



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

Processo n° 10680.015247/2004-12
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-001.942 – 1ª Turma**
Sessão de 16 de julho de 2014
Matéria IRPJ e OUTRO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

INTIMAÇÃO. PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL

O prazo para a interposição de recursos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, quando não intimada pessoalmente, conta-se nos termos dos §§ 8º e 9º do Decreto n. 70.235/1972 (alt. pela Lei nº 11.457, de 2007).

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.

DECADÊNCIA

Constatada a prática de simulação, no caso de tributos lançados por homologação não incide o prazo do § 4º do art. 150, aplicando-se o prazo previsto no art. 173, I, do CTN.

Recurso Especial do Procurador provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em conhecer do recurso, vencidos os Conselheiros Meigan Sack Rodrigues (Suplente Convocada) e Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado). Por unanimidade de votos foi afastada a preliminar de intempestividade suscitada. No mérito, pelo voto de qualidade, recurso provido, vencidos os Conselheiro Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado), Meigan Sack Rodrigues (Suplente Convocada), Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado), Orlando José Gonçalves Bueno (Suplente Convocado), Antonio Lisboa Cardoso (Suplente Convocado). Declararam-se impedidos os Conselheiros Valmir Sandri e Karem Jureidini Dias, sendo

substituídos, respectivamente, pelos Conselheiros Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado) e Meigan Sack Rodrigues (Suplente Convocada).

(Assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente

(Assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator

EDITADO EM: 25/07/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, Karem Jureidini Dias, Jorge Celso Freire da Silva, Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado), Rafael Vidal de Araújo, Orlando Jose Gonçalves Bueno (Suplente Convocado) e Antonio Lisboa Cardoso (Suplente Convocado). Ausente, Justificadamente, o Conselheiro João Carlos de Lima Junior.

Relatório

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

Contra a empresa Nova Empreendimentos Participações Ltda., foram lavrados autos de infração do IRPJ, fls. 04/10, CSL, fls. 11/15, e Multa Isolada da CSL, fls. 16/18, por ter a fiscalização constatado as seguintes irregularidades no ano-calendário de 1999, descritas as fls. 06/07:

(...)

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolada em 11 de janeiro de 2005, em cujo arrazoado de fls. 313/394 contesta integralmente a exigência fiscal e a imputação da responsabilidade solidária.

Em 15 de abril de 2005 foi prolatado o Acórdão nº 08.270, da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte, fls. 709/816, que considerou procedente o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE.

Rejeita-se a preliminar de nulidade quando o lançamento restou formalizado com todos os requisitos legais inerentes a tal atividade

ILEGITIMIDADE PASSIVA.

Rejeita-se a preliminar de nulidade, por ilegitimidade passiva, porque o Fisco identificou corretamente o sujeito da obrigação tributária lançada.

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

DECADÊNCIA — TERMO INICIAL - IRPJ

Na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação ou na falta de qualquer pagamento do tributo, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA — CSLL

O prazo decadencial, no que se refere à Contribuição Social, é de dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

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.

MULTA DE OFICIO 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

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.

Lançamento Procedente"

Cientificada em 26 de abril de 2005, AR de fls. 820, e novamente irresignada com o acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolado em 25 de maio de 2005, em cujo arrazoado de fls. 821/861 alega, em apertada síntese, o seguinte:

Em Preliminar:

a) A nulidade da autuação em relação aos coobrigados.

1- a nulidade da autuação em relação aos coobrigados, em virtude de os Termos de Intimação estarem desacompanhados de qualquer documentação que pudesse indicar a que se referiam, trazendo apenas uma genérica remissão quanto aos fundamentos legais da responsabilidade imputada e o detalhamento em números do crédito tributário;

2- não houve a instauração de qualquer Mandado de Procedimento Fiscal em desfavor dos supostos co-responsáveis;

3- não foram intimados a acompanhar a fiscalização que se exercia sobre a empresa "Nova", nem a apresentar esclarecimentos e/ou documentos;

4- a despeito de estarem por todo o tempo às margens do procedimento de fiscalização, foram ao final intimados a pagar um crédito tributário que desconheciam;

5- tal conduta revela de maneira incontestável o cerceamento do direito de defesa dos Recorrentes, que subitamente são incluídos como "co-responsáveis" de uma autuação fiscal da qual sequer foram regularmente intimados a acompanhar;

6- a disponibilização dos documentos que instruem o processo administrativo a terceiras pessoas, alheia à lide, representa manifesta quebra de sigilo dos dados fiscais da empresa autuada;

7- é imprescindível a cientificação do contribuinte acerca do Mandado de Procedimento Fiscal, justamente para que este tome conhecimento das verificações que se pretendem fazer;

8- a autoridade fiscal não cuidou de observar as prescrições legais atinentes à espécie, já que os ora Recorrentes não foram notificados de coisa alguma, tomando ciência da ação fiscal, para a sua surpresa, somente após já efetuado o lançamento tributário;

9- todo o procedimento de fiscalização ocorreu à revelia dos Recorrentes, que estiveram impedidos de acompanhá-lo, mesmo porque dele não tinham maiores conhecimentos;

10- ao que tudo indica, na dúvida sobre quem deveria assumir a pretensa carga tributária, os ilustres Auditores chamaram para o processo tantas pessoas quanto quiseram, sejam físicas ou jurídicas, que em nada se confundem com a empresa autuada. Tudo isso em manifesta transgressão aos princípios basilares que devem nortear a atividade administrativa, especialmente a legalidade e a moralidade (art.37, caput, Constituição Federal).

b) A ilegitimidade passiva dos coobrigados — Inexistência de responsabilidade.

1- a fiscalização criou um princípio bem peculiar neste trabalho fiscal, na dúvida de quem deveria assumir a pretensa carga tributária, chama todos para responder, sejam pessoas jurídicas como responsáveis solidários, sejam pessoas físicas como devedores substitutos;

2- tal conduta não pode prosperar, porquanto não condiz com os princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, consagrados pelo sistema jurídico nacional;

3- restaram confirmados como responsáveis pelo crédito tributário, com base nos arts.124, I, e 135, IU, do CTN, os Srs. Walter Santana Arames, Ronosalto Pereira Neves, Vicente Bretz da Silva, WRV EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., VM PARTICIPAÇÕES LTDA., ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. e LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.;

4- por determinação legal específica, resta patente que a regra é a da não responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes pelas dívidas societárias, diretriz que somente pode ser rompida validamente se derivada de um complexo de situações orientadas pelo princípio da culpa subjetiva (violação de lei, violação de estatuto ou contrato social ou excesso de mandato);

5- o critério para atribuição de responsabilidade em grau de substituição, não é meramente o fato do sócio gerir a sociedade. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto (art. 135 do CTN);

6- questão a ser submetida é de se saber se o não pagamento de tributos acarreta infração à lei para os fins colimados do art. 135 do CTN, como afirma o acórdão recorrido;

7- a razão irreprimível contida nesta assertiva dá-se em virtude de que a obrigação de pagar o tributo ou de recolher aos cofres públicos, uma determinada quantia, é da sociedade (quem efetivamente praticou o fato hipoteticamente descrito na norma de incidência) e não do sócio-gerente (administrador);

8- o conteúdo normativo estampado no art. 135 do CTN é de índole eminentemente excepcional, e deve ser analisado de forma restritiva, de modo a não comportar interpretação extensiva ou integração analógica (trata-se de regra universal de hermenêutica, onde as exceções devem ser interpretadas restritivamente);

9- afigura-se concluir que o simples inadimplemento da obrigação tributária (quando identificada) não deve merecer a amplitude hostilizada, no âmago de se amoldar à realidade descrita no art. 135 do CTN ;

