



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

**Processo n°** 10680.002872/2005-77  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-001.876 – 1ª Turma  
**Sessão de** 19 de março de 2014  
**Matéria** IRPJ e outros  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
 LGN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2000

**MULTA QUALIFICADA**

Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada.

**MULTA AGRAVADA. RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.**

Nos casos em que não há similitude fática entre os acórdãos comparados não deve ser conhecido o Recurso Especial, pois não se caracteriza a divergência jurisprudencial - requisito de admissibilidade.

**ESTIMATIVAS - FALTA DE RECOLHIMENTO - MULTA ISOLADA CONCOMITÂNCIA MULTA ISOLADA**

Não é cabível a cobrança de multa isolada de CSLL por estimativa não recolhida, quando já lançada a multa de ofício, após o encerramento do ano-calendário, nos termos da pacífica jurisprudência desta Turma da CSRF, para fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória n.º 351/2007 (posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/2007), que impôs nova redação ao tratar da matéria.

Recurso Especial do Procurador negado.

Recurso Especial do Contribuinte negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso do Contribuinte (Qualificação da multa), vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Junior, Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias e Marcos Vinicius

Barros Ottoni; e 2) por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso da Fazenda (Multa concomitante por estimativa), vencidos os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Relator) e Valmar Fonseca de Menezes, que conhecia integralmente do recurso. Em relação ao conhecimento parcial do recurso da Fazenda Nacional, foi designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos de Lima Junior. No mérito, o recurso da Fazenda, na parte conhecida, teve provimento negado por maioria, vencido o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres. Estiveram presentes e procederam à sustentação oral o representante da Fazenda Nacional, Paulo Roberto Riscado Junior e o representante do contribuinte, Dr. Douglas Guidini Odorizzi OAB-SP 207.535.

*(assinado digitalmente)*

HENRIQUE PINHEIRO TORRES - Presidente - Substituto.

*(assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator.

*(assinado digitalmente)*

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Redator Designado

EDITADO EM: 22/05/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente-Substituto), Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, Karem Jureidini Dias, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior, Plínio Rodrigues Lima, Marcos Vinicius Barros Ottoni e Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto, com adendos e pequenas modificações para maior clareza, o Relatório do acórdão recorrido:

*LGN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte - MG, que, por unanimidade de votos julgou procedente em parte o lançamento efetuado a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ e reflexos, relativo ao ano-calendário 2000.*

*As autuações tiveram origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias iniciada na empresa HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA., que no curso da fiscalização, em vias de encerramento, foi incorporada pela LON EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, no qual foram constatadas infrações tributárias referentes à glosa de custos ou despesas pela não comprovação da sua necessidade e também ao valor do ganho de capital decorrente da alienação de investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido na*

*empresa 'Sabará Empreendimentos e Participações', conforme TVF, fls.30/93.*

*Devidamente notificada dos lançamentos em 24.02.2005, a Contribuinte apresentou, tempestivamente, impugnação em 23.03.2004, fls. 274/330, alegando em síntese o seguinte:*

*(i) Inicialmente, esclarece que ao contrário do que afirma a fiscalização, atendeu integralmente e tempestivamente a todos os Termos de Intimações recebidos, apresentando os livros e documentos solicitados.*

*(ii) Destaca, nesse sentido, que todas as questões postas nos referidos Termos de Intimações encontram respostas na análise da documentação apresentada por ela.*

*(iii) Afirma que apesar das insistentes alegações da fiscalização, esta não comprovou sua presunção de que a empresa Helan Participações Ltda., sucedida pela Contribuinte, tenha praticado ato de simulação quando abriu mão do seu direito de preferência no processo de aumento de capital através de emissão de novas ações da empresa Sabará Empreendimentos e Participações S.A.*

*(iv) Em relação ao suposto ganho de capital, alega a Contribuinte que em nenhum momento as empresas HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA. (incorporada pela Contribuinte), PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA. e DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA., como únicas acionistas da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A., alienaram ou transferiram sua participação na referida sociedade por ações para o denominado grupo WRVPAR, como afirmam os senhores agentes fiscais.*

*(v) Afirma que a empresa Helan Participações Ltda., registrou em decorrência do aumento de capital na Sabará Empreendimentos e Participações S.A. resultado de equivalência patrimonial que não é tributável nos termos dos arts. 389 e 428 do RIR/99. Dessa forma, inexistindo resultado tributável, não há tributo a ser lançado.*

*(vi) Prossegue afirmando que os procedimentos que resultaram na posterior cisão parcial da empresa Sabará Empreendimentos e Participações S.A. atenderam as normas legais relativas à legislação societária, conforme disposto nos arts. 80 e 229 da Lei nº 6.404/76, bem como a legislação tributária referente ao IRPJ, Decreto-lei nº 1.648/79, estando todos os atos e documentos arquivados no Órgão competente. Sendo que a SRF foi cientificada através de DCTF's e DIPJ das informações inerentes à referida cisão parcial.*

*(vii) Alega que as despesas glosadas pela Fiscalização foram todas normais, usuais e necessárias às suas atividades, bem como se encontram devidamente comprovadas por documentação idônea.*

(viii) *Insurge-se contra a lavratura dos autos de infração, uma vez que todos os beneficiários de pagamentos efetuados pela sucedida Helan estão perfeitamente identificados, bem como todos os documentos apresentados identificam a causa dos pagamentos pela empresa sucedida, sendo que a fiscalização ignorou a resposta dada nesse sentido.*

(ix) *Em relação à alegação de falsidade ideológica contida nos documentos levados a registro na Junta Comercial, diz que a divergência apurada pela fiscalização se deu em razão da burocracia existente na repartição encarregada do Registro de Comércio, além de disposição legal expressa que determina o registro dos atos de comércio, por óbvio, em ordem cronológica e nos quais deve sempre constar à identificação pelo NIRE (art. 2º, parágrafo único).*

(x) *Lembra, ainda, que apesar de ser esperado que as atas sejam lavradas concomitantes ao desenrolar das reuniões, ou imediatamente a seu término, nada impede ou invalida que sejam lavradas após a data do evento, que é o usual, pois, a concordância e a assinatura dos participantes dão força ao documento, como declaração das decisões tomadas.*

(xi) *Conclui afirmando que a indicação da data de 29 de fevereiro de 2.000 nada tem de falsa, ao contrário do que afirma a Fiscalização. O ato foi realizado nessa data, mas, como a identificação do NIRE só foi obtida em 29/03/2000, parte do texto foi novamente redigido incluindo-se o número do NIRE. Junta aos autos, ainda, Laudo de Exame Pericial, fls. 405/419, alegando ser descabida a suscitada falsidade dos documentos.*

(xii) *Em relação à suposta Simulação de compra e venda, aduz a Contribuinte que a fiscalização pretende desconfigurar uma operação lícita, qual seja, a associação. Nesse sentido esclarece que a empresa SABARÁ admitiu novo membro em seu quadro social, tendo emitido novas ações, subscritas e integralizadas pelos novos sócios (art. 442 do RIR/1999). Posteriormente, a empresa HELAN, incorporada pela Impugnante, reduziu sua participação no quadro social da empresa SABARÁ, através de uma cisão parcial, recebendo aquilo a que tinha direito como acionista. Desta forma, os valores vertidos, por meio de cisão parcial, não estavam, como não estão, sujeitos à tributação, na forma do art. 229, da Lei nº 6.404, de 1.976.*

(xiii) *Afirma, que a exigência fiscal, tal como formulada, é ilegal e inconstitucional, uma vez que afronta o Princípio da Irretroatividade da Lei, ao pretender aplicar a suposto fato gerador ocorrido em fevereiro de 2000, a LC nº 104 de 2001. Finaliza a esse respeito, requerendo sejam consideradas as razões constantes no Parecer Contábil, juntado às fls. 421/436.*

