial nº 147.654 no que tange as multas de ofício e isoladas destes tributos contidas nos autos do processo administrativo nº 10680.002856/2005-84.

Dessa forma, a Recorrente reitera seu total interesse em continuar a discutir as demais matérias debatidas no Recurso Especial nº 147.654, a saber: o IRRF, multas de ofício e isolada, multas agravadas e juros de mora).”

Em 22/12/2015, o contribuinte peticionou para dar conhecimento da decisão proferida no Agravo de Instrumento n. 50717-26.2015.4.01.0000/DF, que determinou a admissão do Recurso Especial, e, portanto, o prosseguimento do processo administrativo com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (**e-fls. 1.839 e segs.**), nos seguintes termos:

“(…)

Verifica-se, pela leitura dos dispositivos transcritos acima, que caberá recurso especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara.

Na espécie, pelo que se depreende da análise dos autos, a agravante, sucessora da empresa Pirâmide Participações Ltda e a empresa Dama Participações Ltda participaram de forma idêntica da “reestruturação societária” da empresa Sabará Empreendimentos e Participações Ltda, mas seus recursos na via administrativa obtiveram conclusões jurídicas divergentes, uma vez que a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes entendeu que na operação de “reestruturação societária” da empresa Sabará Empreendimentos e Participações Ltda estaria configurado o intuito de fraude tributária e a Oitava Câmara entendeu que estaria configurada a elisão fiscal.

Assim, pode-se afirmar que a Primeira e a Oitava Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes deram à lei tributária interpretação divergente para o mesmo caso concreto, no qual as empresas envolvidas, além de atuarem de forma idêntica, foram autuadas pela mesma fiscalização, como pode ser comprovado pela análise dos Termos de Verificação Fiscal de fls. 58/121 e 265/328.

Dessa forma, tendo em vista a completa e inequívoca similitude fática entre os acórdãos em questão e a evidente divergência jurisprudencial, o recurso especial da agravante deve ser admitido, nos termos do que dispõe o artigo 37, § 2º, II, do Decreto-Lei 70.235/72.”

Tendo em vista a decisão judicial determinando a apreciação do recurso especial interposto, foi proferido despacho para o desmembramento do crédito tributário na parte em que o contribuinte teria desistido do contencioso: IRPJ e CSLL e acessórios, transferindo-os ao processo 13603.721172/2015-68. (**e-fls. 1.859 e seg.**).

Na sequência, foi emitido novo despacho com o seguinte teor (**e-fls. 1.861 do**):

“Atendendo à determinação judicial, devolva-se ao CARF para julgamento do recurso especial do interessado. Ressalte-se que permanecem sob contencioso as seguintes rubricas: 1 – multas isoladas do IRPJ e da CSLL; 2 - IRRF com a respectiva multa de ofício de 150%; 3 - Multas de ofício no montante de 75% vinculadas ao IRPJ e à CSLL.”

Preservando-se o contraditório e a ampla defesa, o Colegiado determinou a remessa dos autos à PFN para ciência do recurso especial e apresentação de contrarrazões (**Resolução e-fls. 1.874 e seg.**).

Cientificada, a PFN apresentou contrarrazões ao recurso especial do contribuinte (**e-fls. 1.878 e seg.**), nas quais argumenta, em breve síntese, que:

- A decisão judicial obtida pelo contribuinte dá respaldo ao conhecimento apenas da questão pertinente à qualificação da multa;
- “A autoridade fiscal demonstrou que houve simulação e, conseqüentemente, o evidente intuito fraudulento”;
- “Interessante salientar, novamente, que o dever fixado pelo art. 71 da Lei n.º 4.502/64 é plenamente compatível com as demais normas que compõem o sistema de direito tributário. Com efeito, diferentemente do que poderia ocorrer em outros ramos do Direito, no Direito Tributário os fiscalizados possuem o dever de colaborar com os fiscais. Esse dever está previsto nos artigos 194, 195 e seguintes do Código Tributário Nacional”.