10- deve-se enfatizar a distinção entre o que é infração à lei praticada pela empresa e infração à lei praticada pelo sócio-gerente. Quer dizer, não basta, para tipificar a responsabilidade do sócio-gerente, o inadimplemento da sociedade, eis que isto pode ser uma decorrência do risco natural de todo negócio, risco, aliás, pressuposto da própria natureza societária;

11- não podemos olvidar que a expressão "infração à lei" contida no art. 135 do CTN, não se refere à infração de lei fiscal, mas à infração de lei de natureza comercial. Tanto isto é verdade que a expressão está exposta ao lado das expressões "excesso de poderes" e "infração de contrato social ou estatutos", todas próprias das sociedades comerciais. Ademais, é sabido que os administradores de sociedades, além dos deveres previstos no contrato social ou nos estatutos, têm também deveres legais expressos e implícitos, previsto na legislação que rege os diversos tipos de sociedades (Código Comercial, Lei das Sociedades Anônimas, Lei das Sociedades Limitadas);

12- de todo o exposto, pode-se depreender que aplica-se ao caso a teoria da despersonalização da pessoa jurídica, amplamente agasalhada pelo direito, admitindo que a empresa, longe de ser um ente fictício, goza autonomamente de vida jurídica, podendo ser sujeito de direitos, de forma a acumular patrimônio próprio;

c) A decadência do direito de efetuar o lançamento.

1- a decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento em relação a fato gerador ocorrido em 19/07/1999, haja vista ser o IRPJ tributo constituído mediante lançamento por homologação, e, como tal, sujeito ao prazo quinquenal de decadência, previsto no §4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;

2- merece ser fulminado pelo fenômeno da decadência o lançamento combatido, seja em relação ao IRPJ, seja em relação à contribuição reflexa. E isto independerá da regra decadencial a ser adotada, seja a do art. 150, §4º, seja a do art.173, inciso I, do mesmo Código;

3- o IRPJ (a partir de 01/01/92, por força do art. 38, da Lei nº 8.383/91) e a CSL são tributos que se constituem através da homologação da autoridade administrativa competente, enquadrando-se na classificação dos chamados tributos por homologação;

4- sendo tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no qual o contribuinte tem o dever de levantar os fatos realizados,

quantificar o tributo devido e recolhê-lo aos cofres públicos, sob a condição resolutória da ulterior homologação, aplica-se a estes a regra contida no § 4º, do referido art. 150, para fins de contagem do prazo decadencial;

5- o acórdão recorrido deslocou a regra quinquenal de decadência prevista no § 4º, do art. 150, do CTN, para a regra do inciso I, do art. 173, do CTN, alegando 1) que não houve qualquer recolhimento a título de IRPJ e CSL em relação ao período lançado, 2) e que estão presentes no lançamento os pressupostos que configuram o intuito de fraude ou simulação;

6- quanto à primeira alegação, a de que não houve qualquer recolhimento a título de IRPJ e CSL em relação ao período lançado, nada mais óbvio, posto que não poderia a Autuada recolher tributo em relação a operação que não enseja o nascedouro da obrigação tributária, visto inexistir fato gerador do IRPJ e da CSL;

7- o objeto da homologação não é o pagamento, mas sim a apuração do valor respectivo;

8- no que tange ao segundo pretexto utilizado pela Doutra DRJ/BH para deslocar a regra de decadência para o art. 173, I, do CTN, qual seja, a alegação de que estão presentes no lançamento os pressupostos que configuram o intuito de fraude ou simulação, não houve a prática de fraude pela empresa "Nova", e tampouco pelos "coobrigados";

9- mesmo que prevaleça o entendimento adotado pela Doutra DRJ, no sentido de fazer valer a regra do art. 173, inciso I, do CTN, ainda assim estaria decaído o direito da Fiscalização de efetuar o lançamento em virtude da cisão referente ao período de 01/01/99 a 27/09/99;

10- não sobejam dúvidas de que também à CSL aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN, especialmente por tratar-se de lançamento decorrente do lançamento do IRPJ;

d) Enquadramento equivocado do sujeito passivo "NOVA".

1- admitindo-se, pela argumentação, a procedência da tese de que os procedimentos da empresa OMS tiveram o intuito de omitir ganho de capital para a NOVA e seus sócios, sendo lhes vedada a utilização do método da equivalência patrimonial, não caberia à NOVA a mais valia relativa ao ganho de capital oriundo da perspectiva de rentabilidade futura, Goodwill;

2- disto é resultante a compreensão exata de que, em sendo admitida a tese da autoridade fazendária, outro erro seria identificado no libelo fiscal, qual seja, ilegitimidade passiva da empresa "NOVA", eis que a mesma não deve figurar no pólo passivo desta ação;

3- o raciocínio é tão simplista quanto a atribuição de alienação ou venda de empresa. Em havendo Goodwill, este só se

materializará com a efetiva venda ou alienação de empresa (adquirido), caberia os haveres deste Goodwill àquela que goza da perspectiva de rentabilidade futura a OMS que deveria ser o sujeito passivo deste processo, caso existisse tributo a recolher;

No Mérito

a) Bases equivocadas do lançamento.

1- a questão de fundo do lançamento fiscal reside na alegação de simulação fraudulenta tendo como objetivo dissimular "suposto" ganho de capital na "venda" da rede de supermercados "Mineirão" ao Grupo Carrefour;

2- a fiscalização entende que o ganho de capital auferido pela NOVA teria sido fruto da venda de Goodwill subjetivo que, incorporado ao valor de mercado da empresa revelaria a existência de um plus passível de tributação;

3- há permissibilidade jurídica para se certificar e não meramente presumir ganho de capital numa operação de subscrição de ações de forma a se identificar existência de GOODWILL? Poderia a fiscalização imputar carga tributária ao contribuinte nos casos em que ela mesma entende que é impossível a definição do instituto? Quais os meios de provas apresentados pela fiscalização para se atestar que o aumento do valor do patrimônio líquido da investida não possui relação necessária com o valor de venda da empresa no mercado? Como é que contribuinte conseguiria comprovar com documentação hábil e idônea a não contabilização de um suposto ganho intangível?

4- nos casos de simulação ou fraude, cuja conduta do agente se pressupõe dolosa, não é admitido o uso de presunção. Por se tratar de conduta subjetiva que compõe o tipo legal, as meras presunções, quando não documentalmente comprovadas, podem ensejar tributações infundadas;

5- meras presunções não constituem meio de prova adequado para a imputação de crimes contra a ordem tributária, tampouco para demonstração da existência de fraudes ou simulações;

b) Detalhes operacionais.

1- a fiscalização acresceu à alegação de ganho de capital, fruto da suposta venda da rede de supermercados Mineirão a figura do Goodwill adquirido, ou seja, inferiu a idéia de que no valor pago nesta suposta venda teria sido pago o Goodwill adquirido, representado pela diferença entre o valor de mercado das ações e a expectativa de lucros ou benefícios futuros;

2- afastou a fiscalização a idéia de que a empresa NOVA ao receber de volta seu investimento da empresa OMS, não estaria apurando lucro de equivalência patrimonial (isento de tributação). Estaria, por esta sorte, gerando ganho de capital pelo Goodwill que se materializara na venda ou alienação da empresa OMS;

3- incorre a Fiscalização em diversos erros de natureza técnica e de certa forma em contradições imperdoáveis: 1) a uma, por ter considerado venda ou alienação, subscrição de ações; 2) a duas, por ter desconsiderado o lucro da equivalência patrimonial e admitido a existência de Goodwill adquirido somente identificado nos casos de venda ou alienação; 3) a três, por não ter considerado sequer a título de raciocínio que, em havendo venda ou alienação tal qual afirmado, a quem destinaria a mais valia pelo suposto Goodwill adquirido;

c) Subscrição de ações não caracterização de venda ou alienação.