(xiv) *Em relação à aplicação da multa, alega inicialmente que não sendo devido qualquer tributo, por consequência não há que se falar em aplicação de penalidade, seja ela isolada ou de ofício. Todavia, no caso dos julgadores entenderem devidos os impostos, afirma que a aplicação da multa de ofício, afasta a aplicação da multa isolada, uma vez que não é concebível a exigência de duas penalidades sobre uma mesma infração, sob*

*pena de ocorre o bis in idem não admitido no nosso ordenamento jurídico.*

*(xv) Quanto à aplicação de multa de ofício agravada, ou seja, com acréscimo de 50%, afirma que não deve prosperar, pois, tanto a empresa sucedida quanto a Contribuinte atenderam prontamente todas as solicitações feitas pela Fiscalização.*

*(xvi) Esclarece, ainda, que segundo disposto no art. 132 do CTN e no art. 5º, III, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, a empresa incorporadora, no caso a Impugnante, somente responde pelos tributos (impostos, taxas ou contribuições) devidos pela incorporada até a data da operação, o que exclui do seu campo de responsabilidade as multas aplicadas.*

*(xvii) Finaliza sua defesa requerendo sejam acatados os termos da impugnação apresentada, declarando a improcedência da presente exigência tributária, bem como protesta por todos os meios de provas em direito admitidos, especialmente perícias, diligências e apresentação de novos documentos.*

#### *Da Representação Fiscal.*

*Consta, em apenso, o processo administrativo nº 10680.003583/2005-95, atinente à Representação Fiscal para fins penais, uma vez que os autuantes entenderam que os fatos narrados configuravam, em tese, crime contra a ordem tributária, definidos pelos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.*

*À vista da Impugnação, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte - MG, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte os lançamentos efetuados.*

*Em suas razões de decidir, quanto à suposta simulação realizada com o intuito de dissimular o ganho de capital apurado na alienação da rede de supermercado pertencente à empresa DMA Distribuidora S.A., a qual era controlada pela empresa Sabará Empreendimentos e Participações S.A., não obstante os argumentos apresentados em defesa da Contribuinte, entenderam os julgadores após sintetizar os fatos do Acordo de Acionistas e do Contrato de Compromisso de Associação de Ações e outras Avenças, que ocorreu efetivamente uma compra e venda.*

*Sendo assim, o procedimento adotado tinha por objeto a metade da rede de supermercados pertencentes à empresa DMA DISTRIBUIDORA S.A.. Nesse sentido, o grupo econômico WRVPAR recebeu a metade do ativo operacional líquido do principal negócio da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A., qual seja, a rede de supermercados constituída por estabelecimentos que operavam com os nomes de fantasia 'MARTPLUS' e 'EPA'.*

*Ou seja, a reorganização societária da empresa 'SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.' (transformação de limitada para sociedade anônima, subscrição de capital com ágio e cisão parcial) foi planejada para dissimular a ocorrência de ganho de capital, decorrente da venda de um ativo operacional líquido por valor infinitamente superior ao seu custo.*

*Observaram, ainda, que o 'ACORDO DE ACIONISTAS' (fls. 180/188, do Anexo I) não deixa de ser um documento que confirma o entendimento do Fisco, pois nele consta expressamente (itens '2' e '3') que, ao final do processo de reestruturação societária (transformação de limitada para sociedade anônima, subscrição de capital com ágio e cisão parcial), cada grupo (PHDPAR e WRVPAR) que compôs este 'ACORDO' viria a deter 50% (cinquenta por cento) do controle acionário da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, sendo que pelo potencial e capacidade instalada na empresa DMA DISTRIBUIDORA S.A., o grupo WRVPAR pagaria ao grupo PHDPAR a importância certa e ajustada de R\$ 48.500.000,00, na proporção da participação de PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA., HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA. e DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA. Também o item 4 do referido 'ACORDO DE ACIONISTAS' fortalece o entendimento do Fisco.*

*Prosseguiram afirmando que apesar de intimada diversas vezes a apresentar o referido Contrato, a Contribuinte alegou apenas que este havia sido feito verbalmente; argumento este que ficou prejudicado no curso da fiscalização, pois muito embora o contrato oral seja válido no nosso ordenamento jurídico, a forma escrita é a preferida, principalmente em contratos que envolvam quantias vultosas além de seqüências de atos de reorganização societária, como no presente caso, objetivando assim uma maior proteção dos interesses das partes.*

*Nesse sentido, concluíram que conforme expresso no 'ACORDO DE ACIONISTAS', a negociação que envolveu o referido procedimento de reorganização societária restou estabelecida, por escrito, segundo os termos contidos no 'CONTRATO DE COMPROMISSO DE ASSOCIAÇÃO MEDIANTE A COMPRA E VENDA DE AÇÕES E OUTRAS AVENÇAS', que foi inserido como parte integrante daquele 'ACORDO'.*

*Salientaram os julgadores que os autores do planejamento fiscal, ora analisado, apoiaram-se em um raciocínio simplório, e que estes têm apenas alternativas lícitas a seguir, quando existentes. Nesse sentido, transcreveram o entendimento de Yves Gandra da Silva Martins e Paulo Lucena de Menezes, em parecer publicado na Revista Dialética, edição n° 63 (dezembro do ano 2000), bem cont a advertência lançada por Marciano Seabra de Godoi, em artigo publicado na edição n° 68 da Revista Dialética de Direito Tributário (maio de 2001).*

*Das lições dos referidos mestres, ressaltaram os seguintes pontos: a) as divergências existentes entre o Fisco e os contribuintes no campo do planejamento tributário referem-se, em maior número, às interpretações pessoais de situações*

*concretas do que, especificamente, aos conceitos jurídicos; b) Praticar a elisão fiscal (ou realizar um 'planejamento tributário') é a partir de um conhecimento prévio e exaustivo das leis tributárias— e também civis - vigentes em determinado ordenamento, optar por realizar aqueles atos ou negócios jurídicos que desencadeiem a menor pressão fiscal possível; e c) a elisão fiscal não se confunde com a evasão fiscal, que consiste em praticar o fato gerador do tributo e buscar ocultá-lo da administração tributária, inclusive por meio da simulação.*

*Verificaram os julgadores que no caso em tela existem duas versões documentadas para o mesmo negócio jurídico. Logo, a questão a ser dirimida consiste apenas em definir se a transferência da metade da 'SABARÁ' (detentora da rede de supermercados 'MARTPLUS' e 'EPA') para o grupo WRVPAR, se operou por força de um encadeamento de negócios jurídicos válidos e eficazes (quando considerados em si mesmos); ou se esse encadeamento consiste em meros simulacros, atos vazios de conteúdo econômico, o que remete à conclusão de que a transferência, em verdade, se operou por força de um contrato anterior que realmente vinculava as partes.*

*Concluíram os julgadores que todo o encadeamento de atos consistentes no planejamento tributário teve apenas o efeito de um disfarce, uma maquiagem que se deu a uma operação (compra e venda dos ativos ligados à atividade varejista de supermercados), de sorte que esta adquirisse a aparência de uma outra operação com características intrínsecas diversas, a subscrição de ações com ágio. Em outras palavras, simulação.*

*Consignaram os julgadores que a subscrição de ações com ágio está prevista na Lei nº 6.404, de 15/12/1976. Tal ágio corresponde ao valor da diferença positiva entre o preço de emissão e o valor nominal da ação. Por força do § 2º do artigo 13, combinado com o § 1º do art. 182, ambos da Lei nº 6.404, de 1976, este ágio deve ser escriturado na contabilidade da emissora das ações como reserva de capital. Transcreveram, ainda, o art. 170, §1º, do referido diploma legal.*

*Destacaram, que conforme registro textual da 'Ata de Assembléia Geral Extraordinária', da empresa 'SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.', realizada às 10:00 horas, do dia 29/02/2000 (fls. 13, do Anexo II), o critério alegado para a fixação do preço de emissão das ações com ágio foi à perspectiva de rentabilidade futura da companhia.*