O contribuinte, por fim, juntou aos autos cópia de peças processuais atinentes à aludida ação judicial, especialmente da petição inicial da correspondente Ação Anulatória n. 1004741-61.2015-4.01.3400, do respectivo Agravo de Instrumento n. 50717-26.2015.4.01.0000/DF, da sentença de procedência da ação, que confirmou os termos da decisão proferida em sede de agravo de instrumento, de cópia do recurso de apelação da União.

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

Em face da decisão judicial proferida nos autos do Agravo de Instrumento n. 50717-26.2015.4.01.0000/DF, o recurso especial deve ser conhecido por este Colegiado.

Contudo, tendo em vista que apenas cópia da referida decisão foi juntada aos autos pelo contribuinte, não restou claro qual a extensão desta. Nesse seguir, na sessão de julho do corrente ano, o contribuinte apresentou ao Colegiado cópias da petição inicial da correspondente ação anulatória n. 1004741-61.2015-4.01.3400, do respectivo Agravo de Instrumento n. 50717-26.2015.4.01.0000/DF, da sentença de procedência da ação, que confirmou os termos da decisão proferida em sede de agravo de instrumento, bem como de cópia do recurso de apelação da União.

Nas peças processuais apresentadas, com destaque à petição inicial da correspondente ação anulatória n. 1004741-61.2015-4.01.3400 e ao respectivo Agravo de Instrumento n. 50717-26.2015.4.01.0000/DF, é possível aferir que o objeto da referida medida é obter pronunciamento judicial que reconheça a divergência de entendimento entre o acórdão recorrido (n. 101-95.818) e o acórdão paradigma n. 108-09.037, especificamente quanto aos seguintes temas:

- “a. Exigência de IRRetido na Fonte;
- b. Qualificação da multa de ofício (150%); e
- c. Multas isoladas, que foram reduzidas para 50%”.

Também é importante notar que, na petição em que informou a adesão a programa de parcelamento, o contribuinte consignou o seguinte pedido:

“Dessa forma, a Recorrente manifesta seu interesse em não mais discutir a cobrança de IRPJ e da CSLL relativos ao principal e juros, mantendo o prosseguimento do Recurso Especial nº 147.654 no que tange as multas de ofício e isoladas destes tributos contidas nos autos do processo administrativo nº 10680.002856/2005-84.

Dessa forma, a Recorrente reitera seu total interesse em continuar a discutir as demais matérias debatidas no Recurso Especial nº 147.654, a saber: o IRRF, multas de ofício e isolada, multas agravadas e juros de mora).”

Portanto, na referida petição, foi requerido o prosseguimento de seu recurso especial em relação a matérias que não foram objeto recurso, notadamente “IRRF”, “multas agravadas”. Conforme exposto acima, além da cobrança de IRPJ e CSL, incluída no REFIS, o recurso especial interposto tratou da qualificação do percentual da multa de ofício para 150% e da multa isolada pela não apuração e recolhimento de estimativas.

Por sua vez, o despacho de fls. 1861 dispôs que permanecem em litígio as matérias relativas às "1 – multas isoladas do IRPJ e da CSLL; 2 - IRRF com a respectiva multa de ofício de 150%; 3 - Multas de ofício no montante de 75% vinculadas ao IRPJ e à CSLL.”

Permissa vênua, não me parece que todas as matérias referidas no despacho realmente permanecem em litígio.

Compreendo que permanece suscetível de julgamento nesta via administrativa, em face do parcelamento levado a termo pelo contribuinte e da decisão judicial proferida, as questões atinentes **(i)** à qualificação da multa de 75% para 150% e **(ii)** à exigência cumulativa da referida multa de ofício com a multa isolada pela não apuração e recolhimento de estimativas.

Quanto ao primeiro tema, a divergência trazida pela recorrente versa sobre a possibilidade de **qualificação da multa de ofício** em face das operações realizadas, reputadas como “casa-separa”, com fundamento no art. 44 da Lei 9.430/1996, que apresentava a seguinte redação à época dos fatos:

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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

A matriz legal prescrita pelo legislador ordinário prevê penalidades diferentes para hipóteses factuais distintas:

- **multa de ofício de 75%(Lei n. 9.430/96, art. 44, I):** cabível quando o sujeito passivo tributário deixar de pagar ou recolher, declarar ou apresentar declaração inexata do tributo devido;

- **multa de ofício de 150% (Lei n. 9.430/96, art. 44, II):** cabível quando o contribuinte além de deixar de pagar ou recolher,

declarar ou apresentar declaração inexata do tributo devido, o faz mediante conduta evidente intenção dolosa, isto é, quando ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64, notadamente fraude, sonegação ou conluio.