1- pretendeu a fiscalização caracterizar a existência de venda ou alienação da rede de supermercados Mineirão, para que houvesse a caracterização de ganho de capital e a conseqüente incidência de imposto de renda;

2- para isto, agregou supostos indícios da existência desta possível alienação. Mais que justificado é a insistente classificação da fiscalização, posto que, nos termos do que vimos acima, a descaracterização da alienação acarretaria conseqüências frustrantes ao labor desenvolvido pela entidade tributante, a começar pela descaracterização do Goodwill adquirido supostamente existente;

3- documento que comprovaria a suposta alienação desejada seria o Contrato de Compromisso de Venda e Compra de Ações e Outras Avenças. Referido compromisso, de natureza eminentemente privada, reflete apenas a existência de um negócio jurídico de natureza comercial. Não tem valor fiscal e não tem como atestar a ocorrência de planejamento tributário realizado nos moldes da legislação tributária. Ademais, referido documento não se refere à venda de empresa e sim subscrição de ações;

4- a expressão "ALIENAÇÃO" utilizada no contrato, quer se referir à subscrição de ações e não a venda ou alienação de empresa. E mais, viu-se, constantemente, a intenção da fiscalização em se utilizar desta expressão dando-lhe sentido diverso do pretendido no contrato. Tanto isto é verdade que, todo momento, a expressão foi negritada, atribuindo-lhe o sentido de compra de empresa. Trata-se de mais uma presunção levantada pela fiscalização que deve ser encaminhada ao limbo da inutilidade;

5- outro fato que descaracteriza a venda ou alienação é a alteração do tipo societário da empresa, deixando de ser LTDA, passando a ser uma S.A. Desta transformação, ficou estabelecido que a NOVA dispunha de 363.000, cuja representatividade correspondia a 100% das ações da OMS;

6- sem base o argumento de alienação ou venda da empresa OMS. Tanto isto é verdade que a investidora BELOPAR, após a aquisição de novas ações, passou a dispor de 25,0002 %, o que corresponderia a "um quarto" do total das ações enquanto que a

empresa NOVA continuaria com 74,9998 % de ações ou "três quartos". Curioso é o fato da própria fiscalização às fls. 87 reconhecer isto. Como então falar em alienação e não em subscrição?

d) Equivalência Patrimonial - Goodwill adquirido e Goodwill subjetivo.

1- houve uma reorganização societária da empresa OMS com a alteração do seu tipo societário, quer seja, de Limitada para S.A. Este procedimento, autorizado pela doutrina pátria, foi pautado no escólio do art. 442 do RIR/99;

2- a exegese propugnada pelo artigo revela e autoriza outra etapa, a transformação do valor nominal das ações para que a empresa pudesse se amoldar ao disposto no inciso I do artigo;

3- assim, a empresa OMS, que operava com prejuízo acumulado de R\$ 40.527.822,49 e possuía Patrimônio Líquido de R\$ 19.822.994,54, promoveu a emissão de novas ações sem valor nominal;

4- por esta subscrição de ações a empresa BELOPAR investiu a importância de R\$ 263.823.498,70, positivando o patrimônio líquido da empresa OMS para R\$ 244.000.504,15, resultado do valor subscrito pela BELOPAR, subtraído do valor do patrimônio líquido negativo da OMS;

5- com base na nova situação patrimonial, destina o úgio apurado para a conta de reserva de capital, evitando assim, a incidência de carga tributária, tal qual dispõe a letra da lei;

6- daí, a empresa NOVA, em estrita obediência ao disposto no art. 427 do RIR/99, faz aplicação do método da equivalência patrimonial. O art. 21 do Decreto-lei 1.598/77 declara que em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o art. 248 da Lei n° 6.404/76 apurando o lucro pela equivalência patrimonial de R\$ 182.637.000,00;

7- após, a empresa NOVA declina do interesse do seu investimento na OMS e através de uma cisão parcial de redução de capital, retira-se do quadro acionista. Sob este aspecto, a OMS sofre uma redução do seu capital social pelo cancelamento proporcional da quantidade de ações ordinárias e preferenciais representativas;

8- o Fisco considerou que esse aumento do valor do patrimônio líquido da investida, não possuiria relação necessária com o valor de venda da empresa no mercado, pois este corresponderia a um preço livremente pactuado e pago por ocasião de uma "alienação", que por vezes remunera o que contabilmente é conhecido por ativo intangível, mas especificamente o Goodwill Subjetivo, que não é passível de contabilização;

9- a existência desses elementos são sentidos, mas só podem ser gerenciados, de forma bastante subjetiva, pela contabilidade gerencial para fins internos, sem poder ser explicitados pela

contabilidade financeira por meio de suas demonstrações contábeis;

10- admite a fiscalização que só poderia constituir reserva de ágio na empresa investida se, este ágio a ela pertencesse. Como consequência, o foco principal da discussão desloca-se ao que seria ágio na emissão de ações e ágio na aquisição de investimentos;

11- o ágio na emissão pressupõe a aquisição de ações novas, geralmente fruto de subscrição de ações com ágio, elevando o total de ações de uma empresa, enquanto que ágio na aquisição pressupõe aquisição de ações já existentes, com consequente redução de ações da alienante-acionária sem que haja interferência na totalidade de ações existentes;

12- no primeiro caso, a alienante poderia apurar o valor de seu investimento pelo patrimônio líquido, hipótese em que constituiria reserva de lucro considerada isenta de tributação. No segundo caso, haveria um resultado de alienação ou venda de empresa, afastando a possibilidade de equivalência patrimonial de maneira a ser privilegiada a existência de possíveis ganhos intangíveis, sujeitos ao tributo incidente sobre o ganho de capital;

13- No caso específico destes autos a empresa NOVA está sendo tributada pela possível venda ou alienação da empresa OMS, como se ágio na aquisição de ações houvesse;

14- com a subscrição de novas ações a quantidade disponibilizada de Ações da empresa investida - OMS subiu de 363.000 ações para 484.001. Como supor a existência de ágio na alienação de ações, se com o aumento da disponibilidade de ações por parte da OMS, a empresa nova permaneceu com as mesmas 363.000 ações que antecederam a subscrição pela BELOPAR?

15- não houve ágio na alienação e sim ágio na emissão de ações. Desta análise obtempera-se: Porque a imputação de ágio na alienação de ações? Certamente para descaracterizar a exigência de avaliação pelo método da equivalência patrimonial. E porque descaracterizar o método da equivalência patrimonial? Para que possa ser atribuído ganho de capital pela existência de Goodwill na alienação;

e) Inexistência de fraude, dolo ou simulação, ou qualquer outra conduta ilícita nos fatos envolvidos.