*Entretanto, afirmaram os julgadores que para que tal alegação tivesse alguma plausibilidade, necessário seria que o grupo WRVPAR realmente quisesse aderir ao negócio com a sincera disposição de aguardar uma rentabilidade futura daquela companhia, conforme dispõe o texto legal. Todavia, as circunstâncias peculiares deste caso concreto excluem, desde logo, essa possibilidade. Isso porque nunca existiu, por parte do grupo investidor, a mínima intenção de ingressar e permanecer*

*no empreendimento 'SABARÁ S.A.', como acionista minoritária, possuindo apenas 12 (doze) ações, das 20.012 (vinte mil e doze), que perfaziam o número total de ações. Sua vontade real jamais foi comprar uma ínfima fração do capital dessa empresa Seu único e declarado objetivo sempre foi adquirir a metade, ou seja, metade do empreendimento, equivalente a 50% (cinquenta por cento) das ações.*

*Após transcrever parte do Acordo de Acionistas, afirmaram os julgadores que este pacto foi fielmente seguido, tendo, dessa forma, o grupo WRVPAR adquirido a metade das ações da 'SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.', pois, ao final da dita reestruturação societária, cada grupo, individualmente, passou a possuir 12 (doze) ações, de um total de 24 (vinte e quatro) ações, conforme restou evidenciado dos valores vertidos, na cisão parcial desta empresa. Por outro lado, está textualmente evidenciado, portanto, que a avaliação abrangeu a metade do negócio que irá compor os ativos da Companhia, e alcança 50% (cinquenta por cento) das ações de 'SABARÁ S.A.'.*

*Esclareceram os julgadores que o conceito de ágio na aquisição de investimento e o conceito de ágio na subscrição de ações reportam-se à realidades distintas.*

*Após analisar o verdadeiro conteúdo econômico da negociação, verificaram os julgadores que no presente caso, o único documento que existe concede fundamento econômico para pagar ágio na aquisição do conjunto das atividades varejistas da Contribuinte, cujo valor pago foi para a aquisição de 50% das ações da empresa controladora de outra que é a detentora da rede de supermercados envolvida no negócio jurídico em questão. Nenhum documento existe, todavia, concedendo fundamento para a empresa 'SABARÁ S.A.' emitir ações correspondentes a 0,06% de seu capital e o grupo WRVPAR pagar por essa irrisória fração do capital o preço total do negócio, correspondente a 50% das ações da empresa.*

*Esclareceram os julgadores que a tributação objeto do presente processo não se arrima na hipótese de aplicabilidade de uma pretensa norma antielisiva (parágrafo único, do art. 116, do CTN, com redação dada pela Lei Complementar n° 104, de 10/01/2001), pois nos casos de dolo, fraude ou simulação, o lançamento será efetuado pela autoridade administrativa, conforme autoriza o art. 149, VII, do CTN. Inclusive, isso é o que constava do parágrafo único do art. 13 da MP n° 66, de 2002, quando se tentou regulamentar a norma em questão.*

*Concluíram a esse respeito afirmando que todas as inconsistências apontadas pela Fiscalização evidenciam, de forma inequívoca que as operações do planejamento tributário aconteceram apenas no papel. Dessa forma, mantiveram a qualificação e o agravamento da multa de ofício aplicada.*

*Em relação às despesas pagas pela Contribuinte a empresas especializadas nas áreas jurídica, contábil e de intermediação, glosadas pela Fiscalização, verificaram os julgadores que*

*apesar de intimada para apresentar os documentos que*

*comprovassem a necessidade das despesas administrativas efetuadas, apresentou apenas os documentos de fls.40/113. Entretanto, o Fisco considerou que os documentos apresentados não comprovam a necessidade desses gastos. Portanto, de acordo com a legislação vigente os julgadores consideraram correta a aplicação da multa de ofício; entretanto desconsideraram o seu agravamento.*

*Quanto ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido —CSLL, os julgadores por ser este um lançamento secundário, segue a sorte do principal — IRPJ.*

*Desta forma, mantiveram a exigência integralmente.*

*Quanto ao lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte — IRRF, observaram os julgadores que este pode ser mantido independentemente do lançamento do IRPJ, tanto em relação ao ganho de capital como à glosa de despesas, pois tem fatos geradores distintos. Tendo sido reunidos no mesmo processo por força do art. 9, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, se justificando porque a comprovação dos ilícitos depende dos mesmos elementos de prova.*

*Sendo assim, tendo a Fiscalização constatado que uma parte dos cheques vertidos na suposta cisão da empresa 'Sabará Empreendimentos e Participações Ltda.', não foi depositada na conta corrente da sucedida da Contribuinte e demais empresas do grupo PHDPAR, considerou, corretamente, que não foram comprovadas as causas nem identificados os beneficiários desses pagamentos, os quais, à luz do art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, ficam sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento.*

*A esse respeito entenderam os julgadores que a Contribuinte não juntou aos autos provas que comprovassem para quem os referidos pagamentos foram realizados, ou seja, não ficou comprovado a destinação dada aos aludidos cheques. Dessa forma, mantiveram a autuação do IRRF sobre os referidos pagamentos. Em relação à multa de ofício, entenderam que deve prevalecer, concomitantemente, a qualificação e o agravamento da penalidade.*

*Em relação às multas de ofício aplicadas no lançamento, uma vez exigida juntamente com o imposto ou contribuição, a outra isoladamente, essas foram qualificadas ou agravadas, nos percentuais de 112,5% ou 225%, conforme o caso. Qualificada porque entendeu a Fiscalização que os fatos narrados no TVF configuram o evidente intuito de fraude; e agravada, tendo em vista que a Contribuinte, após regularmente intimada, não apresentou a documentação solicitada pela Fiscalização.*

*Nesse sentido, os julgadores transcreveram os arts. 2º, §3º, 28, 43 e 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê as multas aplicáveis nos casos de lançamentos de ofício.*

*Destacaram que no caso em tela, a administração tributária apenas exerceu seu poder/dever de tributar, não havendo como negar a efetividade da cobrança das multas de ofício lançadas sob o argumento acerca de sua natureza confiscatória ou da violação aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e moralidade.*

*Quanto à suposta duplicidade de penalidades sobre a mesma infração, salientaram os julgadores que a lei, nessas hipóteses, cuida de coisas distintas. A primeira diz respeito à multa pela falta do pagamento do imposto ou da contribuição; a segunda, à multa pela falta de recolhimento das estimativas, na forma do art. 2º desta lei.*

*Portanto, entenderam os julgadores que sendo as multas isoladas aplicadas no presente auto de infração decorrentes de uma omissão da Contribuinte quanto a uma obrigação legal, essa omissão, por si só, dá fundamento a uma penalidade autônoma, que independe da multa de ofício exigida juntamente com o imposto ou contribuição devidos ao final do período. Logo, são cabíveis as duas penalidades, o que também está consoante a determinação contida na Instrução Normativa SRF nº 93, de 24/12/1997, art. 16.*

*Quanto ao agravamento das penalidades, não obstante a Contribuinte afirmar que atendeu a todas as intimações feitas pela Fiscalização, os julgadores entenderam que apenas deve ser afastado o agravamento da penalidade no que se refere ao item '001' tanto do lançamento do IRPJ como da CSLL, já que a Contribuinte apresentou (fls. 40/112, do Anexo I) as cópias dos documentos fiscais ou recibos relativamente às despesas glosadas. 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.*

*Pelos fatos descritos no TVF, verificaram os julgadores que se trata aqui da simulação relativa, cujo objetivo foi o de dissimular o ganho de capital ocorrido no negócio verdadeiro, ou seja, a venda ou alienação da metade da participação societária em rede de supermercados, pertencente à Contribuinte. Prevalendo assim a qualificação da penalidade imposta no item '002' tanto do lançamento do IRPJ como da CSLL, bem como nas respectivas multas isoladas, exigidas no presente lançamento.*