A recorrente argumenta que, no caso sob análise, cujos fatos relevantes teriam ocorrido em meados de 2000, a correta aplicação das normas jurídicas exigiria contextualização quanto à concepção de "planejamento tributário" então vigente, que apresentaria cores muito diversas nos dias atuais.

De fato, à época dos fatos, o entendimento dominante consistia na legitimidade de planejamentos tributários cujos atos fossem isoladamente válidos perante o Direito privado, quando ausentes normas tributárias específicas para a tutela dos eventos em questão.

As operações apelidadas como "casa-separa", reputadas à recorrente, consistem na prática de atos que isoladamente são legítimos perante o Direito privado e não encontram vedação ou mesmo tratamento específico no âmbito do Direito tributário.

Nos dias atuais, é bastante difundido o entendimento jurisprudencial quanto à sua intolerância para fins tributários quando ausentes propósitos extra tributários no "casamento" e "separação" das partes, de forma a tornar inoponíveis os seus efeitos fiscais e tributados os ganhos de capital daí resultantes.

À época dos fatos (2000), contudo, a percepção de que tal operação não teria o condão de desencadear os efeitos fiscais pretendidos não era tão clara. A existência de variadas formas para reestruturações societárias, com diferentes consequências tributárias prescritas pelo legislador e uma série de lacunas surgidas no complexo sistema tributário brasileiro, permitiu que se cogitasse sem maiores questionamentos, por muitos anos, que atos validamente praticados perante o Direito civil ("casamento" e "separação") teriam como consequência a redução do ônus tributário, ainda que a mesma finalidade pudesse ser alcançada por meio do instituto da compra e venda, em que o ônus tributário seria maior, notadamente pela apuração do ganho de capital. Sinal dos tempos, diante da hipótese de atos validamente praticados pelo contribuinte nas etapas de uma operação "casa-separa", o ambiente jurídico então vigente justificava que renomados juristas considerassem legítima a economia tributária.

Sequer nos dias atuais é possível dizer que todas e quaisquer operações em que há "casa-separa" devam ser consideradas inoponíveis ao fisco. Ocorre que, sob a perspectiva atualmente dominante na jurisprudência administrativa, a oponibilidade dos efeitos fiscais do planejamento tributário requer a presença de propósitos não apenas tributários nos atos praticados ("filme"). Coerentemente, então, é possível cogitar que "casamentos" e "separações" motivadas por razões não apenas tributárias teriam os seus efeitos fiscais reconhecidos, residindo a discussão, portanto, nos critérios para a aferição dos motivos em questão.

Nesse cenário, inclusive em face do art. 112 do CTN, torna-se difícil ignorar o questionamento se operações desse tipo ("casa-separa"), realizadas no passado, embasadas em pareceres jurídicos e no ambiente jurídico de então, estariam realmente impregnadas do dolo específico para a evasão de tributos demandado para a aplicação da multa de 150%. Haveria o "evidente intuito de fraude" requerido pelo no art. 44 da Lei 9.430/1996 vigente à época dos fatos?

Contudo, no presente caso, o acórdão *a quo* identificou e baseou-se em fatos que preenchem a figura típica da simulação, com a indicação de documentos pós-datados, imputando ao contribuinte a prática de atos que não são válidos perante o Direito privado. Ou seja, a aludida questão quanto à possível não qualificação da multa de ofício, reclamada pela recorrente, não pode ser propriamente levantada neste caso sob julgamento.

Se os atos praticados pela recorrente já eram desde a sua origem qualificados como “simulados”, nos termos do instituto de Direito privado, não é possível reclamar por expectativa legítima das consequências tributária típicas. Ocorre que, tanto em meados de 2000 como hoje, apuradas provas de atos societários simulados, seria dever de ofício do agente fiscal considerar inoponíveis os efeitos da operação “casa-separa” e realizar o lançamento dos tributos incidentes sobre o ganho de capital verificado (CTN, art. 149).

