



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

Processo nº 10680.015247/2004-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.533 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

NULIDADE. AUSÊNCIA DE INSTAURAÇÃO DE MPF CONTRA OS COOBRIGADOS. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DOS COOBRIGADOS PARA ACOMPANHAMENTO DA FISCALIZAÇÃO.

O Decreto nº 70.235/72 não traz qualquer previsão acerca da obrigatoriedade de que os coobrigados sejam envolvidos no processo de fiscalização do contribuinte, nem tampouco existe na legislação a obrigatoriedade de instauração de Mandado de Procedimento Fiscal contra os coobrigados.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. APLICAÇÃO DO ART. 132 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 132 e seu parágrafo único trazem como pressuposto para responsabilização, a extinção da pessoa jurídica incorporada ou fusionada. Na ausência de extinção da pessoa jurídica não é possível a aplicação de tal dispositivo do CTN.

SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA AUTUADA. APLICAÇÃO DO DO ART. 135, INCISO III DO CTN.

Inexistindo qualquer alegação dos coobrigados no sentido de negar que eram sócios da empresa autuada na época dos fatos resta possível a aplicação do disposto no art. 135, inciso III do CTN para fins de responsabilização dos sócios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar DAR PROVIMENTO aos recursos apresentados por WRV EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., VM PARTICIPAÇÕES LTDA, ARANTES

EMPREENDEIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e LM EMPREENDEIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA para afastar sua responsabilidade solidária e NEGAR PROVIMENTO aos recursos de Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves e Vicente Bretz da Silva, mantendo-os no polo passivo da obrigação tributária.

(assinado digitalmente)

ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator.

(assinado digitalmente)

EVA MARIA LOS - Redatora designada

.

EDITADO EM: 10/02/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Paulo Cezar Fernandes de Aguiar.

Relatório

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 irregularidades no ano-calendário de 1.999, descritas as fls. 06/07.

Inconformada com a exigência, a ora Recorrente apresentou impugnação protocolada em 11/01/05, em cujo arrazoado de fls. 313/394 contesta integralmente a exigência fiscal e a imputação da responsabilidade solidária.

Da decisão de 1ª instância

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 OFÍCIO QUALIFICADA E AGRAVADA.

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

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"

Do Recurso Voluntário

Cientificada em 26 de abril de 2005, AR de fls. 820, e novamente irressignada com o acórdão de primeira instância, a Recorrente apresentou seu recurso voluntário por meio do qual alega 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, II, 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 des personificação 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 independe 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 CSLL 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 CSLL;

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 Douta 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 Douta 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 ágio 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 nº 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.

1- 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 conduzissem 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 eivados 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 do dolo, não podendo ser olvidada, ainda, a ocorrência das hipóteses de exclusão de ilicitude referidas no Código Penal;

21- não passou despercebido que os Auditores Fiscais buscaram amparar suas cincadas conclusões na "norma geral anti-elisão" 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";

2a 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;

Da decisão do Conselho de Contribuintes

A Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes julgou o Recurso Voluntário nº146.254 e decidiu dar provimento parcial, por unanimidade de votos, para reduzir a multa de ofício, acolhendo, assim a decadência do IRPJ e da multa isolada do IRPJ e, por maioria de votos, para acolher a decadência da CSLL com fato geradores em 31/07/1999 e 27/09/1999, como abaixo 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.

Do Recurso Especial da PGFN

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 RICS RF, 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 RICS RF.

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 10196.087 (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 nºs. CSRF/0201.308 e 10614715, 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).

Do Acórdão em Recurso Especial

Através do acórdão nº 9101-001.942, a 1º Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por voto de qualidade, deu provimento ao Recurso Especial da PGFN nos seguintes termos:

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.

Dos Primeiros Embargos de Declaração

Cientificada do acórdão que deu provimento ao Recurso Especial da PGFN, a Recorrente opôs Embargos de Declaração, com base nos seguintes argumentos:

Omissões levantadas nas contrarrazões e seu aditamento

i-) Omissão quanto à tese da ausência de identidade fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos apontados pela PGFN como paradigmas;

ii-) Omissão quanto à impossibilidade de rediscussão de matéria fático-probatória em sede de recurso especial;

iii-) Omissão quanto à decadência tributária mesmo com a aplicação do art. 173, I, do CTN. Conceito jurídico de exercício seguinte aplicado ao caso concreto;

iv-) Omissão das matérias arguidas pela autuada e pelos supostos coobrigados que não foram analisadas seja no Acórdão 10809.241 da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes ou mesmo no Acórdão nº 9101001.942 da e. Câmara Superior de Recursos Fiscais;

v-) Omissão em relação à nulidade da intimação dos supostos coobrigados;

vi-) Omissão em relação à ausência de responsabilidade tributária dos supostos coobrigados;

vii-) Omissão em relação ao mérito propriamente dito da autuação fiscal;

viii-) Omissão em relação ao agravamento da penalidade;

ix-) Omissão em relação à cumulação indevida da multa de ofício com a multa isolada;

x-) Omissão em relação à indevida aplicação da qualificação e do agravamento para a multa isolada.

Ao final requer a Embargante :

Diante de todo o exposto, requerem os Embargantes que o presente Recurso seja conhecido e provido a fim de que a Egrégia 1ª Turma da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais possa aperfeiçoar o julgado, sanando, data venia, as omissões apontadas no v. acórdão nº 9101001.942.

Requerem, ainda, os Embargantes, que os presentes autos sejam remetidos à Câmara competente do CARF para analisar as matérias que deixaram de ser apreciadas na instância administrativa a quo em decorrência da constatação da decadência tributária, que foi afastada justamente pelo v. acórdão embargado, nos termos demonstrados na presente peça, sob pena de flagrante violação ao direito à ampla defesa da Autuada e dos supostos Coobrigados.

Da decisão dos Primeiros Embargos de Declaração

Através do acórdão nº 9101-002.107 de 24/02/2014, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conheceu em parte do Embargos e na parte conhecida deu provimento aos Embargos, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1996

EMBARGOS. RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA NÃO APRECIADA NA INSTÂNCIA A QUO.

Constatado que matéria não apreciada na instância a quo deixou de ser verificada pela Turma da CSRF que julgou o recurso especial modificando a decisão recorrida de forma que implica a necessidade de análise da matéria não apreciada, o processo deve retornar à turma ordinária que julgou o recurso voluntário, 'para que a matéria seja julgada, sob pena de supressão de instância.

Embargos conhecidos e acolhidos em parte.

Para melhor definição dos efeitos deste acórdão, vale transcrever a conclusão do voto vencedor do acórdão:

Em conclusão:

Conheço nos embargos e os acolho parcialmente, nos termos da sua admissão, para complementar a decisão embargada nos seguintes termos:

Retornem-se os autos à Turma de origem para que se manifeste sobre os seguintes matérias, relativamente aos seguintes coobrigados:

- a) WRV Empreendimentos e Participações Ltda;*
- b) Ronosalto Pereira Neves;*
- c) LM Empreendimentos e Participações Ltda;*
- d) Vicente Bretz da Silva;*
- e) Walter Santana Arantes.*
- f) VM Participações Ltda; e*
- g) Arantes Empreendimentos e Participações Ltda.*

Matérias:

- 1) Nulidade da intimação dos coobrigados;*
- 2) Ausência de responsabilidade tributária dos coobrigados apontados na acusação fiscal.*

Dos Segundos Embargos

Foram apresentados novos Embargos pelas pelas Recorrentes em momentos diferentes, o primeiro por parte dos coobrigados: Vicente Bretz da Silva, Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves, WRV Empreendimentos e Participações Ltda, Arantes Empreendimentos e Participações Ltda e LM Empreendimentos e Participações Ltda (fls. 5.240-5.250, com data de protocolo de 25 de junho de 2015), e o segundo, por via do contribuinte Nova Empreendimento e Participações LTDA (fls. 5.257-5.268, com data do protocolo de 03 de julho de 2015). Contudo, os conteúdos de ambos os embargos são idênticos (como é de fato, reconhecido textualmente no 2º embargo, às fls. 5.260), pelo que são respondidos também em conjunto por via deste despacho único.

Nos embargos foi alegada omissão sobre ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Turma e contradição entre a decisão e os seus fundamentos, relativamente ao Acórdão nº 9101-002.107, de 24 de fevereiro de 2015, proferido por esta Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) (e-fls. 5.218 a 5.223), o qual por sua vez, decidiu sobre os embargos opostos pelo contribuinte ao Acórdão da CSRF nº 9101.001.942, de 16 de junho de 2014, como segue:

Ora conforme restará inequivocamente demonstrado, três foram as matérias que, apesar de constar no v. acórdão recorrido como devidamente enfrentadas pelo r. acórdão que julgou o Recurso Especial Fazendário ou que estariam preclusas, na verdade foram devidamente pré-questionadas nos autos, mas NÃO foram analisadas pela c. CSRF.