*Entenderam que não merece prosperar o argumento da Contribuinte que em sua defesa alega que a responsabilidade por sucessão (incorporação) exclui a multa, à luz do art. 132 do CTN. Enfoca, ainda, que ela somente se toma responsável pelos tributos devidos, e não pelas penalidades que contra a empresa sucedida recaem.*

*Nesse sentido, destacaram os julgadores que o sucessor (incorporador) responde por todos os tributos e demais penalidades devidas pelo sucedido, até a data da sucessão, ainda*

*que o débito seja apurado após aquela data. Mencionam para tanto os arts. 3º, 129 e 136 do CTN.*

*Em relação à postulação genérica feita pela Contribuinte quanto à produção de provas, juntada de novos documentos e pedido de perícia, os julgadores entenderam por bem, negá-las urna vez que já existem nos autos provas suficientes para a solução do litígio.*

*Esclareceram os julgadores que as jurisprudências usadas pela Contribuinte em sua defesa não tem efeito normativo, não estando a autoridade administrativa vinculada a elas.*

*Finalmente, registraram que foi protocolizado o devido processo de representação fiscal para fins penais sob o nº 10680.003583/2005-95 (em apenso), cujo trâmite segue as determinações da Portaria SRF nº 326, de 15 de março de 2005.*

*Intimada da decisão de primeira instância em 19.07.2005, fls. 521, recorreu a este E. Conselho de Contribuintes em 16.08.2005, tempestivamente às fls. 522/555, alegando em síntese que:*

*Preliminarmente, afirma a Contribuinte que ao contrário do que entendeu o Fisco e os julgadores de primeira instância, todo o procedimento de registro feito por ela foi legítimo, sendo observadas todas as prescrições legais necessárias na reestruturação societária da empresa.*

*Nesse sentido, afirma que a divergência apurada em relação às datas se deu em razão da burocracia existente na repartição encarregada do registro de comércio, dessa forma não há que se falar em falsidade ideológica contida nos documentos levados a registro na Junta Comercial, como bem conclui o Laudo de Exame Pericial elaborado pelo Chefe da Seção Técnica de Documentos do Instituto de Criminalística do Estado de Minas Gerais.*

*Lembra, ainda, que apesar de ser esperado que as atas sejam lavradas concomitantes ao desenrolar das reuniões, ou imediatamente a seu término, nada impede ou invalida que sejam lavradas após a data do evento, que é o usual, pois, a concordância e a assinatura dos participantes dão força ao documento, como declaração das decisões tomadas.*

*Dessa forma, esclarece que o ato realmente foi praticado em 29 de fevereiro de 2000, mas a identificação do NIRE só foi obtida em 29 de março de 2000, oportunidade em que parte do texto foi novamente redigido, incluindo-se o número do NIRE. Sendo assim, tendo à fiscalização amparado todo o seu procedimento em uma suposta fraude, o crédito tributário toma-se inexigível, diante de um auto de infração insubsistente.*

*A Contribuinte afirma, ainda, que teve seu direito de defesa cerceado, devendo o acórdão ora recorrido ser considerado nulo, nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72, visto que*

*se omitiu quanto à falsidade ideológica e documental, limitando-se a dizer que esta questão deve ser discutida em processo penal.*

*Em relação ao alegado 'ganho de capital', afirma a Contribuinte que os julgadores assim como a Fiscalização se perderam em presunções chegando a concluir inclusive ter identificado a 'vontade real' das partes.*

*Esclarece que a empresa Sabará Empreendimentos e Participações S.A., visando à expansão de seus negócios promoveu um aumento de capital, subscrito e integralizado por novos acionistas, uma vez que a empresa sucedida Helan Participações Ltda., bem como suas sócias, não exerceram seu direito de preferência.*

*Em relação ao suposto ganho de capital, alega a Contribuinte que em nenhum momento, as empresas HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA. (incorporada pela Contribuinte), PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA. e DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA, como únicas acionistas da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A., alienaram ou transferiram sua participação na referida sociedade por ações para o denominado grupo WRVPAR, como afirmam os senhores agentes fiscais.*

*Alega a Contribuinte que em um primeiro momento os Julgadores reconhecem que a legislação fiscal prevê que as importâncias recebidas como ágio na emissão de novas ações não são computadas na determinação do lucro real, quando são creditadas como reserva de capital, nos termos do art. 442 do RIR/99.*

*Em um segundo momento, julgam, sem conhecimento de causa, se existia ou não expectativas de ganhos futuros maiores com a associação dos dois grupos. E, em um terceiro momento a Fiscalização estuda o ágio ou deságio, sua determinação e cálculo, elaboração dos serviços contábeis e tratamento tributário dispensado e regulamentação pela CVM, o que segundo a Contribuinte é uma incongruência, uma vez que a CVM estipula regras atinentes a Sociedades Anônimas de capital aberto.*

*A Contribuinte destaca, novamente, que o processo de reestruturação em que se envolveram os grupos empresariais, tendo cada um deles ficado com 50% do capital social da empresa Sabará Empreendimentos e Participações S.A., não foi uma simulação, mas sim uma operação que visava unir forças e esforços na tentativa de, pela economia de escala, arremeter-se em um patamar mais elevado, sendo esta operação totalmente legal ao contrário do que entenderam os julgadores em razão do seu desconhecimento da matéria.*

*Afirma que todas as operações consideradas pela Fiscalização como simuladas, encontram-se devidamente comprovadas, registradas e contabilizadas, não sendo, portanto, caso de evasão fiscal. Nesse sentido, menciona doutrina do prof. Ricardo Mariz de Oliveira, bem como acórdão proferido pela CSRF.*

*Alega, ainda, que a exigência fiscal, tal como formulada, é ilegal e inconstitucional, uma vez que afronta o Princípio da Irretroatividade da Lei, ao pretender aplicar a suposto fato gerador ocorrido em fevereiro de 2000, a LC n.º 104 de 2001.*

*Conclui a esse respeito afirmando que não restam dúvidas que a empresa Sabará Empreendimentos e Participações S.A., promoveu um aumento de capital, subscrito e integralizado por novos acionistas, mas jamais a alienação de participação societária que justificasse a ocorrência do fato gerador do imposto sobre um suposto 'ganho de capital'.*

*Requer, ainda, que este Egrégio Conselho de Contribuinte conheça as razões constantes do Parecer Contábil, anexado aos autos por ocasião da impugnação.*

*Em relação à glosa de despesas referentes a assistências técnicas prestadas nas áreas jurídica, contábil e de intermediações de negócios, por diversas empresas especializadas, a Contribuinte afirma que apresentou os documentos, sendo que a fiscalização considerou que estes não comprovavam a necessidade de tais prestações.*

*Especificamente no caso do 'Pinheiro Neto Advogados', alega a Contribuinte que a Fiscalização tenta induzir o julgador a erro, sendo que os contratos firmados tanto com o Pinheiro Neto quanto com os demais prestadores de serviços foram verbais.*

*Dessa forma, afirma ter entregue todos os documentos solicitados pela fiscalização, não se justificando, portanto, as glosas de despesas efetuadas, uma vez que os gastos foram comprovados pela entrega das cópias autenticadas das notas fiscais dos prestadores de serviços, acompanhadas das guias de recolhimento do IRRF.*

*Quanto ao alegado pagamento a beneficiários não identificados ou sem causa, afirma que a empresa Helan Participações Ltda. (sucédida) não emitiu nenhum dos cheques listados e não percebe por que razão a fiscalização deseja que a Contribuinte preste contas do destino dos referidos cheques, gravando-a com imposto de fonte por pagamento a beneficiário não identificado e pagamento sem causa, exigindo, ainda, multa de 225%.*

*Prossegue, afirmando que os esclarecimentos dos referidos pagamentos foram prestados quando da resposta ao Termo de Intimação n.º 001, e recebidos pela Secretaria da Receita Federal em 24.02.2005, porém não foram apreciados. Desta forma, diante da omissão do Fisco, não há como prosperar as penalidades aplicadas, quanto ao IRRF por pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa, uma vez que os pagamentos são perfeitamente identificados e possuem causa.*