(sic) as operações e os procedimentos empreendidos foram legais;

2- atendendo aos requisitos da Lei nº 6.404/76, inclusive quanto à obrigatoriedade de avaliar o investimento pelo método de equivalência patrimonial, foi feito o balanço para apuração do patrimônio líquido da investida, acompanhado do laudo de

avaliação exigido, tudo na estrita concordância com a legislação pertinente;

3- em 19/07/1999 a Organização Mineira de Supermercados S.A. procedeu ao levantamento de um balanço patrimonial especial, obrigatório, atendendo ao disposto no art. 21, da Lei nº 9.249, de 1995 e o art. 1º § 1º da Lei nº 9.430 de 1996, em consequência do processo de cisão a que foi submetida, fato que foi dado conhecimento às autoridades fiscais, através da apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários - DCTF, instituída pela IN SRF 126/98 e da Declaração Integrada de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica- DIPJ, instituída pela IN SRF 127/98;

4- a cisão obedeceu, rigorosamente, todos os ditames da legislação pertinente, especialmente os artigos 8º e 229, da Lei nº 6.404, de 15.12.1976, com as alterações da Lei nº 9.457, de 1997 e arts. 428 e 442 do RIR;

5- a "NOVA" detinha um investimento relevante, tal como definido no parágrafo único do artigo 247, da Lei nº 6.404/1976, na empresa Organização Mineira de Supermercados S.A., constituída de conformidade com a Lei das Sociedades por Ações e, na condição de controladora, estava obrigada a avaliar o seu investimento na forma do artigo 248, da citada Lei, por imposição do Decreto-Lei nº 1.648, de 1978 e IN 107/78, item 4.

6- nessa condição, ao se retirar da referida Organização Mineira de Supermercados S.A., procedeu à apuração do resultado de seu investimento, nos moldes do referido artigo, com base em um balanço levantado na mesma data do evento, como dispõe o inciso I, do referido artigo 248;

7- os procedimentos adotados pela "NOVA" são legítimos e praticados de conformidade com o previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976), visando objetivos lícitos;

8- de modo absolutamente válido e lícito e, por que não dizer, corriqueiro, o preço de emissão das novas ações foi superior ao valor patrimonial contábil correspondente aos 25,002% de participação final da nova sócia (BELOPAR) no capital social da OMS;

9- isto proporciona, também de modo válido e lícito para a contribuinte NOVA, um resultado positivo na equivalência patrimonial decorrente de redução na percentagem de participação do contribuinte no capital social da OMS, plenamente amparada pelo art. 428 do RIR 99, anteriormente transcrito;

10- tendo ocorrido o aumento de capital por subscrição, com alteração (redução) da porcentagem de participação da NOVA (de 100% para 74,998%) no capital social da OMS, o valor da equivalência patrimonial em uma determinada data-base deveria (e, de fato e corretamente, foi) computado pela porcentagem de sua nova participação (74,998%) aplicada sobre o novo patrimônio líquido (após a subscrição);

11- foi a diminuição da porcentagem de participação que gerou o aumento do investimento da NOVA na OMS pela equivalência patrimonial. Essa diferença existente deve representar um acréscimo na conta de investimentos que, nesses casos, registrará como receita não operacional, nos exatos termos do art. 428 do RIR 99, que determina que tal valor não é tributável se ganho, nem dedutível, se perda;

12- existem limites intransponíveis à desclassificação de formas jurídicas lícitas eventualmente adotadas, mesmo que a consequência seja uma redução da carga tributária, que no caso foi um efeito e não causa.

13- a operação foi realizada como formalizada, atendendo as disposições legais e a natureza do contrato, e não como pretendem as autoridades fiscais, de ter ocorrido desvirtuamento da essência contratual, pois nesse caso, o Erário seria beneficiado;

14- é importante estabelecer um divisor de águas entre a economia lícita, a chamada "elisão fiscal", da sonegação fiscal ou "evasão", esta normalmente obtida pela prática delituosa obtida pela prática das condutas arroladas nos arts. 1º, inciso V e 2º, Incisos, II a V, ambos da Lei nº 8.137/90;

15- todas as operações tidas por "simuladas" pela D. Fiscalização encontram-se devidamente comprovadas, registradas e contabilizadas, conforme depreende-se até mesmo das cópias dos cheques emitidos por ocasião dos eventos societários ocorridos,

16- a evasão ou sonegação fiscal, é resultado da ação ilícita punível com pena restritiva de liberdade e multa. A expressão "sonegação fiscal" surgiu com a Lei nº 4.502/64 e foi posteriormente utilizada pela já revogada Lei nº 4.729/65, substituída pela Lei nº 8.137/91. A definição legal de sonegação fiscal dada pela Lei 4.502/64 ainda está em vigor segundo o texto do art. 453 do atual Regulamento do IPI. De acordo com o preceito citado, sonegação fiscal é o resultado de ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: a) da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e b) das condições pessoais do contribuinte, susceptíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

17- dos procedimentos acima, não são necessárias maiores digressões filosóficas para detectarmos caso típico de economia fiscal e não de evasão fiscal. Aliás esse é entendimento do Emérito professor Ricardo Mariz de Oliveira;

18- é necessária uma importante conclusão: o contribuinte tem o direito de adotar condutas que tornem menos onerosos, do ponto de vista fiscal, os negócios jurídicos que realiza. Esse direito subjetivo tem um limite que é o ordenamento jurídico e não a

mera vontade dos agentes fiscais. Assim, não havendo comportamento ilícito, o procedimento não pode ser censurado;

19- Na seara criminal, estarão todas as operações que se valem de qualquer tipo de fraude, como a simulação, a falsificação de livros, documentos e etc., enquanto a infração à legislação tributária ocorrerá por erro em sua interpretação. Na elisão, a forma é importante, mas, de maior importância será a justificativa do caminho escolhido pelo contribuinte para que o conduzisse ao alívio da carga tributária;

20- o que a lei penal tem em mira são as operações fingidas, que mascaram a realidade com o intuito de lograr a evasão fiscal e que no campo do direito privado são evadidos de vícios da simulação a que alude o Código Civil Brasileiro. Por esta razão a lei penal tributária deve ser aplicada com extrema cautela, retirando de seu foco aquelas condutas que se baseiam na obscuridade ou lacuna da lei. Para tanto, há de se perquirir sobre a ocorrência e a intensidade o dolo, não podendo ser olvidada, ainda, à ocorrência das hipóteses de exclusão de ilicitude referidas no Código Penal;

21- não passou despercebido que os Auditores Fiscais buscaram amparar suas cingidas conclusões na "norma geral antielisão" trazida ao direito pátrio pela Lei Complementar nº 104/2001. Diga-se, tal norma carece de implementação de eficácia plena, denotando sua inaplicabilidade no ordenamento em vigor, e mesmo ao conjunto de normas vigentes à época dos fatos em tela, quando a alteração do CTN nem mesmo existia;

22- ocorre que a exigência do Fisco Federal, na forma em que realizada, afigura-se ilegal e inconstitucional, eis que afronta o princípio constitucional da irretroatividade da lei, previsto no inciso XXXVI, do art. 5º, da CF/88, por pretender aplicar a suposto fato gerador ocorrido em 19/07/99, ou 27/09/99, conforme consignado pela própria fiscalização, a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001;

f) Não cabimento da multa qualificada.

1- o enquadramento legal apontado sugeriu a aplicação do disposto no inciso 11, pela qual a multa aplicada seria de "cento e cinquenta por cento, nos casos de EVIDENTE FRAUDE, definido nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, independente de outras penalidades administrativas ou crimes";

2- a lei se refere a evidente fraude como causa motivadora do tipo legal. Implica dizer que a evidência sugerida pela lei exige comprovações irrefutáveis pautadas em documentação idônea, afastando presunções, ficções ou qualquer outro meio de prova indireta;

3- não deve prosperar com foro de juridicidade as alegações inferidas, especialmente quando em momento algum houve dissimulação de transação;

4- nos tópicos anteriores restou comprovado, à saciedade, a inexistência de dolo, fraude ou simulação nas operações

realizadas, sendo desnecessário repetir, aqui, tais considerações, já suficientes a afastar a aplicação qualificada das multas impingidas;

g) Não cabimento da multa agravada.