Essas matérias são:

- a) Impossibilidade jurídica de Agravamento da Penalidade (neste caso há, inclusive, contradição, além da omissão);

- b) Impossibilidade jurídica de aplicação do Agravamento para multa isolada;
- e
- c) Impossibilidade jurídica de cumulação da multa isolada com a multa de ofício em casos como o presente.

Do Despacho de Admissibilidade dos Segundos Embargos

Em despacho de 27/07/15, o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, entendeu ausente a omissão alegada pela Embargante, bem como, inexistente a contradição e, por consequência, negou a admissibilidade dos embargos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado Relator

Em obediência ao acórdão emanado pela CSRF, deve esta Turma julgar as seguintes questões: i-) Nulidade da intimação dos coobrigados e ii-) ausência de responsabilidade tributária dos coobrigados apontados na acusação fiscal em relação ao coobrigados abaixo identificados:

- a) WRV Empreendimentos e Participações Ltda;
- b) Ronosalto Pereira Neves;
- c) LM Empreendimentos e Participações Ltda;
- d) Vicente Bretz da Silva;
- e) Walter Santana Arantes.
- f) VM Participações Ltda; e
- g) Arantes Empreendimentos e Participações Ltda.

Da Nulidade da intimação dos coobrigados

Quanto à nulidade da intimação dos coobrigados, foram trazidas as seguintes alegações:

i-) os Termos de Intimação estavam 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;

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

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

iv-) 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;

v-) cerceamento do direito de defesa dos coobrigados, que subitamente são incluídos como "co-responsáveis" de uma autuação fiscal da qual sequer foram regularmente intimados a acompanhar;

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

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

viii-) 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;

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

Não assiste razão aos Recorrentes (coobrigados). Isso porque, o Decreto nº 70.235/72 não traz qualquer previsão acerca da obrigatoriedade de que os coobrigados sejam envolvidos no processo de fiscalização do contribuinte.

Durante o processo fiscalizatório, deve o agente fiscal garantir que o contribuinte seja intimado de todo os atos, até mesmo para que o fiscalizado possa atender integral e satisfatoriamente todas as solicitações do fisco.

Ao fim do processo fiscalizatório, caso identificada qualquer infração à legislação tributária, deve ser lavrado o competente Auto de Infração e, neste momento, caso identificada a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no CTN referentes à responsabilidade solidária, deve a autoridade fiscal lavrar os Termos de Sujeição Passiva Solidária e intimar cada um dos coobrigados, dando-lhe ciência do auto de infração e concedendo-lhe prazo para Impugnação ou pagamento.

Foi exatamente isso o que aconteceu, conforme Termos de Intimação juntados às fls. 283 e seguintes dos autos.

Assim, entendo também como insubsistentes as alegações sobre eventual ausência de intimação dos coobrigados acerca de ausência de cientificação dos coobrigados acerca da abertura de MPF ou, ainda, ausência de abertura de MPF contra os coobrigados,

Isso porque, a obrigação tributária solidária surge a partir de fatos e atos relacionados ao contribuinte, sujeito passivo dito "principal", sendo suficientes para a atribuição da sujeição passiva solidária, as informações obtidas durante a fiscalização do contribuinte.

Nem tampouco, há que se falar em cerceamento do direito de defesa, pois, o exercício do direito de defesa passa a ser exercido após a lavratura do auto de infração e não durante o processo fiscalizatório, assim, uma vez que todos os coobrigados foram devidamente intimados para que, se quisessem, apresentassem impugnação no prazo de 30 dias (o que foi feito), temos que o direito à ampla defesa não foi prejudicado.

Desta sorte, não devem ser acolhidos os argumentos quanto à nulidade da intimação dos coobrigados.

Da ausência de responsabilidade tributária dos coobrigados

O Termo de Verificação Fiscal traz os seguintes argumentos para justificar a responsabilidade dos coobrigados:

Por participar dos resultados financeiros da transação em nome da empresa NOVA, mediante recebimento de recursos via cisão parcial da NOVA com incorporação do acervo líquido vertido, logo em seguida à transação de venda, são, por sucessão empresarial, solidariamente obrigadas as empresas VM PARTICIPAÇÕES LTDA, ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, conforme art. 132 do CTN, verbis:

"Art 132 — A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas".