*Em relação à aplicação da multa, alega inicialmente que não sendo devido qualquer tributo, por consequência não há que se falar em aplicação de penalidade, seja ela isolada ou de ofício.*

*Todavia, no caso dos julgadores entenderem devidos os*

*impostos, afirma que a multa qualificada pressupõe uma ação ou omissão dolosa, nos termos do art. 72, Lei nº 4.502/64, o que não se verificou no presente caso. Nesse sentido, transcrevem acórdãos do Conselho dos Contribuintes que afirmam que apenas a certeza do evidente intuito de agir contra a lei permite e determina a majoração da multa de ofício.*

*Quanto à aplicação de multa de ofício agravada, ou seja, com acréscimo de 50%, afirma que não deve prosperar, pois tanto a empresa sucedida quanto a Contribuinte atenderam prontamente todas as solicitações feitas pela Fiscalização.*

*Ao contrário do que afirmaram os julgadores de primeira instância, com base no art. 16 da IN/SRF nº 93/1997, além dos arts. 222, 843 e 957 do RIR/99 e art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430/96, afirma a Contribuinte que a multa de ofício e a multa isolada não podem ser aplicadas ao mesmo fato, baseando-se para tanto na simples leitura do texto legal. Nesse sentido, transcreve jurisprudência do Conselho dos Contribuintes.*

*Esclarece, ainda, que segundo disposto no art. 132 do CTN e no art. 5º, III, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, a empresa incorporadora, no caso a Contribuinte, somente responde pelos tributos (impostos, taxas ou contribuições) devidos pela incorporada até a data da operação, o que exclui do seu campo de responsabilidade as multas aplicadas. Transcreve, ainda, jurisprudência do Conselho dos Contribuintes.*

*Finaliza sua defesa requerendo seja recebido e conhecido o presente recurso, declarando a sua procedência e conseqüentemente, seja declarando a nulidade do acórdão recorrido, em razão da preliminar argüida, ou reformando a, com a apreciação das razões de mérito, para julgar insubsistente o auto de infração, cancelando o crédito exigido.*

*É o relatório.*

O acórdão foi assim ementado:

*Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2000*

*Ementa: 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 — Os incisos I e II 'caput' e os incisos I, II, III e IV, § 1º, do art. 44, da Lei nº. 9.430/96, devem ser interpretados de forma sistemática, sob pena de a cláusula penal ultrapassar o valor da obrigação tributária principal,*

*constituindo-se num autêntico confisco e num 'bis in idem' punitivo, em detrimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.*

*MULTA DE OFÍCIO — QUALIFICAÇÃO. Presente o evidente intuito de fraude é correta a qualificação da multa de ofício aplicada, no percentual de 150%.*

*MULTA DE OFÍCIO — AGRAVAMENTO — Não há como prosperar o agravamento da multa de ofício quando o contribuinte, embora deixe de apresentar os documentos solicitados, responde as intimações do Fisco justificando a sua não apresentação.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

Irresignada com a decisão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 630/646), o qual foi parcialmente admitido pelo presidente da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, permitindo que subissem à apreciação desta CSRF apenas as contraposições relativas ao afastamento da multa isolada e ao agravamento da multa de ofício.

Submetido o recurso a reexame (fls. 652/653), o presidente da CSRF confirmou o despacho de admissibilidade sem lhe fazer reparos.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões ao recurso da Procuradoria (fls. 660/668) juntamente com o recurso especial (fls. 671/706), que, examinado pelo presidente da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 887/893), teve parcial admissão, para seguimento apenas no que se refere à qualificação da multa de ofício. Essa decisão foi mantida pelo presidente da CSRF, em sede de reexame de admissibilidade (fls. 894/895).

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls 898/912) ao recurso da contribuinte.

Inconformada com a decisão que deu parcial provimento ao seu recurso especial, a contribuinte apresentou (fls. 915/918) pedido de reexame de admissibilidade de seu recurso, o qual foi indeferido pelo presidente da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (919/920). Posteriormente o contribuinte apresentou um pedido de reexame do indeferimento (fl. 915-918), que foi, também, indeferido pelo Presidente da 1ª Câmara, por falta de previsão regimental.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão

As matérias postas à apreciação por esta Câmara Superior referem-se à questão da multa qualificada, objeto do recurso do contribuinte, e ao afastamento da multa

isolada da estimativa em concomitância com a multa de ofício e ao agravamento da multa de ofício, ambos objeto de recurso especial da Fazenda.

Inicialmente cumpre relatar que contribuinte em memoriais traz novamente à baila a tentativa de reexame de matéria que foi inadmitida no recurso especial, que diz respeito ao tributação na fonte feita a beneficiários não identificados. Deixa-se de analisar esta matéria em virtude de absoluta falta de previsão regimental. O fato de poder resultar em decisões divergentes em processos semelhantes, por si só não leva à análise de tema que não teve sua admissibilidade deferida nos termos regimentais.

Isto posto, passa-se à análise dos temas objeto do recurso.

### **Recurso especial do contribuinte - multa qualificada.**

Conheço do recurso especial por entender presentes seus pressupostos.

Em seu recurso o contribuinte alega que contratou um renomado escritório para que assessorasse no desenvolvimento das transações e que daí não poderia sair operação que pudesse ser desqualificada pelo fisco e pelos julgadores, alega também que o acórdão paradigma corresponde às mesmas operações societárias. Alega que sendo considerado planejamento tributário pelo acórdão recorrido não poderia ter multa qualificada e compara as decisões do acórdão recorrido, com o paradigma, do qual transcreve grande parte em seu recurso (o qual traz uma torrente de citações doutrinárias). Prossegue, a partir do acórdão paradigma, que tem como sustentação de seus argumentos de que não houve fraude, embora houvesse a intenção de pagar menos tributos, e que para a fraude se exige "comprovações irrefutáveis" e cita jurisprudência do CARF.

Fica clara uma certa confusão no acórdão paradigma entre as normas e os fatores que tratam de qualificação e do agravamento da multa. Mas este não é o ponto principal. O acórdão paradigma (Acórdão nº. 108-09.037, de 18 de outubro de 2006), fundamento do recurso, entendeu a operação como abusiva, mas não uma operação simulada - e por isto afastou a qualificação. No presente caso a acusação de simulação foi mantida pela DRJ e pelo Acórdão recorrido.

Na discussão da questão da simulação, o recorrente sustenta que todos os atos foram lícitos, que não se admite interpretação econômica, e considera as razões do paradigma trazido sobre este tema (Ac. 102-47.181 e 101-95.552). Contudo, esta parte não foi objeto de recurso, conforme se vê pela análise de admissibilidade (fl. 892), mantido em sede de reexame.

Primeiramente observe-se que a acusação é de simulação. No próprio TVF se lê (fl. 34):

*A partir daí, a 'reestruturação' seguiu uma receita de 'planejamento tributário' que, pela forma conduzida, nada tem de 'negócio indireto', tratando-se, em tese, de mera simulação com intuito de fraude, haja vista as inconsistências apuradas e indicadas a seguir: [segue a descrição dos fatos sob a ótica da Auditoria Fiscal]*

E adiante (fl. 76):

*É inequívoco, portanto, que nos atos que compõem o planejamento tributário tratado neste auto de infração estão presentes todos os elementos da simulação. Tentaram disfarçar um negócio - a compra e venda de ativos - com a roupagem de*

*outro - emissão de ações com ágio. Por essa razão, ocorre a incidência tributária, o que torna necessário o lançamento, inclusive a multa qualificada (o agravamento da multa será tratado em tópico específico).*

Tal acusação foi mantida na decisão da DRJ, confira-se trecho da Decisão da DRJ-BHE, nº. 08.602, de 31 de maio de 2005 (fl. 495):

*Em outras palavras, contratou uma compra e venda, mas nesse instrumento escreveu um rígido roteiro teatral em que diversos atores cumpririam determinados rituais, de sorte a parecer que o objetivo tinha sido alcançado não por força do contrato original, mas pelo encadeamento dos atos da pantomima. Foi o que ocorreu, como se demonstrará neste voto.*

E adiante (fl. 500):

*Por outro lado, convém esclarecer, para que não fique dúvida, que a tributação levada a cabo pela Fiscalização não se arrima na hipótese de aplicabilidade de uma pretensa norma antielisiva (parágrafo único, do art. 116, do CTN, com redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001), pois nos casos de dolo, fraude ou simulação, o lançamento será efetuado pela autoridade administrativa, conforme autoriza o art. 149, VII, do CTN.*

O acórdão recorrido manteve este entendimento, conforme se vê pelo trecho da fundamentação do voto do relator, abaixo transcrito (fl. 621):

*[...] Vale dizer, as operações que aparentemente conferiam à Companhia o aporte de recursos que, de acordo com a Lei, deveriam constituir reserva de capital, na verdade acobertaram outra operação que consistiu na remuneração, às pessoas jurídicas detentoras do capital social da empresa Sabará Empreendimentos e Participações Ltda., pela cessão de parte substancial de suas participações no empreendimento, o que implica reconhecer que a reserva de capital restou utilizada em distinta finalidade daquela eleita pela regra jurídica, qual seja, aumento do capital social ou amortização de prejuízos.*

*Ao revés, ocorreu, no caso, redução do capital social com a conseqüente diminuição do patrimônio líquido da empresa Sabará Empreendimentos e Participações Ltda..*

Ou seja, acórdão recorrido manteve a tributação do ganho de capital, por entender haver simulação e manteve multa qualificada com a seguinte fundamentação (fl. 625):

*Com relação a qualificação da multa de ofício, entendo que agiu com acerto a fiscalização, eis que conforme acima demonstrado, não restou dúvida que a operação de reorganização societária engendrada pela Recorrente e demais empresas do grupo foi simulada, objetivando esconder a operação efetivamente ocorrida, querendo, com isso, esconder a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária com intuito de não pagar o tributo efetivamente devido na operação de ganho de capital.*

*subsumindo-se. portanto, à hipótese prevista no art. 72. da Lei nº. 4.502,64.*

A questão que se coloca é: a existência de simulação, e somente ela, faz incidir o art. 72 da Lei nº. 4.502 /1964, levando à qualificação da multa? A resposta é positiva sempre que o objetivo for a diminuição ou supressão de tributos, mas alguns esclarecimentos se fazem necessários. O conceito de fraude fiscal está no art. 72 da Lei nº. 4.502/1964 que tem a seguinte redação:

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

A fraude fiscal conforme definida no art. 72 acima transcrito é diferente da fraude civil, nos termos previstos no Código Civil, e dos casos de fraude *stricto sensu*, a exemplo da falsificação de documentos. Ela é mais ampla. Assim, a ocorrência a de simulação, ilícito civil previsto no art. 167 do Código Civil, que macula o negócio jurídico e o torna nulo, o que meu ver, está claramente presente na situação sob discussão, implica fraude fiscal, pois na figura da simulação é intrínseca a existência de uma ação ou omissão dolosa (intenção de fazer determinada coisa com determinado objetivo específico - não pagar tributo), que no caso modificou uma característica essencial do fato gerador (em seu aspecto material, pois o que aparece documentalmente não sofreria tributação). Neste sentido, há que concordar com as contrarrazões apresentadas pela Fazenda quando diz (fl. 903):

*[...] Fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.*

*O pressuposto para aplicação da multa de 150% estabelecido no citado dispositivo legal somente se configura com a fraude. De acordo com De Plácido e Silva, em ‘Vocabulário Jurídico’, Editora Forense, o vocábulo ‘fraudar’, derivado do latim fraudar e (fazer agravo, prejudicar com fraude), além de significar usar de fraude, o que é genérico, e exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar, possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de ardil para fugir ao pagamento de uma tributação: fraudar o fisco. E, assim, quer dizer sonegar.*

*O elemento subjetivo da conduta adotada pela empresa é o dolo genérico que se apresenta como a vontade consciente e livre de omitir a informação, ou de prestá-la de forma adulterada, vale dizer, falsa, não verdadeira. Além do dolo genérico, no presente caso também se verificou o dolo específico caracterizado pela vontade voltada à redução do tributo ou da contribuição devidos.*

Sendo que essa situação, no presente caso, é reforçada pelo modo que a ação foi encadeada, com fortes indícios de fraude documental, fraude *stricto sensu* (que também leva à fraude fiscal). Assim, em havendo o entendimento de que há simulação, decorre daí a multa qualificada. Há diversos acórdãos do CARF neste sentido, e.g., Acórdão nº. 105-13.069,

de 26 de janeiro de 2000, Acórdão nº. 05-16.292, de 28 de fevereiro de 2007, Acórdão nº. 101-96.087, de 29 de março de 2007, e o Acórdão nº 9101-000.528, de 11 de março de 2010, da 1ª T. da CSRF, cuja ementa segue transcrita:

*Acórdão nº 9101-000.528, de 11 de março de 2010*

**EMENTA: MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. ERRO DE PROIBIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE**

*A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996. O 'erro de proibição' ou erro sobre a ilicitude do fato não exclui o dolo, mas atua tão somente na dosimetria da pena, podendo isentá-la ou diminuí-la. Inaplicável no âmbito das sanções administrativas fiscais.*

Ademais, *in casu*, incide também a figura do conluio, em virtude de que concorreram para o resultado pretendido duas ou mais pessoas jurídicas, conforme previsto no art. 73

*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.*

Esclarecidos estes aspectos, poder-se-ia afastar totalmente o próprio conhecimento, pois, embora o paradigma aceito tenha tratado de caso semelhante sua análise se volta à existência de fraude ou não para efeito de qualificação da multa, e os paradigmas que tratam da simulação não foram aceitos, pois dizem respeito à quadros fáticos não semelhantes. Porém, vejo liame divergencial em relação à simulação e prossigo na análise.

A acusação de simulação, por si só, é suficiente para manter a multa qualificada e foi isto que fez o acórdão recorrido, sem entrar na seara da fraude *stricto sensu*. Não há necessidade, como quer a recorrente, de analisar os outros aspectos, pois à vista de sequência de atos e dos prazos entre eles, evidencia-se claramente a ocorrência de simulação. Há uma máscara de reorganização societária, com transformações, aquisições e cisão, que escondem uma compra e venda de participação societária. Simulação, nos termos do art. 167 do Código Civil, e passível da aplicação da multa qualificada, pois incide aqui o art. 72 da Lei 4.502/1964.

Assim, comungo com a mesma opinião do acórdão recorrido de que a sequência de atos praticados pelo contribuinte, independentemente da existência de fraude *stricto sensu* (que na minha opinião também existe, pois a sequência das datas dos documentos societários e dos cheques não é verossímil),<sup>1</sup> configura simulação e leva à desconsideração da operação "formal" para efeitos tributários e à incidência da multa qualificada.

<sup>1</sup> Conforme trecho do acórdão recorrido, que é admitido como fato (fl. 610): "iii) ainda que se admita haver ocorrido a cisão em data de 29 de fevereiro de 2000, como a integralização do capital subscrito se deu por meio de pagamento através de cheques, este só se considera efetivamente ocorrido no dia 01 de março de 2000 [data da emissão dos cheques], o que implica reconhecer ser fictícia a data da cisão ou o ser antedatado o cheque dado em pagamento."

Do exposto voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a multa qualificada.

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão

### **Voto Vencido - Recurso especial da Fazenda - Multa Agravada**

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão

Conheço do recurso por estarem presentes seus pressupostos.

Em suas contrarrazões o contribuinte alega que não há que se conhecer do recurso em virtude de que (fls. 666-667):

*14. Note que a decisão recorrida fez questão de frisar, tanto nas razões de decidir quanto na própria ementa do Aresto, que a contribuinte em tela deixou de apresentar documentos solicitados pela fiscalização, mas **justificou** sua não apresentação (conforme está comprovado, nos autos), o que fora acatado pela Colenda Turma Julgadora.*

*15. Já no Acórdão mencionado pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional, o contribuinte (IN Corp Informática Ltda.), em momento algum, basta ler o acórdão, justificou a não apresentação dos documentos solicitados ou demonstrou a impossibilidade de fazê-lo, como ocorreu no caso vertente.*

Seria o caso de não entrega de documentos com justificativa *versus* a não entrega (ou não entrega sem justificativa) a ensejar ausência de semelhança fática e a inadmissibilidade do recurso. Ocorre que na análise de admissibilidade ficou esclarecido que o agravamento se deu em virtude de "do não atendimento da fiscalizada às intimações para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos (alínea "a" [referindo-se à alínea "a" § 2º do art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº. 11.488/de 2007]), o que é na verdade o *punctum pruriens*, conforme se verá abaixo, no mérito. Presente, portanto, a divergência e conhecimento do recurso.

A Fazenda em seu recurso especial alega que o contribuinte deixou de atender às intimações da autoridade tributária para apresentar os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, e que portanto cabe o agravamento da multa prevista no art. 959 do RIR/1999. O acórdão recorrido ao enfrentar a questão, analisando matéria fática, entendeu que

*[...] não deve prosperar o agravamento da multa de ofício em 50%, previsto no art. 959, do RIR/99, aplicada em razão da não apresentação dos documentos solicitados pela fiscalização, eis que a despeito da Recorrente não ter apresentados os documentos solicitados, respondeu às intimações da fiscalização, aliado ao fato de que a não entrega dos documentos solicitados, não impediu que a fiscalização apurasse a verdade material dos fatos e procedesse aos lançamentos dos tributos que deixaram de ser pagos em razão da operação que gerou o ganho de capital, bem como em razão das glosas de despesas e dos pagamentos sem causa.*

Ocorre que não são exatamente estes os fatos dos autos. Na acusação fiscal, que se refere às intimações feitas às diversas empresas envolvidas na situação, muitas foram respondidas, embora não a contento no entender da fiscalização, mas, no que se refere ao contribuinte do caso em questão, conforme consta do TVF (fl. 91):

*Quanto às intimações feitas diretamente à autuada, nenhuma resposta chegou a esta fiscalização. Questionado sobre o fato, o representante da empresa, Sr. Kalid, encaminhou um fax (cópia fls. 112) que indicava o certificado de postagem em 18/02/2005. Entretanto, tal correspondência até este momento não chegou. Consultado o sistema de rastreamento dos Correios, este não continha informações acerca da correspondência (tela anexa fls. 115). Finalmente, foi contactado o setor de distribuição dos correios (CDD), tendo sido informado pelo Sr. Raimundo (tel. 31 3249-2192) que não possuía informações a respeito da mesma nos sistemas regionais e locais de rastreamento. As respostas ao termo de intimação deveriam ser entregues à fiscalização dentro do prazo, e sua postagem no dia de término do prazo indica, provavelmente, mais uma manobra de protelação ou busca da decadência de fatos geradores.*

Ou seja, nem todas as intimações da fiscalização foram atendidas ou tiveram seu não atendimento justificado a contento. Nas contrarrazões o contribuinte não acrescenta argumentos em relação a este ponto (salvo a questão da admissibilidade, já superada acima), e mesmo considerando as alegações em sede de recurso voluntário, entendo não estarem justificadas a não entrega das informações solicitadas, configurando, de fato, sua não entrega, o que materializa a incidência do agravamento previsto no art. 959 do RIR/1999. Como nas razões de decidir no acórdão recorrido não houve maior aprofundamento deste tema, cito dois pontos que comprovam tal situação: a) a não comprovação de que efetivamente remeteu os documentos via correio (a própria ECT não reconhece o número do protocolo), visto que não acostou aos autos o AR correspondente, que comprovaria a entrega em 24/02/2005 dos documentos à RFB; b) a recusa a entregar os originais de documentos, substituindo-os por fotocópias autenticadas.

Neste sentido, dou provimento ao recurso especial da Fazenda, restabelecendo o agravamento da multa (art. 959 do RIR, com base no § 2º do art. 44, da Lei nº. 9.430/96 e art. 70, I, da Lei nº. 9.532/1997), conforme consta do lançamento de ofício.

### **Voto Vencedor - Recurso especial da Fazenda - Multa Agravada**

Conselheiro João Carlos de Lima Junior, redator designado.

Em que pese as bem constituídas razões expostas pelo Relator, ousou delas discordar.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, na parte em que contestou o afastamento do agravamento da multa de ofício, não merece conhecimento, pois não preenche requisito de admissibilidade.

Com efeito, não se caracterizou a divergência jurisprudencial suscitada, senão

vejamos.

No **acórdão recorrido** restou consignado que não há como prosperar o agravamento da multa de ofício quando o contribuinte, embora deixe de apresentar os documentos solicitados, responde às intimações do Fisco justificando a sua não apresentação. Nesse ponto, cumpre a transcrição de trecho do voto condutor do mencionado acórdão:

“(…) Entretanto, entendo que **não deve prosperar o agravamento da multa de ofício** em 50%, previsto no art. 959, do RIR199, aplicada em razão da não apresentação dos documentos solicitados pela fiscalização, **eis que a despeito da Recorrente não ter apresentados os documentos solicitados, respondeu as intimações da fiscalização,** aliado ao fato de que a não entrega dos documentos solicitados, não impediu que a fiscalização apurasse a verdade material dos fatos e procedesse aos lançamentos dos tributos que deixaram de ser pagos em razão da operação que gerou o ganho de capital, bem como em razão das glosas de despesas e dos pagamentos sem causa. (...)”

Por sua vez, o **acórdão paradigma** foi no sentido de que deve ser agravada a multa de ofício nos casos em que o contribuinte, após diversas intimações, deixa de apresentar os documentos solicitados pela fiscalização, bem como não apresenta justificativa para tanto. Segue trecho do relatório e voto condutor do acórdão 107-08.406:

“Relatório: (...)”

A empresa, após intimada e reintimada, não apresentou as notas fiscais para exame e confrontação dos valores com os registrados nos livros fiscais apresentados ao fisco, **não apresentando também, qualquer justificativa pela falta da apresentação dos documentos solicitados.** (...)”

Voto: (...)”

#### DA MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA E QUALIFICADA

(...)

A infração apurada e lançada pela fiscalização deu-se pela tributação a menor de receitas efetivamente auferidas, suprimindo parte de suas receitas, deixando de oferecê-las à tributação, o que caracterizaria o evidente intuito de fraude, devidamente demonstrado pela fiscalização, combinada com o não atendimento à intimações para prestar esclarecimentos e apresentar documentos.

(...)

Igualmente o não atendimento às diversas intimações, para a apresentação das notas fiscais de saídas, não deixaram alternativa aos autuantes da não aplicação da penalidade.

Pelos fatos apresentados e constantes nos presentes autos, entendo perfeitamente constatado e provado, o evidente intuito de fraude na conduta adotada pela recorrente, bem como o não atendimento das intimações, reunindo os elementos necessários e

suficientes para o enquadramento dado, merecendo a sua aplicação.”

Do exposto, torna-se claro que as situações fáticas tratadas nos acórdãos cotejados são distintas.

Ora, o acórdão recorrido trata de situação em que o contribuinte, apesar de não apresentar a documentação solicitada pela fiscalização, não se calou diante dos termos de intimações fiscais emitidos.

Por outro lado, no acórdão paradigma o contribuinte permanece inerte diante do procedimento fiscal, pois não apresenta a documentação solicitada ou qualquer justificativa para tanto.

Para o agravamento da multa, é necessário analisar, caso a caso, se os atos de resposta à fiscalização se subsumem à norma.