1- ainda que se admitisse a existência de fraude tal qual o apurado, seria ilegítimo impor ao contribuinte a batuta punitiva do parágrafo 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96;

2- a própria fiscalização reconheceu que a prestação de informações do contribuinte acerca das "sucessivas" intimações não foi satisfatória. Ora o fato de um pedido de esclarecimentos não ser satisfatório não induz ausência de informações. São contraditórios os dizeres da fiscalização, especialmente porque em momento algum a empresa se escusou de apresentar seus livros fiscais ou contábeis ou quaisquer outros documentos solicitados;

3- a ausência de satisfatoriedade reclamada pela fiscalização, além de se amoldar a critérios subjetivos não se afina aos contornos legais vaticinados pela lei em testilha, menos ainda se tomarmos a letra fria da lei como paradigma inopinável ao efetivo cotejo da falta de esclarecimentos acerca de quais livros ou documentos deixaram de ser apresentados pela empresa. A lei se refere à ausência na prestação de informações e não ausência de prestação satisfatória;

h) Cumulação indevida de penalidades (multa de ofício & multa isolada).

1- além de aplicar a multa de ofício pela não tributação dos valores em foco, o auto de infração traz outra multa (isolada), como se fosse outro o fato dito ilícito merecedor de sanção;

2- é incorreto o proceder fiscal, já que o ilícito imputado (que não existe) teria sido um só, qual seja, a não tributação dos ganhos (Goodwill), sendo o não recolhimento dos valores na forma do cálculo por estimativa, a mera expressão formal da mesma conduta. A sanção aplicável à obrigação acessória (forma de recolhimento), é suplantada pela imposição da sanção pelo vislumbrado descumprimento da obrigação tributária principal;

3- essa dupla sanção não é admissível perante os comandos constantes do ordenamento, e tem sido largamente refutada pelos tribunais administrativos;

4- a par dos defeitos insanáveis já apontados ao longo do presente recurso, resta evidente neste ponto que a imputação fiscal em debate não deve subsistir, também em função da aplicação concomitante de sanções sobre o mesmo fato dito ilícito.

i) Erro na aplicação da multa isolada.

1- os Auditores Fiscais impuseram ao contribuinte multa isolada no percentual de 225%, além do percentual de 225 % de multa agravada incidentes sobre o valor da exigência principal;

2- invocou o disposto no art. 957 do RIR, cujo conteúdo normativo com redação dada pela Lei nº 9.430/96, art. 44. Dois são os incisos que estabelecem os percentuais de multa isolada a ser imposta aos contribuintes de maneira genérica;

3- a primeira de 75% nos caso de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuando hipótese da letra b (inciso I, da Lei);

4- a segunda de 150% nos caso de evidente intuito de fraude definido nos termos dos artigos 71, 72, 73 da Lei 4.502 de 1964, independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (inciso II da Lei);

5- o dispositivo é auto-explicável, ou seja, só há para o caso específico a imposição de dois tipos de percentuais, 75% para os casos previstos no inciso I, ou 150% para os casos previstos no inciso II;

6- a fiscalização não poderia ter imputado a multa isolada no percentual de 225%, por falta de respaldo legal;

É o Relatório

O acórdão foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 27/09/1999, 31/07/1999.

Ementa:

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO — ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO — Correto o lançamento, não existindo erro na identificação do sujeito passivo, quando o Fisco lavra o auto de infração na empresa onde foram efetuados os aportes financeiros e dirigido o ganho econômico, quando ela permanece ativa após os fatos considerados como simulados e controlada pelas pessoas físicas beneficiadas pela não tributação do ganho de capital na alienação de participação societária, onde foi constatada a irregularidade detectada pela fiscalização.

IRPJ — DECADÊNCIA — O Imposto de Renda Pessoa Jurídica, tributo cuja legislação prevê a antecipação de pagamento sem prévio exame pelo Fisco, está adstrito à sistemática de lançamento dita por homologação, na qual a contagem da decadência do prazo para sua exigência tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (art. 150 parágrafo 4º do CTN). Ocorrendo a ciência do auto de infração pela contribuinte em 13/12/04, cabível a preliminar de decadência suscitada para o IRPJ e a multa isolada do IRPJ lançada nos meses de julho e setembro do ano-calendário de 1999.

IRPJ — O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.

IRPJ — MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE — INOCORRÊNCIA — SIMULAÇÃO RELATIVA - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal.

Inconformada com a decisão que reconheceu a decadência da CSLL e do IRPJ e desqualificou a multa de ofício, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial (fls. 989/1.004), o qual foi admitido (fls. 1.031/1.033) pela presidente da 2ª Câmara da 1ª SEJUL.

A insurgência contra o reconhecimento da decadência da CSLL foi fundada no art. 7º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recurso Fiscais - RICSRF, uma vez que não houve unanimidade de votos a acatar a decisão.

No que se refere à desqualificação da multa de ofício e ao acolhimento da decadência do IRPJ, decidida à unanimidade de votos, o pedido se baseou no art. 7º, II, do RICSRF.

A Procuradoria fulcrou seus argumentos divergentes ao comparar o julgado recorrido com o paradigma:

Ocorre que, enquanto a 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF (antiga 1ª Câmara do 1º CC), tratando do mesmo caso, entendeu por manter a multa qualificada diante da presença da simulação, a Câmara a quo decidiu pela desqualificação da multa, utilizando como fundamento a pacificação da jurisprudência na 2ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF (antiga 8ª Câmara do 1º CC), dando, portando, interpretação divergente ao § 4º, art. 150 CTN, daquela que foi dada pela decisão do acórdão paradigma e maioria dos julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Entende que a multa qualificada incide no caso de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, e prossegue afirmando:

Portanto, restou provado nos autos, de forma inequívoca, a intenção do contribuinte em omitir o ganho de capital auferido na venda da rede de supermercados Mineirão, simulado pela admissão de novo sócio (comprador, empresa do Grupo Carrefour) mediante subscrição de capital na empresa que estava sendo vendida (OMS), seguida de cisão societária e posterior incorporação do acervo líquido pelo antigo sócio, que apurou o resultado como sendo oriundo de equivalência patrimonial, portanto isento, com o único propósito de impedir, de forma consciente, o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador (ganho de capital) do

Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, para deixar de recolher os mencionados tributos, o que sem dúvida caracteriza evidente intuito de fraude.

(...)

Portanto, provado, nos autos, a intenção do Recorrido em omitir o ganho de capital através da dissimulação da operação (venda da rede de supermercados Mineirão), e demonstrado que se trata de ação dolosa, ou seja, que essa omissão não decorreu de lapso ou de erro, mas de ação consciente, inclusive com ajuste doloso entre os envolvidos na simulada operação de reorganização societária montada para dissimular a efetiva transação ocorrida, há evidente intuito de fraude,. merecendo ser mantida a multa qualificada.

Por tudo isso, não há se afastar a qualificação da multa de ofício lançada, e como consequência direta, não há como ser reconhecida a decadência relativamente a qualquer tributo lançado, vez que a conduta dolosa do Contribuinte Recorrido, transfere a contagem do prazo decadencial do Art. 150, §4º do CTN para o Art. 173, I do CTN.

Ademais, quanto à decadência do IRPJ e multa isolada do IRPJ, reconhecida a simulação relativa até mesmo pela Câmara a quo, a contagem do prazo decadencial deve se dar nos termos do art. 173, I, CTN, de acordo com o comando do § 4º, art. 150, CTN, assim não procedendo, a ilustre Câmara a quo afronta a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscal, é o que se depreende do acórdão paradigma 101-96.087 (cópia em anexo), da Primeira Turma da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF (antiga 1ª Câmara do 1º CC), (...)

(...)

Nesse sentido, diante da simulação incontestável, é mister a aplicação do art. 173, I, CTN para contagem do prazo decadencial, tendo em vista a clareza da norma (§ 4º, art. 150 CTN) que ordena, no caso dos autos, que a contagem do prazo decadencial se faça nos termos do art. 173, I, do CTN.

Quanto à decadência da CSLL, invoca violação ao arts. 173, I, 150, § 4º e 149, V, do CTN.

Ao final, pede:

- 1. seja mantida a multa de ofício, em sua modalidade qualificada, tendo em vista o evidente intuito de fraude na conduta simulada do Contribuinte comprovado nos autos;*
- 2. em consequência, sejam mantidos os lançamentos relativos ao IRPJ, CSLL e multa isolada do IRPJ, uma vez que não estão decaídos, nos termos do art. 173, I do CTN.*

Devidamente cientificado da decisão, o sujeito passivo apresentou contrarrazões às fls. 1.038/1.058.

Em novembro de 2010, por proposta do relator e com a anuência do presidente da CSRF, o processo foi retirado de pauta para saneamento da admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional, uma vez que o contribuinte alegou em suas contrarrazões que não havia nos autos documento comprobatório da data do protocolo do recurso da Procuradoria. A decisão visou, ainda, a análise de admissibilidade quanto a divergência entre os Acórdãos n.ºs. CSRF/02-01.308 e 106-14715, que decidiram quanto à decadência nas hipóteses em que não há antecipação do recolhimento do tributo pelo contribuinte.

Tendo o recurso sido novamente examinado em janeiro de 2011 (fls. 1.073/1.079), o presidente da 2ª Câmara da 1ª SEJUL, deu-lhe seguimento.

Mais uma vez cientificada, a contribuinte aditou as contrarrazões anteriores (fls. 1.088/1.103).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Relator

A matéria posta à apreciação por esta Câmara Superior refere-se à qualificação da multa (fl. 1031- 1.033), o que também altera a contagem do prazo de decadência, e à contagem do prazo decadencial por conta de ausência de pagamento (análise de admissibilidade de fls. 1073-1079).

No recurso especial a PGFN alega, sucintamente que o entendimento da decisão recorrida firmado pela Câmara *a quo* contraria as decisões proferidas pela 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e cita o trecho da conclusão do paradigma apresentado:

Presente a simulação, ainda que possa ser qualificada de relativa, dissimulando uma venda através de operações estruturadas de associação sem substrato econômico e fático, deve ser mantida a multa qualificada, o que também impede acolher-se qualquer preliminar de decadência.

Traz em seguida excertos da fundamentação do ac. recorrido demonstrando a divergência e cita outros acórdãos no sentido do paradigma, cita legislação e demonstra a aplicação ao fato dos autos. Salienta que “mesmo que provado o ilícito, a e. câmara a quo entendeu que somente caberia o agravamento da multa quando restasse demonstrado o "evidente intuito de fraude"”. Sustenta adiante que se trata de vontade de omitir o ganho de capital, de maneira voluntária e consciente, concluindo que há evidente intuito de fraude, merecendo ser mantida a multa qualificada. Sustenta que havendo simulação, ainda que relativa, afasta-se o art. 150, § 4º do CTN e cita jurisprudência. Adicionalmente salienta que o próprio acórdão recorrido reconhece que há simulação e transcreve trecho demonstrando tal fato, e volta a demonstrar a aplicação do art. 173, I, do CTN ao caso. Adiciona também que:

Vale ainda ressaltar que a ressalva contida no § 40 , art. 150 CTN não faz qualquer referência aos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, apenas condiciona a comprovação de uma das hipóteses ressaltadas no § 40, art. 150 CTN (dolo, fraude ou simulação), para que a contagem do prazo seja regida pelo art. 173, I do CTN e não mais pelo § 40 , art. 150 CTN.

Adiante sustenta que não havendo pagamento não se aplica o art. 150, § 4º, do CTN e traz jurisprudência e argumentos em favor da tese, inclusive judicial. Não alega o prazo de dez anos para as contribuições em virtude da Súmula Vinculante n. 8 do STF e sustenta que a aplicação do art. 173, I, faria desaparecer a decadência de todos os tributos lançados, e reitera os argumentos em relação à inexistência de pagamento.

Nas contrarrazões (de fls. 1.038-1.058) o contribuinte alega nas preliminares a intempestividade do recurso, e diz:

Ocorre, todavia, que o Recurso Especial Fazendário, a despeito de inexistir carimbo de protocolo, data de 14 de maio de 2009, ou seja, depois de ultrapassado o prazo legal para sua interposição, sendo MANIFESTAMENTE INTEMPESTIVO

A seguir alega ausência de identidade fática entre o ac. Recorrido e o paradigma, sustentado em síntese que o paradigma tem conduta muito mais grave. Aduz que o tema do não pagamento não foi questionado e não pode, portanto, ser objeto de recurso.

A questão da intempestividade será abordada adiante, mas já adianto que entendo que em relação às outras questões entendo que foram superadas, em virtude da admissibilidade do recurso, no meu entender, ter solucionado essas questões de maneira cabal e irrefutável.

No mérito o contribuinte alega que há impossibilidade de qualificação da penalidade e da conseqüente decadência do crédito tributário, aduz diversos argumentos sustentando que não estão presentes os requisitos que qualifiquem a multa para deslocar a aplicação do 150, § 4º, do CTN. Sustenta a premissa de que “sem qualificação da multa o prazo decadencial é de 05 anos a contar do fato gerador”. Sustenta que “não se verifica nos autos qualquer possibilidade de se configurar a conduta típica penal”. Assegura que “não pode ser caracterizado conluio no caso dos autos, pois não restaram comprovado quaisquer acordos entre a Recorrente e terceiros tendentes a praticar ilícitos censuráveis de forma mais severa.” Adiante cita jurisprudência do CARF em casos semelhantes que teria sido decido da mesma forma. Cita também caso de multa agravada (não objeto de recurso). Em seguida insiste que deve haver demonstração de “evidente intuito de fraude” para caracterizar a qualificação da multa e cita jurisprudência administrativa, citando também caos de multa agravada (não objeto do recurso). Em seguida reitera que "mesmo que se entenda cabível a desconsideração do planejamento tributário realizado pela Recorrida e a aplicação das penalidades decorrentes desse ato, fato considerado apenas a titulo argumentativo, não se vislumbra no presente caso o "evidente intuito de fraude" necessário para a qualificação das multas e o conseqüente deslocamento da regra decadencial para o art. 173, I do CTN. " (fl. 1.055). Argumenta adiante sobre a impossibilidade de alteração da sistemática de lançamento tributos em razão de suposta inexistência de pagamento e cita jurisprudência da CSRF. Cita a Súmula Vinculante STF n. 8 para afastar a decadência de dez anos para a CSLL, para a qual estende os argumentos do IRPJ. Ao final reitera a arguição de intempestividade e pede que seja mantida a decisão recorrida.

O contribuinte, no aditamento às contrarrazões (fls. 1.088 - 1.103) reitera o entendimento de que o recurso especial em discussão é intempestivo, e que não pode ser conhecido o tema da ausência de pagamento para efeito da decadência e no mérito traz jurisprudência do assunto. Reitera que não há dolo nas transações e que são mero ciclo societário. Reitera os argumentos anteriores e pede o improvimento do recurso da Fazenda. Posteriormente, em memoriais reforça esses argumentos e aduz também que não poderia ser acusado de dolo visto que jurisprudência do Conselho de Contribuintes aceitava as operações que estão na presente discussão, e

A PGFN adita também argumentos no sentido de que seu recurso especial é intempestivo (fls. 1.107-1.111), trazendo Portaria Conjunta do Conselho de Contribuintes n. 1 de 27 de abril de 2007, que alega sustentar sua posição.

Passo à análise do caso.

Preliminares

Admissibilidade

A defesa sustentou em manifestação oral, na ocasião do julgamento, que o recurso não deve ser conhecido por que os Acórdãos 101-96087 e 104-22250, utilizados como paradigmas quando da interposição do recurso especial, foram reformados pela CSRF. Ocorre que, sob o meu ponto de vista, isto não impede o conhecimento, pois os referidos paradigmas à época da análise da admissibilidade estavam válidos, e, portanto, a análise de admissibilidade, pressuposto do conhecimento foi correta - é aplicação do princípio *tempus regit actum*, e é esta a previsão regimental contida no art. 15 do RICSRF, vigente à época da interposição do recurso, sendo esta a inteligência do seu § 5º, quando prevê que só se prestam à função de paradigmas os acórdãos não reformados pela CSRF. Além do mais há um terceiro paradigma citado no recurso especial, o Acórdão de n. 107-09215, do qual não consta tenha sido reformado. Isto posto, mantenho o conhecimento do recurso especial da Fazenda.

Tema da intempestividade

Quando do primeiro julgamento da CSRF, nas contrarrazões (fls. 1.038 a 1.058) houve também arguição de intempestividade do recurso da Fazenda, o que motivou ao reenvio por despacho (fl. 1062 e v.) para exame complementar da admissibilidade por dois temas: a intempestividade e a questão do prazo decadencial por conta de ausência de pagamento. Na segunda análise de admissibilidade (Despacho 1200-00.032, de fl. 1.073-1079) foi admitido recurso por divergência em relação ao tema da de ausência de pagamento para efeito de contagem de prazo de decadência.

Quanto à questão da intempestividade, o despacho solicitou que:

(ii) seja juntada aos autos cópia da peça recursal da PGFN -em que conste a chancela ou registro da data de protocolo respectivo ou, alternativamente, seja certificada tal data nos autos pela Serventia do Colegiado, em cuja certidão deverá constar informação sobre quais documentos foram consultados para obtenção dessa informação.

Sendo que consta da análise de admissibilidade que : "Quanto ao documento que conste a data do protocolo do Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, foi

juntado pela Secretaria da Segunda Câmara, fl. 1063, cópia do protocolo (Relação de Movimentação recebida pela Secretaria em 18/05/2009)."

O contribuinte, no aditamento às contrarrazões (fls. 1.088 - 1.103) reitera que, conforme as RMs (fls. 987 e 1.063), que o início do prazo para a Fazenda Nacional tem data em 20 de março de 2009, como atesta a RM de fl. 987, e que a sua interposição se deu em 18 de maio de 2009. Aduz diversos argumentos legais no sentido de que, de acordo com o Regimento vigente à época e o Decreto n. 70.235/72, a ciência da PGFN não é apenas pessoal, e que pode se considerada quando da remessa dos autos à PGFN, reitera o entendimento de que o recurso especial em discussão é intempestivo.

Passo a analisar esta questão como preliminar.

As normas de regência são o Decreto 70.235/72, art. 23, §§ 7º, 8º e 9º, e Portaria MF nº147/07 (RI-CC) e Regimento Interno da CSRF, vigente à época, e que tem a seguinte redação:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

...

§ 7º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda na sessão das respectivas câmaras subsequente à formalização do acórdão. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

§ 8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

§ 9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007).

Portaria nº 147, de 25 de junho de 2007 (RI-CC):

Art. 61. Atuarão junto aos Conselhos, em defesa dos interesses da Fazenda Nacional, os Procuradores credenciados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 1º O credenciamento far-se-á em ofício do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ao Presidente do respectivo Conselho.

§ 2º É facultado aos Procuradores da Fazenda Nacional terem vista dos autos fora da secretaria da Câmara, mediante carga registrada em controle próprio.

§ 3º Sob pena de nulidade, os Procuradores da Fazenda Nacional credenciados serão pessoalmente intimados dos

despachos relativos aos embargos e à admissibilidade de recurso especial e dos acórdãos contrários aos interesses da Fazenda Nacional.

Art. 62. Os chefes das Secretarias das Câmaras intimarão pessoalmente o Procurador da Fazenda Nacional credenciado, no primeiro dia do período das sessões mensais, dos acórdãos contrários aos interesses da Fazenda Nacional formalizados em data anterior.

Parágrafo único. Por solicitação do Procurador da Fazenda Nacional, a intimação poderá ser feita em outro dia do período das sessões mensais.

Art. 63. Caso o Procurador da Fazenda Nacional não seja intimado pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão, as Secretarias das Câmaras remeterão os autos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para fins da intimação referida no art. 62.

§1º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá requerer aos Presidentes dos Conselhos de Contribuintes que os autos sejam remetidos às suas unidades descentralizadas.

§2º As Secretarias das Câmaras deverão efetuar apenas uma remessa de processos por semana, com utilização do sistema de Comunicação e Protocolo - Comprot.

§3º A confirmação de recebimento dos processos ocorrerá mediante a assinatura do servidor da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na Relação de Movimentação - RM emitida pelo sistema Comprot, na data de sua entrega naquela repartição.

§4º Compete ao servidor que receber o processo administrativo, anexar aos autos cópia da RM, com sua identificação e a data em que foi recebido.

Art. 64. A remessa de processos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional aos Conselhos de Contribuintes será realizada mediante movimentação no sistema Comprot.

§1º Será considerada como data da manifestação do Procurador da Fazenda Nacional a data do registro no sistema Comprot da RM de envio do processo para os Conselhos de Contribuintes, independentemente da data efetiva em que o processo for entregue no seu destino.

§2º Compete às Secretarias das Câmaras anexar aos autos cópia da RM emitida pelo Comprot, após o retorno dos respectivos processos.

Art. 65. Os procedimentos previstos nos arts. 62, 63 e 64 não se aplicam às intimações a Procurador da Fazenda Nacional dos despachos exarados pelos Presidentes das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes.

...

§2º Compete às Secretarias das Câmaras anexar aos autos cópia da RM emitida pelo Comprot, após o retorno dos respectivos processos.

Dispositivos semelhantes aos acima transcritos traziam a Portaria Conjunta (CCs) N. 1, de 27 de abril de 2007.

RICSRF

Art. 15. O recurso especial, do Procurador da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de quinze dias contados da data da ciência da decisão.

Assim, considerando o argumento do contribuinte que não se considere a ciência pessoal dada pela PGFN em 14 de maio de 2009 (não se aplicaria o § 7º do art. 23 do Dec. 70.235/1972), ter-se-ia a seguinte contagem, com base nas RMs e nos carimbos de recebimento:

A data da formalização do Acórdão foi 06/02/2009 (fls. 932), como transcorreram mais de 40 dias os autos foram remetidos à PGFN para ciência (§ 8o do art. 23 do Dec. 70.235/1972).

Data da entrega dos autos na PGFN (conforme carimbo da PGFN de fls 987, nos termos do § 30, do art. 63 do RI acima transcrito): **01/04//2009**.

De acordo com o § 9º, do art. 23, do Dec. 70.235/1972, ao término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria, considera-se feita intimação. No caso, o prazo começa a contar dia 02/04/2009, a intimação deu-se então em **1º/05/2009**.

O prazo para apresentação do recurso especial é de 15 dias (art. 15 do RICSRF), como a contagem que começa dia 2 de maio de 2009, **venceria o prazo dia 16 de maio de 2009, que é sábado, portanto, sendo o primeiro dia útil seguinte dia 18/05/2009, segunda-feira, vence o prazo nesta data**, que é a data do recebimento na Secretaria, conforme RM de fls. 1.063. De acordo com o §1º do art. 64, do RI-CC, é a data da remessa de processos da PGFN aos Conselhos de Contribuintes, que era realizada mediante movimentação no sistema Comprot, que é considerada como data da manifestação do Procurador da Fazenda Nacional. Ou seja, esta data é a data do registro no sistema Comprot da RM de envio do processo para os Conselhos de Contribuintes, independentemente da data efetiva em que o processo for entregue no seu destino - e como consta do RM de fls. fl. 1063, é o dia **18/05/2009 – último dia do prazo**.

Assim, considero que não há vício de intempestividade do recurso especial interposto pela Fazenda e conhecimento do recurso, nos termos da admissibilidade proferida.

Nas demais questões em relação à admissibilidade levantadas pelo recorrente (ausência de similitude fática entre o ac.; recorrido e o paradigma), entendo que não assiste razão ao recorrido, havendo evidente discrepância na aplicação das mesmas normas em casos semelhantes com resultados discrepantes.

Do mérito.

Há outros fatos mencionados no TFV, especialmente de que há "informação falsa sobre a transmissão de quotas de participação societária, objetivando impedir ao fisco a responsabilização dos efetivos titulares do negócio pelo crédito tributário, haja vista inclusive a situação de inadimplemento das obrigações tributárias pela empresa ABADIA e o não pagamento dos tributos relativos ao ganho de capital na venda da rede de supermercados pela NOVA." (fls. 239), mas que não são relevantes para o deslinde da questão, nesta fase de julgamento.

A decisão da DRJ colocou a situação nos seguintes termos (fl. 799) :

permite concluir de forma inequívoca que todo o encadeamento de atos consistentes no planejamento tributário tem 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.

E adiante (fls. 807):

Enfim, fundamenta-se a presente autuação na ocorrência de simulação fraudulenta. [...]

[...]

Todas as inconsistências apontadas pela Fiscalização evidenciam, de forma inequívoca, que as operações do planejamento tributário aconteceram apenas no papel. Logo, o lançamento não merece qualquer reparo.

Ou seja, reconheceu a existência da simulação e manteve o auto de infração.

Primeiramente reitere-se que a acusação é de simulação, conforme esclarecido acima, com transcrições de trechos do TVF. Tal acusação foi mantida na decisão da DRJ.

No julgamento do recurso ordinário, o acórdão recorrido afastou a tributação do ganho de capital, por entender haver simulação relativa (que o próprio voto vencedor reputa como “planejamento tributário ilícito”) e afastou a multa qualificada (fl. 973). O que é contraditório. Mais estranho é que na folha anterior (fl. 972) diz que (trechos do voto):

Para ser considerada licita a operação efetuada, não basta que as partes tenham pactuado e queiram se submeter A disciplina dos atos, além de terem sido legais, é necessário também que sejam não lesivos ao Fisco.

No caso em voga, todas as situações descritas por Ricardo Mariz de Oliveira no seu livro confirmam a simulação: a proximidade temporal dos atos praticados, todas as operações aconteceram no decorrer de horas ou dias; a ausência de motivação econômica para o aumento de capital e do ágio pago, que foi apenas um artifício para a pretendida alienação de participação societária, a conclusão de todos os atos questionados e os efeitos da cisão ocorrida e a equivalência patrimonial efetivada,

resultando na saída dos sócios e no desfazimento da sociedade original.

Portanto, constatada a ocorrência de simulação, passo agora ao exame das preliminares suscitadas.

Ou seja, o acórdão recorrido é totalmente contraditório, pois diz que reconhece a simulação e em seguida não aplica o art. 150, § 4º, *in fine*, do CTN. Situação que não foi resolvida por meio de embargos, mas que é de constatação inevitável em sede de análise de recurso especial que tem como objeto o acórdão recorrido.

Na verdade, a questão que se coloca é: a existência de simulação, e somente ela, faz incidir o art. 72 da Lei n. 4502 /1964, levando à qualificação da multa? A resposta é positiva sempre que houver o objeto for a diminuição ou supressão de tributos, mas alguns esclarecimentos se fazem necessários. A fraude a que se refere o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, é simulação, designada tradicionalmente como simulação fraudulenta ou maliciosa, isto porque tem como objetivo causar prejuízo a outrem, no caso o erário. O conceito de fraude fiscal está o art. 72 da Lei n.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 mais ampla que a fraude *stricto sensu*, a exemplo daquela decorrente de falsificação de documentos fiscais. O conceito de fraude fiscal é, de fato, mais abrangente. Considerando que há ocorrência de simulação, ilícito civil previsto no art. 167 do Código Civil, que macula o negócio jurídico, que, a meu ver esta situação está claramente presente na situação sob discussão, implica fraude fiscal, pois na figura da simulação é intrínseca a existência de uma um 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), para evitar o pagamento de tributos.

No meu ponto de vista, existe uma máscara de reorganização societária, com transformações, aquisições e cisão, que escondem uma compra e venda de participação societária, verdadeira operação desejada pelas partes - ou seja, existe simulação, nos termos do art. 167 do Código Civil.

Sendo que essa situação, no presente caso, é reforçada pelo modo que a ação foi encadeada, com indícios de 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 n.105-13.069, de 26 de janeiro de 2000, Acórdão n. 05-16292, de 28 de fevereiro de 2007 , Acórdão. n. 101-96087, de 29 de março de 2007, e o Acórdão nº 9101-000.528, de 11 de março de 2010, ca 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 físicas ou jurídicas, conforme previsto no art. 73 da Lei 4.502/1964:

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.

A existência de simulação com intenção de omitir a tributação, por si só, é suficiente para manter a multa qualificada, sem entrar na seara da fraude *stricto sensu*. Considerando a sequência de atos, evidencia-se claramente a ocorrência de simulação. Insisto que, no meu entendimento, há uma máscara de reorganização societária, com transformações, aquisições e cisão, que escondem uma compra e venda de participação societária, ou seja, existe simulação, nos termos do art. 167 do Código Civil, sendo, portanto, passível da aplicação da multa qualificada, pois incide aqui o art. 72 da Lei 4.502/1964.

Assim, comungo com a mesma opinião do recorrente de que a sequência de atos praticados pelo contribuinte, independentemente da existência de fraude *stricto sensu*, configura simulação e leva à desconsideração da operação "formal" para efeitos tributários e à incidência da multa qualificada.

Assim no meu entender houve simulação, e em decorrência, restabeleço a multa qualificada, como a multa agravada não foi objeto de recurso, fica restabelecida em 225%.

Decorrente também da simulação, se conta pelo art. 173, I do CTN, aplicando-se a Súmula CARF n. 72: " Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN." As alegações tardias trazidas pelo recorrente de que a jurisprudência do CC à época não tratava como simulação essas operações e que portanto não haveria dolo de sua parte, não interfere no resultado do presente julgamento, nem na aplicação da Súmula CARF. n. 72.

Deixo de analisar a questão de ter ou não havido pagamento, pois esta questão resta prejudicada, no meu entendimento, pelo o deslocamento para o art. 173, I, do CTN da contagem do prazo decadencial em virtude da incidência da qualificação, conforme exposto acima.

Os fatos geradores ocorreram em 1999, o prazo decadencial de cinco anos começou a contar de 1º de janeiro de 2000, e finda em 31 de dezembro de 2004. Como a ciência do auto de infração foi dada em 13 de dezembro de 2004 (fl. 19), não houve decadência.

Processo nº 10680.015247/2004-12
Acórdão n.º **9101-001.942**

CSRF-T1
Fl. 16

Assim, voto por afastar a decadência e restabelecer a exigência fiscal nos termos da decisão da DRJ de Belo Horizonte, dando provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão

CÓPIA