Por derradeiro, restando comprovada a simulação fraudulenta com vistas à omissão do ganho de capital, bem como a transferência da empresa NOVA para o nome de terceiros, mantendo-se, de forma ardilosa, a empresa NOVA ainda com alguma atividade, apenas para tentar evitar a responsabilização dos reais beneficiários da transação, ou seja, verificada também a prática de fraude consubstanciada na interposição fictícia de pessoas na figura do sócio da pessoa jurídica, mediante contratos sociais e alterações inverídicas, objetivando impedir a satisfação do crédito tributário, os efetivos titulares do negócio, os senhores Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves e Vicente Bretz da Silva, frise-se, respondem pelos créditos constituídos, conforme mandamento contido no artigo 135, inciso III do CTN, in verbis:

"Art 135 — São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

I —

II —.....

III — os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

Em decorrência de todo o exposto, os Srs. Walter, Ronosalto e Vicente, sócios da empresa NOVA à época da transação de venda e reais beneficiários do negócio, com poderes de administração, de acordo com os fatos apurados, são também pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes dos atos praticados com excesso de poderes e infração à lei, por agirem como gerentes e representantes da empresa, demonstrando interesse comum no negócio e tendo concorrido para a prática das infrações apontadas, conforme amplamente revelado.

Em suas defesas, os coobrigados alegam em síntese:

i-) 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);

ii-) a atribuição de responsabilidade em grau de substituição não é o fato do sócio gerir a sociedade, sendo preciso o débito tributário resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto segundo o art. 135 do CTN;

iii-) resta 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;

iv-) 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;

v-) o simples inadimplemento da obrigação tributária não configura a hipótese descrita no art. 135 do CTN, eis que isto pode ser uma decorrência do risco natural de todo negócio, risco, aliás, pressuposto da própria natureza societária;

vi-) 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 e

Quanto à atribuição de responsabilidade solidárias às empresas VM PARTICIPAÇÕES LTDA, ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, em decorrência da aplicação do 132 do CTN, entendo que o agente fiscal cometeu um equívoco.

Isso porque, o art. 132 do CTN dispõe sobre a responsabilidade da pessoa jurídica que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra.

No caso em tela, os coobrigados receberam recursos da contribuinte via Cisão Parcial, hipótese esta não prevista no art. 132 do CTN.

Ora, a simples leitura do art. 132 do CTN aliada à análise dos fatos concretos do presente caso me levam à conclusão de que o posicionamento do fiscal é, de fato, equivocado.

Isso porque, primeiramente, não ocorreu o encerramento das atividades da empresa NOVA, o que torna inaplicável a regra do art. 132 do CTN.

O art. 132 e seu parágrafo único trazem como pressuposto para responsabilização, a extinção da pessoa jurídica incorporada ou fusionada.

Assim, totalmente incoerente e, me parece, ilegal, a aplicação do disposto no art. 132 do CTN na hipótese de cisão parcial, em que a pessoa jurídica permanece existente, como é o caso em questão.

Aliás, vou além. Ainda que a empresa cindida, no caso, a NOVA, houvesse sido extinta, ainda assim, não seria aplicável o disposto no art. 132, pois, podemos perceber, tal dispositivo não trata da hipótese de cisão, mas, apenas, das hipóteses de transformação, incorporação e fusão.

Trata-se aqui de simples aplicação do Princípio da Legalidade. Não há como atribuir responsabilidade tributária à uma determinada pessoa, física ou jurídica, baseada em hipóteses inexistente na legislação tributária.

Assim, seja pela total ausência de previsão legal de responsabilização baseado no art. 132 do CTN para os casos de cisão, ou pela não extinção da pessoa jurídica cindida (NOVA) não há que se falar em responsabilização das empresas VM PARTICIPAÇÕES LTDA, ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

Quanto à responsabilização das pessoas físicas Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves e Vicente Bretz da Silva, baseada no disposto no art. 135, inciso III do CTN, entendo que deve este Conselheiro estruturar seu julgamento dentro do limites e baseado no que já fora decidido no presente processo.

Digo isso, pois, tendo em vista que toda a matéria já restou decidida pela CSRF, não cabe aqui fazer novo julgamento acerca da existência de atos fraudulentos ou simulados pela contribuinte. A CSRF já decidiu que isso ocorreu, o que, inclusive, justifica a manutenção da multa de 150%.