O artigo 44, § 2º, da lei 9430/96 prevê o agravamento no casos de não atendimento do sujeito passivo de intimação para (I) prestar esclarecimentos; (II) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991 e (III) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Fica claro, portanto, que para definir a possibilidade ou não de agravamento da multa, nos termos do artigo 44, § 2º, da lei 9430/96, é necessário analisar os atos realizados pelo contribuinte, caso a caso, para verificar se a norma aplica-se ao caso concreto.

Assim, para ser paradigma, as situações fáticas dos acórdãos cotejados devem ser idênticas, isto porque os atos praticados pelo contribuinte devem ser os mesmos. Não é o caso dos autos.

Não há, portanto, como se reconhecer por caracterizada a divergência jurisprudencial, por ser evidente a ausência de similitude fática.

É nesse mesmo sentido o entendimento adotado por este Conselho, conforme julgados cujas ementas seguem transcritas:

“RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COTEJADOS. Não se conhece de recurso especial, se os acórdãos comparados não tratam da mesma questão fática.” (Acórdão nº 9202001.784, de 28/09/2011)

“RECURSO ESPECIAL DIVERGÊNCIA. NÃO DEMONSTRADA. Não deve ser conhecido o recurso especial, quando não há divergência entre os acórdãos paradigma e recorrido. A única divergência jurisprudencial que desafia recurso especial é aquela cuja solução tenha potencial para reformar o acórdão recorrido.” (Acórdão nº 9101001.314, de 24 de abril de 2012)

Do exposto, não comprovada a divergência jurisprudencial, não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

João Carlos de Lima Junior - Redator Designado para esta parte do Acórdão.

### **Recurso especial da Fazenda - Multa Isolada**

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão

A Fazenda em seu recurso especial alega que é possível a cumulação entre multa de ofício e multa isolada pelo não pagamento das estimativas de IRPJ e CSLL, pois são penalidades distintas que incidem sobre bases de cálculo diversas, o que foi afastado pelo acórdão recorrido.

Este tema é recorrente e mantenho a minha posição, que, reconheço de antemão, tem sido vencida desde que tomei assento neste Colegiado, e reproduzo abaixo o meu sentir sobre o tema, nesta assentada, com respeito a este processo.

Houve lançamento de multa isolada pela falta de recolhimento das estimativa mensal, conforme auto de infração, que foi mantido, nesta parte, pela decisão de primeira instância administrativa, e afastada pela decisão recorrida. Observe-se que a infração decorreu de omissão de recolhimento de IRPJ e CSL na estimativa relativo à falta de contabilização/adição da receita de alienação de participação societária. Disto resultou insuficiência de recolhimentos do IRPJ e CSLL Estimativa Mensal, ficando sujeito à incidência de multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas, conforme auto de infração.

A Fazenda Nacional alega que conforme disposição do artigo 29 da Lei nº. 9.430, de 1996, as pessoas jurídicas que optam pelo lucro real com apuração anual de resultados ficam obrigadas ao pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados mensalmente com base na estimativa, desta forma, em caso de inadimplemento dessa obrigação tributária, a mesma Lei estipulou, no artigo 44, parágrafo único, inciso IV (atual art. 44, II, b, da Lei nº. 9.430/96, na redação dada pela Lei nº. 11.488/07), a multa de ofício, que deve ser exigida isoladamente, destacando a alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº. 9.430/96. Nas contrarrazões do contribuinte reitera a jurisprudência do CARF pela não incidência de ambas as multas na mesma situação.

De observar que a jurisprudência do CARF neste aspecto parece pender no sentido de que não cabe aplicação das duas multas, mas meu entendimento é no sentido da aplicação do sistema do CTN ao caso concreto, i.e. que a dispensa de multa só pode se dar por via de lei de anistia, e de que as estimativas mensais são obrigações tributárias autônomas destacadas da obrigação tributária decorrente do fato gerador de 31 de dezembro, e que se apenas com sanções distintas estas não são passíveis de consunção. Desnecessário transcrever aqui, mas adoto também como razões de decidir as mesmas do Acórdão 1802-00.205, de 1º de outubro de 2009, expendidas pelo i. C. José de Oliveira Ferraz Correa em seu voto vencedor naquele Acórdão.

A questão, posta de outra forma, é se a multa referente ao não recolhimento da(s) parcela(s) da estimativa, devidas mensalmente se acumulam com a multa pelo não

pagamento do tributo devido apurado na declaração anual. Entendo possível a aplicação da multa proporcional sobre o ajuste anual e da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas que ensejaram, em referência ao mesmo exercício fiscal. Isto porque a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, sujeitam-se às multas previstas na legislação que se aplica à espécie. Na redação original da Lei nº. 9.430/96 estava assim disposto:

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

[...]

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

[...]

*IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

[...]

Referida norma recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº. 11.488/2007:

*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;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº. 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ”

Nestes termos, em ambos os dispositivos (anterior e alteração) estão presentes idênticos elementos para aplicação da penalidade: permanece ela isolada, aplicável aos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº. 9.430/96), mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano-calendário, o que nem é o caso, pois há tributo devido ao final do ano. A única distinção é o percentual aplicado, de 50% e não mais de 75%, decorrente da aplicação de retroatividade benigna, prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Considera-se, assim, impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais – obrigação imposta aos optantes pela apuração anual das bases tributáveis, repita-se que a assunção desta obrigação foi uma opção do contribuinte e **que o desobrigou dos efetivos pagamentos trimestrais** – e a outra hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação principal referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. São, portanto, fatos distintos que geram multas diferentes, sendo penalidades que não comportam a aplicação do princípio da consunção, que em matéria de Direito Tributário deve ser aplicado *cum grum salis*, especialmente em virtude do que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional.

Aliás, interpretar-se de outra forma, teria o efeito de transformar não só em opção pela apuração anual do IRPJ/CSLL, mas também tornar opcional o pagamento das estimativas mensais, já que não seriam devidas multas se não adimplidas, bastando que no encerramento do exercício se faça a apuração de prejuízo e bases negativas, ou se adimpla o tributo devido, se for o caso. Ocorre, que embora a apuração anual seja uma opção, o recolhimento das estimativas mensais é obrigatório, e, portanto, se descumprido deve ter uma sanção aplicável, ou então não seria obrigação legal, mas tão somente moral.

Do exposto, meu voto seria por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para manter a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, após o encerramento do ano-calendário. Porém, essa 1ª Turma da CSRF tem reiteradamente afastado a aplicação do que se tem denominado "multa concomitante", tendo se consolidado essa jurisprudência, sendo a minha posição vencida reiterada e exaustivamente. Veja-se, por exemplo, Acs. ns. 9101-001.693, (de 16/07/2013, que cita outras decisões), 9101-001.820, 9101-001.788. Posição que vem sendo cada vez mais hialina na jurisprudência desta Colenda 1ª Turma, além do que as turmas ordinárias da 1ª Seção têm adotado de maneira preponderante o mesmo entendimento (e.g., Acs. ns. 1402-001.505, 1103-000.934,, 1202-001.011, 1103-000.945, 1102-000.867) sendo que as poucas decisões em sentido contrário, mais recentes, são tomadas por voto de qualidade.

Parece-me, que estamos em um ponto em que teremos que aderir à conclusão, mas não aos fundamentos, de que não cabe a multa *in casu*, por questões de economia processual e também pela aplicação do princípio da colegialidade em seu sentido amplo, com a perspectiva de suas consequências. Não que me curve aos argumentos em sentido contrário, mas à imposição do colegiado em sua forma de garantir suas conclusões.

Destaque-se que esta posição só prevalece para fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória nº. 351/2007 (posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), que impôs nova redação ao tratar da matéria.

Neste sentido, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, com as todas ressalvas e observações acima transcritas.

Assim, no que diz respeito ao recurso especial da Fazenda Nacional, dou provimento parcial, mantendo o agravamento da multa de ofício e afastando a aplicação da multa de ofício isolada pelo não pagamento das estimativas.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Relator.