O voto vencedor do acórdão recorrido assim descreve o repertório fático em sua fundamentação para a qualificação da multa de ofício:

“Dos argumentos expendidos e dos fatos narrados no corpo do voto vencido extrai-se claramente identificada a existência da simulação, o que se pode verificar no seguinte excerto:

Os doutrinadores pátrios são unânimes quando se trata de defender a tese de que é lícito ao contribuinte promover a escolha de uma caminho ou alternativa que lhe seja, do ponto de vista tributário, menos oneroso. O contribuinte não está obrigado a adotar caminho que se lhe apresente com maior carga tributária.

A adoção de formas e métodos lícitos com o objetivo de evitar que ocorra o fato gerador do tributo, como também o comportamento visando à redução da magnitude da obrigação tributária, se traduz na denominada elisão fiscal. Já o emprego de forma e meios ilícitos na consecução dos mesmos objetivos tem como consequência a prática de atos fraudulentos, simulados.

Portanto, a licitude ou ilicitude das formas e meios empregados na realização do negócio jurídico é que irá determinar se ocorreu elisão ou evasão fiscal, o que passa, necessariamente, pela análise do caso concretamente acontecido.

Via de regra a simulação pressupõe urna declaração bilateral de vontade, firmada entre as partes figurantes no contrato, de tal sorte que nem uma nem outra pode alegar desconhecimento da utilização de meios ilícitos visando prejudicar terceiro interessado.

Há, na simulação, uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada, fato que resulta, invariavelmente, de uma proposital intenção de que assim venha a acontecer.

Como é sabido e consabido, na simulação temos dois distintos negócios: i) um ostensivo, visível, que deveria ter validade perante terceiros; e ii) outro dissimulado, encoberto, mas real e que deverá ser válido entre as partes contratantes.

Sendo certo que os atos simulados são praticados exatamente com o objetivo de enganar, ludibriar, ocultando os atos efetivamente desejados, produzir a prova da simulação se traduz como uma tarefa árdua, de difícil realização. Cabendo ao Fisco, como de fato cabe, produzir o elemento probante capaz de desconstituir a presunção de legitimidade e de legalidade dos atos ou negócios jurídicos, este geralmente se vale da denominada ‘prova indireta’, dos indícios coletados dos quais resulte forte relação ou ligação do fato probando com o fato provado.

Como pode ser constatado, após promovida a transformação de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada em Sociedade Anônima, e aguardado o prazo para arquivamento dessa transformação na Junta Comercial, no dia 29 de fevereiro de 2000 ocorreram duas Assembléias Gerais Extraordinárias, a saber: uma pela manhã, às dez horas, com o objetivo de aprovação da emissão das ações com ágio e conseqüente aumento do capital social; e outra à noite, às vinte horas, com a finalidade de aprovar a cisão parcial da sociedade, aprovação do Laudo de Avaliação etc., e assinatura do denominado 'Acordo de Acionistas', do qual é feito este destaque.

Mencionado "Acordo" traz como justificativas para sua efetivação e conseqüentes proposições:

'CONSIDERANDO

1) Que PHDPAR tem como subsidiária integral a empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A ..

2) Que a empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, retro qualificada, é controladora da empresa DMA DISTRIBUIDORA S.A..

3) Que WRVPAR tem como controladores pessoas com larga experiência no ramo de atividade da DMA DISTRIBUIDORA S.A.

4) Que é interesse recíproco das PARTES aproveitar o potencial e capacidade instalada na empresa DMA DISTRIBUIDORA S.A, já qualificada.

5) Que uma parceria de conjugação de situação de liquidez recíproca e capacidade de dinamização de negócios é de perspectivas largamente favoráveis para as PARTES.