Dito isso, uma vez que não há qualquer alegação dos coobrigados (Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves e Vicente Bretz da Silva) no sentido de negar que eram sócios da empresa NOVA na época dos fatos e, considerando que não cabe mais discussões acerca da existência de atos com fins fraudulentos ou simulatórios, entendo ser aplicável a responsabilização dos sócios com base no disposto no art. 135, inciso III do CTN.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO dos Recursos Voluntários apresentados pelos coobrigados nos limites determinados pelo acórdão nº 9101-002.107 de 24/02/2014, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, para DAR PROVIMENTO aos recursos apresentados por WRV EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., VM PARTICIPAÇÕES LTDA, ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA devendo-lhes ser afastada a responsabilidade solidária e NEGAR PROVIMENTO aos recursos de Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves e Vicente Bretz da Silva, devendo ser mantida a responsabilidade solidária deste últimos.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Declaração de Voto.

Redatora designada: Conselheira Eva Maria Los

O Autuante responsabilizou solidariamente as empresas que receberam parcelas do patrimônio da Autuada, na operação de cisão parcial desta, e esclareceu:

Por participar dos resultados financeiros da transação em nome da empresa NOVA, mediante recebimento de recursos via cisão parcial da NOVA com incorporação do acervo líquido vertido, logo em seguida à transação de venda, são, por sucessão empresarial, solidariamente obrigadas as empresas VM PARTICIPAÇÕES LTDA, ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, conforme art. 132 do CTN, verbis:

Os membros da Turma por unanimidade, acompanharam o voto do Relator, pelas conclusões, nesta matéria, no voto que deu provimento aos recursos apresentados por WRV Empreendimentos e Participações Ltda., VM Participações Ltda, Arantes Empreendimentos e Participações Ltda e LM Empreendimentos e Participações Ltda.

Trata esta Declaração de Voto, da interpretação do art. 132 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

O ilustre Relator concluiu que:

O art. 132 e seu parágrafo único trazem como pressuposto para responsabilização, a extinção da pessoa jurídica incorporada ou fusionada.

Assim, totalmente incoerente e, me parece, ilegal, a aplicação do disposto no art. 132 do CTN na hipótese de cisão parcial, em que a pessoa jurídica permanece existente, como é o caso em questão.

Aliás, vou além. Ainda que a empresa cindida, no caso, a NOVA, houvesse sido extinta, ainda assim, não seria aplicável o disposto no art. 132, pois, podemos perceber, tal dispositivo não trata da hipótese de cisão, mas, apenas, das hipóteses de transformação, incorporação e fusão.

Trata-se aqui de simples aplicação do Princípio da Legalidade. Não há como atribuir responsabilidade tributária à uma determinada pessoa, física ou jurídica, baseada em hipóteses inexistente na legislação tributária.

Assim, seja pela total ausência de previsão legal de responsabilização baseado no art. 132 do CTN para os casos de cisão, ou pela não extinção da pessoa jurídica cindida (NOVA) não há que se falar em responsabilização das empresas VM PARTICIPAÇÕES LTDA, ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. (Grifou-se.)

O entendimento da Turma é que o referido artigo também é aplicável no caso de cisão, embora esta operação societária não conste textualmente, do dispositivo.

E nem poderia, dado que o CTN é de 1966 e o instituto da cisão somente surgiu no ordenamento jurídico do País, com a edição da Lei das Sociedades Anônimas - Lei das S A's, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que definiu no art. 229 que *a "cisão é a operação pela qual uma sociedade transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio (cisão total), ou dividindo-se o seu capital (cisão parcial)."*

Embora, no presente caso, não se aplique a responsabilização solidária às empresas VM PARTICIPAÇÕES LTDA, ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, que receberam recursos da contribuinte autuada, via Cisão Parcial, conforme esclarecido no Termo de Verificação Fiscal transcrito.

Conclusão.

O entendimento da Turma que se explicita desta Declaração de Voto é que a o art. 132 do CTN, também engloba as operações societárias de cisão parcial e total, embora não seja aplicável no presente caso.

(documento assinado digitalmente)

Redatora designada Eva Maria Los

Processo nº 10680.015247/2004-12
Acórdão n.º **1201-001.533**

S1-C2T1
Fl. 30