RESOLVEM

Celebrar parceria societária na empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, já qualificada, visando dinamizar as atividades da sua controlada DMA DISTRIBUIDORA S.A, Iguamente qualificada e, para tanto, firmam o presente ACORDO PROVISÓRIO regido pelo art. 118 e seus parágrafos da Lei 6.404/76, mediante as cláusulas e condições que a seguir enunciam:

1) Pata a consumação da parceria, WRVPAR subscreverá ações na controladora, SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, devendo, posteriormente, constituir em presa com a finalidade de assumir estas ações.

2) PHDPAR deverá, do mesmo modo, constituir empresa que venha a assumir as suas ações na empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, de sorte que, ao final do processo de reestruturação societária, cada grupo que compõe o presente ACORDO venha a deter 50% (cinquenta por cento) do controle acionário da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.

3) Pelo potencial e capacidade instalada na empresa DMA DISTRIBUIDORA S.A, citada no tópico 4 do caput deste ACORDO, o grupo WRVPAR pagará ao grupo PHDPAR a importância certa e ajustada de R\$ 48.500.000,00, na proporção da participação de PIRAMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA, HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA. e DAMA PARTICIPAÇÕES S.A.

4) A negociação será formalizada através de CONTRATO DE COMPROMISSO DE ASSOCIAÇÃO MEDIANTE A COMPRA E VENDA DE AÇÕES E OUTRAS AVENCAS", que passará a fazer parte integrante do presente ACORDO (Grifos acrescentados)

(...)

Conforme visto o evidente intuito de fraude, bastante para a qualificação da multa, estará presente toda vez que restar configurada situação que se subsuma ao disposto nos artigos 71 a 73 da lei nº 4.502/1964. No presente caso, os fatos coincidem com aqueles previstos nos artigos 71 e 72 da lei nº 4.502/1964, que caracterizam sonegação e a fraude, espécies do gênero fraude:

(...)

Pelo quê, tendo restado provada a simulação, também restou provada a existência do evidente intuito de fraude, devendo ser mantida a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%.

Para confirmar a existência do evidente intuito fraudulento, os eventos realizados com o objetivo de promover a denominada "reestruturação societária" utilizaram-se de documentos pós-datados, concretizaram-se em momentos posteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o que confirmou o evidente intuito fraudulento com vista a encobrir o conhecimento da incidência da norma ou comando jurídico sobre os fatos concretamente acontecidos, conforme se pode verificar do excerto de lavra da autoridade autuante:

TODOS os documentos apresentados relativos aos eventos societários datados de 29/02/2000 não poderiam ter esta data, pois neles foi aposto o NIRE da SABARA (Número de Registro na Junta Comercial de Minas Gerais), NIRE 3130001457-6,, o qual somente foi obtido em 29 de março de 2000. Portanto, os documentos só poderiam ter sido confeccionados em data posterior ao registro, e a indicação da data de 29 de fevereiro de 2000 é FALSA.

(...)

Como irrefutavelmente comprovado, TODOS os documentos datados de 29 de fevereiro têm datas falsificadas, sendo as transformações societárias, meros instrumentos simulatórios.

Pelo quê, o recurso voluntário há que ser improvido, devendo a multa de ofício ser mantida no percentual de 150%.”

A revisão dos fatos assentados, a exemplo dos documentos pós-datados que foram determinantes para a qualificação da multa pela Turma Ordinária, foge à competência da CSRF. Assim, diante dos fatos assentados pela Turma Ordinária, em que a hipótese à qual devem ser aplicadas as normas, a caracterização da prática de simulação, em sua feição típica, pelo contribuinte, reclama a incidência de multa qualificada (150%).

Portanto, quanto ao primeiro tema sob julgamento, voto pelo não provimento do recurso especial.

O segundo tema sob julgamento diz respeito à **exigência cumulativa de multa de ofício e de multa isolada pela não apuração de estimativas mensais**, no ano-calendário de 2000, compreendendo, portanto, período anterior à vigência da Lei n. 11.488/2007, para o qual é pacífica a incidência da Súmula n. 105 do CARF:

Processo nº 10680.002856/2005-84
Acórdão n.º **9101-003.070**

CSRF-T1
Fl. 1011

“A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”

Nesse seguir, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial interposto pelo contribuinte, fim de afastar a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto