



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº	10680.015247/2004-12
Recurso nº	146.254 Voluntário
Matéria	IRPJ E OUTRO - Ex.: 2000
Acórdão nº	108-09.241
Sessão de	01 de março de 2007
Recorrente	NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida	2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

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 19/12/04, 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.

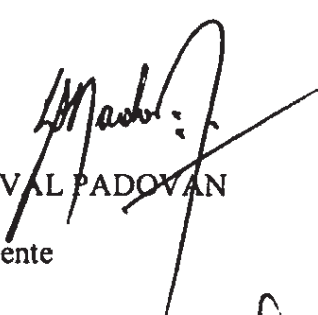
[Assinatura]

D

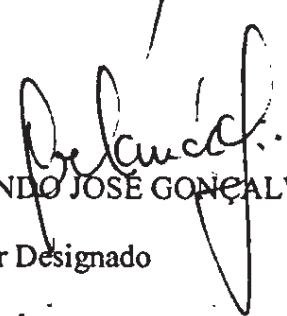
IRPJ – MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – INOCORRÊNCIA – SIMULAÇÃO RELATIVA - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pelo recorrente e, no mérito, igualmente por unanimidade de votos, REDUZIR a multa de ofício para o percentual de 112,5% e, em decorrência da redução da multa, pelo voto de qualidade, RECONHECER a decadência de todas as exigências, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nelson Lósso Filho (Relator), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e José Carlos Teixeira da Fonseca que acolhiam a decadência apenas do IRPJ e da multa isolada do IRPJ. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Karem Jureidini Dias. Designado o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno para redigir o voto vencedor.



DORIVAL PADOVAN
Presidente



ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 06 FEV 2009

Participou do julgamento a Conselheira HELENA MARIA POJO DO REGO (Suplente Convocada). Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros MARGIL MOURÃO GIL NUNES e JOSÉ HENRIQUE LONGO.



D

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 seguintes irregularidades no ano-calendário de 1999, descritas às fls. 06/07:

"1- Ganhos e perdas de Capital – Alienação de investimento avaliado pelo valor do patrimônio. Valor do ganho de capital apurado na alienação da rede supermercado "Mineirão" para o Grupo Carrefour, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 23 a 273. Fato gerador – 27/09/1999.

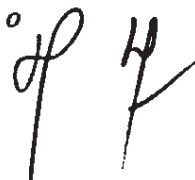
2- Multas Isoladas – Falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada. Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e /ou balanços de suspensão ou redução. Fato gerador – 31/07/1999."

A descrição dos fatos é complementa pelo Termo de Verificação Fiscal de fls. 23/273, de onde extraio os seguintes excertos:

"A pessoa jurídica NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 02.812.658/0001-23, foi constituída pelo grupo econômico capitaneado pelos senhores Walter Santana Arantes, CPF nº 312.152.036-91, Ronosalto Pereira Neves, CPF nº 230.081.486-20, e Vicente Bretz da Silva, CPF nº 300.299.026-49. Esses senhores eram donos de uma grande rede de estabelecimentos varejistas da região metropolitana de Belo Horizonte/MG, que atuava, principalmente, no comércio de gêneros alimentícios e bebidas, sob a forma de supermercado, tendo ficado conhecida pela marca "MINEIRÃO". No ano de 1999, através dessa empresa, a rede de supermercados "MINEIRÃO" foi vendida ao grupo francês CARREFOUR.

Entretanto, não houve a correspondente apuração e recolhimento dos tributos devidos sobre o ganho de capital em decorrência da alienação do negócio. Também as Declarações de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTF) não trazem confissão de dívida relacionada ao evento.

Conferindo os dados constantes das Declarações de Rendimentos apresentadas pelo Contribuinte desde sua constituição até 31/12/2003 (fls. 001/278, do Anexo 02), verifica-se que: a empresa esteve inativa desde o período de 06/10/1998 até 31/12/1998; no período de 01/01/1999 a 27/09/1999 (quando foi cindida parcialmente) a empresa apurou resultado positivo em participação societária no montante de R\$ 182.637.000,00, lucro líquido no mesmo montante e lucro real igual a zero (na apuração do lucro real foi excluída a parcela de R\$ 182.637.000,00 a título de ajuste por aumento do valor de investimento avaliado pelo patrimônio líquido); no período de 01/08/1999 a 31/12/1999 a empresa não apurou receitas, apenas despesas operacionais e financeiras no montante de R\$ 155.775,17, que é o



valor final do prejuízo contábil e fiscal apurado. Nos anos posteriores apresenta seguidos prejuízos.

É curioso observar que dos dados apresentados tem-se que a empresa foi constituída com patrimônio líquido igual a "zero" em 1998 (em verdade possuía patrimônio líquido igual ao valor do capital subscrito e integralizado, mas não há balanço ou mesmo declaração com possíveis valores movimentados pela empresa em 1998), passando a R\$ 183 milhões em meados de 1999, quando em seguida foi cindida, tendo seu patrimônio líquido ficado reduzido para 0,82%, nessa ocasião, estando hoje representado por valores negativos.

Em análise preliminar do contrato social e respectivas alterações da empresa NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (fls. 287/357, do Anexo 03), percebe-se que:

"1) A empresa foi constituída como sociedade por quotas de responsabilidade limitada, mediante contrato datado de 07/09/1998, com início de atividades previsto para a mesma data. O objeto social foi definido como sendo "a administração e participação em capitais de outras empresas, aquisição de ativos, exceto financeiros, bens móveis e valores mobiliários".

2) Segundo esse contrato, o capital, definido em R\$ 3.000,00, dividido em 3.000 quotas de R\$ 1,00, seria subscrito e integralizado em moeda corrente na data de início das atividades, em três partes iguais, pelos seguintes sócios: Vicente Bretz da Silva, Ronosalto Pereira Neves e Walter Santana Arantes.

3) Seguem três alterações contratuais com a redução da participação do sócio Walter Santana Arantes em 20/10/1998 (1ª alteração contratual), sua saída da sociedade em 23/10/1998 (2ª alteração contratual), e sua readmissão em 01/01/1999, com a mesma quantidade de cotas possuídas na constituição da empresa (3ª alteração contratual).

4) Na 3ª alteração contratual datada de 01/01/1999 também ocorre o aumento de capital da sociedade para R\$ 366.000,00, a ser subscrito e integralizado pelos sócios em valor correspondente a 121.000 quotas de R\$ 1,00 por cada um deles. As novas cotas seriam integralizadas "pela transferência das quotas de capital que (cada um deles) possuía na empresa ORGANIZAÇÕES SANTA FÉ LTDA", CNPJ 01.582.505/0001-74.

5) Cumpre destacar que no preâmbulo da 3ª alteração contratual encontra-se como fundamento da modificação do contrato sua adaptação ao disposto no "Protocolo e Justificativa de Cisão parcial da Sociedade ORGANIZAÇÕES SANTA FÉ LTDA, datado de 01 de Janeiro de 1999". Esse documento (fls. 276/286, do Anexo 03) noticia que a empresa NOVA, qualificada como cindenda, receberia, em decorrência da cisão da empresa SANTA FÉ, levada a efeito para saída dos sócios Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves e Vicente Bretz da Silva, as cotas da empresa NOSSA SENHORA DA ABADIA LTDA que esses senhores utilizaram para integralizar capital na SANTA FÉ, só que transformadas em cotas da empresa OMS ORGANIZAÇÃO MINEIRA DE SUPERMERCADOS, haja vista que em

decorrência da cisão haveria redução proporcional do capital da empresa NOSSA SENHORA DA ABADIA LTDA, com versão de seus "bens, direitos e obrigações" para a empresa OMS ORGANIZAÇÃO MINEIRA DE SUPERMERCADOS LTDA.

Por hora, destacaremos apenas que, em razão dessa reorganização societária, parcela substancial dos estoques, a quase totalidade dos estabelecimentos e a marca que constituíam a rede de supermercados "Mineirão", ou seja, a empresa através da qual efetivamente o grupo econômico realizava seus negócios sociais, foi, sob justificativa de se estar "buscando principalmente menor trauma nas atividades operacionais", transferida de uma pessoa jurídica para outra (da ABADIA para a OMS), a pretexto da igual transferência do grupo controlador de uma para outra pessoa jurídica (da SANTA FÉ para a NOVA). Desta complexa combinação de arranjos societários nos ocuparemos mais detalhadamente adiante.

6) O "Laudo de Avaliação" que acompanha o "Protocolo e Justificativa de Cisão" da empresa SANTA FÉ traz um balanço patrimonial dessa empresa levantado em 31/12/98, antes da cisão, demonstrando que a empresa possui R\$ 3.000,00 no ativo circulante (conta caixa), R\$ 450.000,00 de saldo no ativo permanente (conta investimentos) e patrimônio líquido igual ao saldo da conta de capital social realizado, no valor de R\$ 453.000,00. Outro balanço mostra que, após a cisão, a ORGANIZAÇÕES SANTA FÉ LTDA ficaria com o capital reduzido para R\$ 90.000,00 permanecendo no ativo o saldo remanescente da conta investimento, R\$ 90.000,00. Assim, o acervo líquido vertido para a empresa NOVA foi representado no terceiro balanço que compõe o laudo pela quantia de R\$ 3.000,00 (o saldo da conta caixa) mais a quantia de R\$ 360.000,00 (parcela do saldo da conta investimento), correspondendo a uma transferência de capital no montante de R\$ 363.000,00.

7) Em seguida, na 4ª alteração contratual da empresa NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, datada de 31/07/99, seus sócios decidem "de comum acordo, promoverem sua CISÃO PARCIAL, para retirada de parcelas do patrimônio líquido pertencentes aos sócios VICENTE BRETZ DA SILVA, RONOSALTO PEREIRA NEVES e WALTER SANTANA ARANTES", de acordo com o protocolo das condições e justificativa da operação. A exemplo do contrato social da empresa, registrado apenas no Cartório Massote, nenhuma das seis alterações contratuais da empresa e nenhum dos protocolos, das justificativas ou dos laudos citados para a empresa ou para a ORGANIZAÇÕES SANTA FÉ LTDA, foram arquivadas na JUCEMG. Esta 4ª alteração do contrato social da NOVA e o Protocolo e Justificativa de Cisão, foram datados de 31/07/1999 e levados ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas de Contagem em 27/09/1999, juntamente com o Laudo de Avaliação datado de 01/08/1999.

8) Neste último laudo de avaliação há um balanço patrimonial da empresa NOVA, levantado em 31/07/99, que corresponde justamente ao primeiro balanço apresentado pela empresa em suas declarações de rendimentos, ficha 28 da DIPJ 1999 entregue em decorrência da cisão parcial da empresa, com período-base fixado em 01/01/1999 a 27/09/1999. Nesse balanço vemos que ao patrimônio líquido de R\$

183.003.000,00 (R\$ 366.000,00 de capital social realizado mais R\$ 182.637.000,00 de lucros acumulados) correspondia um ativo permanente de R\$ 37.868,14 e um ativo circulante de R\$ 182.801.440,22, composto em sua maior parte pelo saldo de aplicações financeiras (R\$ 180.462.143,83) e pelo saldo da conta bancos (R\$ 2.336.296,37).

9) O protocolo de cisão da empresa NOVA em 31/07/1999 estipulou que seriam transferidas três parcelas iguais de seu patrimônio. Cada parcela desse acervo era constituída por parte do saldo da conta bancos (R\$ 500.000,00) e do saldo da conta aplicações financeiras (R\$ 60.000.000,00), correspondendo (cada parcela) a uma redução de capital de R\$ 60.500.000,00 (representado por parte do saldo da conta capital realizado, R\$ 120.000,00, e parte do saldo da conta lucros acumulados R\$ 60.380.000,00). Cada parcela foi incorporada por empresa criada por cada um dos sócios da NOVA, de acordo com o que consta do laudo de avaliação, que traz os balanços levantados em 01/08/1999, discriminando as parcelas a serem vertidas.

10) Essas três empresas, estabelecidas em um edifício comercial à Rua Professor Magalhães Drumond, nº 15, em Belo Horizonte/MG, foram: a empresa ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, "CONSTITUÍDA ATRAVÉS DE DOCUMENTO REGISTRADO no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas de Belo Horizonte, MG, sob nº 101.938 – Livro A, em 16/08/1999" pelo sócio WALTER SANTANA ARANTES, "tendo como sócio minoritário RONOSALTO PEREIRA NEVES"; a empresa LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, "constituída através de documento registrado no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas de Belo Horizonte, MG, sob nº 101.908 – Livro A, em 12/08/1999" pelo sócio RONOSALTO PEREIRA NEVES, "tendo como sócio minoritário WALTER SANTANA ARANTES", e a empresa VM PARTICIPAÇÕES LTDA, "constituída através de documento registrado no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas de Belo Horizonte, MG, sob nº 101.014 – Livro A, em 04/05/1999" pelo sócio VICENTE BRETZ DA SILVA, "tendo como sócia minoritária MÔNICA PIRES VAZ DE MELLO BRETZ.

11) Com a cisão o capital social da empresa NOVA ficou reduzido para R\$ 6.000,00, distribuído igualmente entre os três sócios. Após, na 5ª alteração de seu contrato social, datada de 23/11/2001 e registrada no Cartório Massote em 28/12/2001, os senhores Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves e Vicente Bretz da Silva retiraram-se da sociedade, transferindo a totalidade de suas cotas para a empresa ORGANIZAÇÕES SANTA FÉ LTDA (R\$ 5.940,00) e para o Sr. Fernando José Bretz (R\$ 60,00). A sede foi transferida para Belo Horizonte (Av. Barbacena, nº 1.310, Bairro Santo Agostinho) e o objeto social foi ampliado para incluir "a prestação de serviços de locação de espaço em bens imóveis para estacionamento de veículos automotores".

12) Convém esclarecer que, quando da cisão da empresa ORGANIZAÇÕES SANTA FÉ LTDA, referida nos itens 5 e 6 acima, os sócios Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves e Vicente Bretz da Silva retiraram-se daquela sociedade, tendo permanecido



integrando o quadro social dessa empresa os Srs. Roberto Couto de Carvalho e Fernando José Bretz, cada um com a parcela de R\$ 45.000,00 do valor remanescente do capital social realizado da empresa SANTA FÉ, que correspondia ao saldo remanescente do investimento na empresa ORGANIZAÇÃO NOSSA SENHORA DA ABADIA LTDA, no valor de R\$ 90.000,00.

13) Por fim, na 6ª alteração do contrato social da NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, datada de 10/11/2003 e registrada no Cartório Jero Oliva – Registro Civil das Pessoas Jurídicas de Belo Horizonte/MG, o objeto social foi reduzido para a atividade inicial e a sede foi transferida para a Rua Professor Magalhães Drumond, nº 53, Bairro Santo Antônio, em Belo Horizonte/MG."

Não obstante, esse ativo transitório com destinação específica previamente pactuada e estabelecida, foi contabilizado tendo como contrapartida uma conta de natureza credora, mas não um passivo ou uma provisão, e sim uma reserva de ágio, como se tratasse de uma disponibilidade da empresa OMS, uma contribuição para futuro aumento de seu capital. E dessa forma foi artificialmente aumentado o patrimônio líquido da empresa OMS.

Ora, esse tratamento contábil somente objetivou um aumento ao mesmo tempo instantâneo e fictício do patrimônio líquido da empresa OMS, para que então a alienante, NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, reajustasse indevidamente o custo desse investimento em seu ativo permanente, mediante aplicação do método da equivalência patrimonial sobre o fictício valor de patrimônio líquido da empresa OMS levantado no nada menos fantasioso balanço especial de 18/07/99.

Se corretamente contabilizados os valores recebidos na empresa OMS, nenhum efeito no patrimônio líquido advinha da subscrição de capital, no tocante às parcelas que estavam destinadas ao pagamento pela aquisição do controle acionário, pois a contrapartida desses valores seria um passivo e uma provisão.

Os valores relativos à subscrição foram contabilizados de forma deliberadamente incorreta, para propiciar aumento indevido no custo do investimento contabilizado na empresa NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, antes de se proceder à baixa do investimento alienado.

Não obstante, fazendo uma concessão ao argumento utilizado para criação da reserva de ágio na empresa OMS (que é outra coisa), também se percebe que apenas parte do valor pago na subscrição pela empresa BELOPAR, poderia ser considerado, na empresa alienada OMS, quanto à sua origem, como capital próprio, qual seja, apenas o valor que correspondesse ao pagamento por perspectiva de rentabilidade futura, desde que genuinamente estivessem justificando a mais-valia paga por ações novas vendidas pela própria empresa, sendo o resultado dessa venda a ela pertencente.

A outra parte, o pagamento por aquisição de controle acionário, era obviamente capital de terceiros, devendo ser classificado não como



uma reserva, mas refletido como um passivo. Porém, não importando qual tenha sido o motivo alegado para o pagamento de ágio pelo Carrefour, importa substancialmente na questão distinguir que esse recurso contabilizado como reserva de ágio na OMS não estava destinado para essa empresa, não pertencia à empresa investida, mas era destinado ao pagamento dos vendedores do negócio.

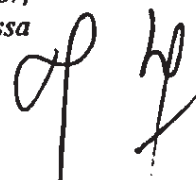
Assim, a divergência entre a vontade real e a declarada já transparece no próprio documento que exterioriza a operação, quando fala que parte do ágio se fundamenta na perspectiva de rentabilidade futura e parte na aquisição de controle acionário. Logicamente a aquisição de controle acionário implica em alienação por outrem, não pela própria companhia que é justamente o objeto da venda.

Portanto, quanto à pretensa destinação do valor da subscrição para constituição de reserva de ágio na OMS, ressaltamos que o ágio na aquisição (por compra ou subscrição) do investidor não se confunde com o ágio na empresa investida. O ágio do investidor surge como decorrência da própria operação de aquisição de participação societária, seja por subscrição ou compra de terceiros, e corresponde a um aumento no valor do investimento em relação ao seu valor de patrimônio líquido.

Dessa forma, se os recursos destinavam-se ao pagamento dos vendedores, esse dinheiro era fundo transitório na OMS, e não estava destinado para constituição de reservas de capital ou de lucros, como também não representava disponibilidade da empresa OMS.

Somente os recursos que fossem recebidos pela OMS que tivessem como destinação a própria empresa, poderiam nela ser classificados como reserva de ágio, isto é, somente aquela parte que se revelasse como contribuição dos acionistas para a empresa, como disponibilidade sua. A parte que não foi contribuição para a empresa, mas claramente destinada a remunerar (indenizar) os antigos sócios, não pode ser classificada como reserva de capital ou de lucros ou a qualquer outro título como valor integrante do patrimônio líquido. Portanto, esse valor deveria ser classificado como Passivo Exigível ou Provisão, o que implica dizer que o valor de patrimônio líquido apurado para a OMS, que serviu de base para a equivalência patrimonial na NOVA, estava errado.

Assim, verifica-se que, dos valores que compunham a reserva de ágio pretendida pelos artífices da operação, somente se classificariam como reservas, que representam a diferença entre o patrimônio líquido e o capital, aqueles outros valores livres, no montante de R\$ 38.823.498,70, sem exigibilidade imediata ou remota, que também não representam aumento de capital e não se originam de lucros. Porém, quanto aos valores que tiveram destinação clara e específica, estes passariam para o passivo exigível, como foi o caso da importância de R\$ 183.000.000,00 destinada ao primeiro pagamento pela aquisição da empresa. Já a importância de R\$ 42.000.000,00 constituiria tecnicamente uma provisão, para quitação da vincenda segunda parcela do preço, que conforme ajustado entre comprador e vendedor, ainda dependia de definição por "AJUSTES DE PREÇO". Essa



obrigação seria a contrapartida dos valores recebidos do Grupo Carrefour exclusivamente destinados a esse fim.

Portanto, o valor de R\$ 225.000.000,00 não integrava o patrimônio líquido da empresa OMS, não se prestando para os fins pretendidos pelos alienantes, que reajustaram pelo método da equivalência patrimonial o valor de seu investimento, encontrado a partir da apuração incorreta do patrimônio líquido da empresa investida. Ressalte-se que a própria aplicação do método da equivalência neste caso já estava errado, pois efetuado após a subscrição, apenas como artifício para elevar o custo do investimento.

Vê-se que o fundamento econômico do fato considerado era a alienação da rede de supermercados "Mineirão" para o Grupo Carrefour, conforme este próprio informa como aquisição de controle acionário, estando os recursos destinados ao cumprimento da obrigação de pagamento aos alienantes (o grupo econômico WRV), porém, conforme pactuado, esses recursos apenas transitariam momentaneamente pela OMS, empresa objeto da transação.

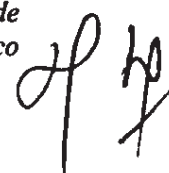
Então, podemos constatar que houve diferença entre a substância econômica e a forma adotada para o negócio, que procurava aparentar uma verdade divergente da real. Essa forma jurídica, a transformação da empresa em S/A, a renúncia dos vendedores aos cargos de diretoria, a subscrição de capital e a cisão com incorporação do acervo pela empresa NOVA, foi escolhida apenas porque servia ao propósito de dissimular o ganho de capital obtido na operação.

Em conclusão houve uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada nos documentos que exteriorizam a transação, daí decorrendo seu caráter enganatório. As operações no conjunto representam a venda, mas as partes mais complexas em que foi paradoxalmente decomposta a transação visam anular o ganho de capital, ou seja, são operações que simulam complexa reorganização societária, porém dissimulam o ganho de capital havido com a venda da empresa.

Finalmente (conforme indicado em quadro), vemos que o faturamento da rede de supermercados "Mineirão" foi transferido da empresa ABADIA para a empresa OMS a partir de janeiro de 1999, tendo sido esse o negócio (gerador de fluxo de caixa) adquirido pelo Grupo Carrefour.

Mas o fato econômico ao qual a empresa dedica mais esforço em esquivar-se é o ocorrido no dia 19/07/1999: a venda da rede de supermercados "Mineirão" para o Grupo Carrefour. Mesmo perscrutando os atos sociais da empresa NOVA não encontramos referência ao fato. A próxima alteração do contrato social da empresa NOVA é a 4ª alteração datada de 31/07/99 e refere-se à cisão parcial da própria empresa;

Estes dois balanços foram os primeiros informados pela empresa, conforme encontramos na declaração de rendimentos preenchida para o período-base de 01/01/1999 a 27/09/1999 (fls. 22/23, do Anexo 02). Na coluna ano anterior foi transcrito o balanço especial datado de 31/07/1999 e na coluna ano da declaração foi transcrito o balanço



datado de 01/08/1999, conforme pode ser visto nas páginas 19 e 20 dessa declaração. A venda da rede de supermercados para o grupo Carrefour em 19/07/1999 aparece nesta declaração como o único rendimento auferido pela empresa. Essa informação é dada de forma cifrada nas páginas 5 e 8 da DIPJ. Na demonstração de resultados (página 5) encontramos o valor de R\$ 182.637.000,00 a título de "resultados positivos em participações societárias", único valor que compõe o lucro líquido apurado no período. Na demonstração do lucro real (página 8) encontramos a exclusão desse mesmo valor a título de "ajustes por aumento de valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido", resultando na apuração de lucro real igual a "zero" para o período. Não há na declaração informação de base de cálculo para a estimativa, apesar de tratar-se de uma declaração com opção pelo regime do lucro real anual, ou base de cálculo para as contribuições sociais.

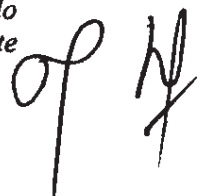
Entretanto, conforme visto anteriormente, quando da cisão da empresa SANTA FÉ, foi elaborado balanço especial da empresa NOVA, datado em 01/01/1999, onde consta o investimento na OMS pelo valor de R\$ 362.970,00.

Compulsando os dados desses documentos vemos que, precedendo à baixa do investimento na empresa NOVA, por ocasião de sua alienação ao Grupo Carrefour, foi efetuada a reavaliação do mesmo mediante aplicação do método da equivalência patrimonial, que resultou em aumento do valor do investimento no ativo de R\$ 182.637.000,00 (de R\$ 363.000,00 para R\$ 183.000.000,00; a diferença de R\$ 30,00 é explicada nos atos sociais da empresa OMS: pelo recebimento de 3 quotas no dia 30/06/1999 da sócia Ana Maria de Moura Capistrano e 27 ações no dia 19/07/99 dos sócios Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves e Vicente Bretz da Silva). Esse resultado foi classificado como resultado operacional, que integra o lucro líquido, mas é excluído na apuração do lucro real. O resultado assim apurado na NOVA foi transferido para conta de "lucros acumulados" no encerramento do exercício em 31/07/1999.

A aplicação do método da equivalência patrimonial antes da baixa do investimento também é exigência da legislação do imposto de renda, conforme se depreende do conteúdo do art. 427 do RIR/1999.

Da forma como vemos montada a operação verifica-se que, estando aumentado o valor de patrimônio líquido da empresa OMS, com base no comentado balanço especial datado de 18/07/1999, estaria por decorrência reajustado o valor do investimento na empresa NOVA. Assim, a empresa NOVA simplesmente reajustou o valor de custo desse investimento em seu ativo pelo novo valor de equivalência encontrado no balanço especial de 18/07/1999. Como consequência, quando da baixa não foi apurado resultado que pudesse ser classificado como não operacional, ou seja, ganho de capital.

Logo, decompondo a operação de reorganização societária objetivando estreitar o objeto desse exame, vemos que a omissão do ganho de capital na operação de alienação da rede de supermercados "Mineirão" decorre, em última análise, da utilização de um segundo balanço da empresa OMS com data base em 18/07/1999, especialmente



confeccionado para beneficiar a empresa NOVA, que certamente não é aquele balanço de ajuste que retrata a real situação do patrimônio líquido da empresa em 18/07/1999, cujo levantamento inclusive foi previsto e pactuado entre as partes no contrato de compromisso de compra e venda firmado em 12/07/1999.

Não obstante, para que não sobre qualquer dúvida quanto à infração apontada, cumpre caracterizar a natureza dessa diferença entre o custo do investimento para a empresa NOVA e seu valor de venda, para demonstrar o absurdo técnico-contábil em que consistiu a contabilização dessa diferença como resultado operacional, decorrente de ajuste por aumento de valor de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial.

Podemos observar que foi pretendido pelos contribuintes nessa operação, na qual a subscrição precedia à cisão com incorporação, precisamente elevar o valor de custo do investimento a ser baixado, via aumento do patrimônio líquido da investida no balanço especial de 18/07/1999. Em regra, o investimento encontra-se no ativo da empresa investidora pelo seu valor de aquisição e somente é reajustado na medida em que aumenta o patrimônio líquido da empresa investida. Esse aumento no valor do investimento é exatamente o valor que pode ser excluído na apuração do lucro real, por tratar-se de resultado apurado e já tributado na investida. Entretanto, esse aumento do valor de patrimônio líquido da investida não possui relação necessária com o valor de venda da empresa no mercado, pois este corresponde a um preço livremente pactuado e pago por ocasião de uma alienação, que por vezes remunera o que contabilmente é conhecido por ativo intangível, mais especificamente o GOODWILL SUBJETIVO, que não é passível de contabilização. Se assim o fosse, em primeiro lugar podemos notar que jamais iria existir o ganho de capital, pela própria impossibilidade de se definir o instituto, pois não existiria diferença entre custo de aquisição e valor de venda. Porém, o prejuízo à Fazenda Pública ainda seria menor que o prejuízo que isto traria à própria economia e à sociedade como um todo. Ora, imaginar que uma empresa poderia contabilizar o custo de seus ativos, inclusive investimentos, pelo valor que achasse que estes valem no mercado ou pelo valor que melhor lhe conviesse, equivaleria a inviabilizar uma das próprias finalidades da contabilidade, que é, em resumo, demonstrar, também ao público externo, composto inclusive de investidores e financiadores, a efetiva riqueza patrimonial das empresas, o que possibilita a esses agentes econômicos a tomada de decisões, podendo exercer afinal seu papel na economia.

Assente a conceituação básica, podemos assim resumir: o GOODWILL OBJETIVO é o conjunto de intangíveis que justifica o excesso de preço pago, enquanto o GOODWILL SUBJETIVO OU GERADO INTERNAMENTE é um valor residual, que pode ser exemplificado pelo valor presente dos fluxos de caixa futuros descontado do valor de mercado dos ativos líquidos. O GOODWILL ADQUIRIDO só é contabilizado pela adquirente, pois é o preço pago pelo goodwill subjetivo, e este GOODWILL CRIADO OU SUBJETIVO é o gerado internamente na empresa, existe em estado latente e não pode ser contabilizado ou ativado.

P 4

Portanto, a partir destes conceitos percebe-se facilmente que na empresa NOVA não houve resultado operacional decorrente de aumento do valor do investimento avaliado pela equivalência patrimonial, pois o resultado decorre objetivamente da venda desse investimento. É, em verdade o goodwill adquirido, e por isso mesmo contabilizado como ágio pago pela adquirente CARREFOUR/BELOPAR, no valor de 225 milhões. ESTE VALOR É PRECISAMENTE A MAIS VALIA PAGA PELO ADQUIRENTE DO INVESTIMENTO NO MOMENTO DA ALIENAÇÃO. Assim sendo, vemos obviamente que o alienante deve apurar o resultado como ganho de capital, sendo-lhe vedado ativar o valor dessa diferença em relação ao custo do investimento (que se encontrava em seu ativo pela equivalência patrimonial) antes da baixa, devendo, outrossim, apurar o resultado não operacional.

A forma como se deu a operação visou fraudar o fisco, pois a NOVA justifica o custo do investimento já agregado do goodwill objetivo (que é da adquirente CARREFOUR/BELOPAR) que corresponde ao seu goodwill subjetivo (que não pode ser ativado) pela nova avaliação do seu investimento após a subscrição de capital. Ora, essa operação de subscrição não existiria isoladamente, apenas foi montada como uma etapa da transferência de controle acionário.

Portanto, o correto nessa operação de alienação seria a adquirente CARREFOUR/BELOPAR contabilizar o GOODWILL ADQUIRIDO como ágio, fundamentado na letra 'b' (inciso II do parágrafo 2º do art. 385 do RIR/99), enquanto a NOVA apuraria o resultado da alienação ou o ganho de capital. No entanto, nessa especialíssima operação de subscrição seguida de cisão com incorporação, a NOVA burlou as normas contábeis, pois ativou o GOODWILL SUBJETIVO, que não pode ser contabilizado.

O excesso de valor ou mais-valia reconhecida na subscrição corresponde a um ágio pago pela adquirente (custo do investimento para ele, ficando em conta redutora do permanente). Na adquirente CARREFOUR/BELOPAR tem fundamento na letra 'b' ("valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros"). Essa mais-valia paga somente iria constituir uma reserva de capital na empresa investida OMS, caso a ela pertencesse, pois não se pode confundir ágio na emissão de ações com ágio na aquisição de investimentos. Porém na NOVA jamais poderia ser contabilizada como valor de seu investimento que, conforme vimos no balanço patrimonial levantado em 31/07/1999, após apurado o pretendido resultado operacional decorrente de equivalência patrimonial, teria constituído a reserva de lucros isentos de tributação. Pelo contrário, esse é um resultado da alienação, sujeito aos tributos incidentes sobre o ganho de capital.

Considerando que os vendedores não tinham interesse em manter sua participação na empresa alienada, percebe-se os reais motivos pelos quais optaram pela complexa reorganização societária sob exame.

Novamente ressaltamos que a liberdade do contribuinte não o autoriza contrariar os princípios genéricos estabelecidos na legislação e na ciência contábil, sendo essa pretendida equivalência patrimonial após



a subscrição seguida da baixa do investimento não autorizada, por desvirtuar o próprio objetivo do método da equivalência patrimonial. Este serve para contabilizar no ativo o valor de patrimônio líquido do investimento, ou seja, avaliar o investimento em função do valor do patrimônio líquido da empresa investida, quando este investimento é permanente e relevante, não sendo admissível sua utilização com o claro propósito de frustrar os cálculos para se encontrar o ganho de capital, mediante capitalização do goodwill subjetivo.

O que vemos, portanto, foi uma operação montada para ocultar motivos inconfessáveis, uma simulação. Porque os proprietários haveriam de constituir a empresa NOVA se poderiam vender diretamente o investimento da SANTA FÉ? Para que retirar a rede de supermercados da ABADIA e passá-la para a OMS? Qual a justificativa para movimentar esse investimento através da NOVA, fazendo com que entrasse na empresa em 01/01/99 e saísse em 19/07/1999, seguido quase que imediatamente pela saída do resultado da venda do investimento em 31/07/1999? E porque fazer isso tudo através de documentos e atos societários que somente adquiririam alguma publicidade após decorrido considerável espaço de tempo? Fica evidente que objetivaram separar a rede de supermercados do passivo tributário que já haviam gerado, assim formatando a parte boa do negócio para a venda e evitando a sua própria responsabilização ou do adquirente pelas dívidas do passado. Essas operações também objetivaram maximizar seu lucro na alienação, evitando dar publicidade aos credores, principalmente ao fisco, o que poderia inviabilizar a própria realização da venda ou de todo o lucro almejado, haja vista que a empresa estava sob fiscalização e, logo em seguida, foi objeto de cautelar fiscal. Por fim, deliberadamente objetivaram omitir o ganho de capital alcançado com a transação de venda.

É possível observar a destinação dos recursos obtidos com a venda, por um lado, e da rede de supermercados objeto da transação, por outro lado, na sequência dos atos societários e declarações de rendimentos dos envolvidos na operação. Quanto aos recursos, vimos que na 4ª alteração da NOVA, parcela substancial, R\$ 181.500.000,00, foi retirada para as empresas de participação dos sócios Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves e Vicente Bretz da Silva. Após, ao final do ano 2001, segue-se nova alteração do contrato social.

Nesta última alteração contratual observamos a transferência da titularidade das cotas da empresa também para os Srs. Roberto Couto Carvalho e Fernando José Bretz, em parte através da empresa ORGANIZAÇÕES SANTA FÉ LTDA, que a estes também pertence formalmente. Apesar do valor simbólico, nem mesmo a transferência se comprova, conforme veremos adiante. Ainda verifica-se a curiosa transformação da empresa em administradora de estacionamento. Na alteração seguinte, logo abaixo, essa atividade é retirada do objetivo social.

A nova sede da empresa NOVA está no local onde funcionam os escritórios responsáveis pela contabilidade do grupo econômico WRV, tendo como responsável o Sr. Paulo Fortini Munhoz, CRC/MG 23158, que recebeu o Termo de Intimação nº 011/gc/2004, mediante o qual foi formalizado o início deste procedimento de fiscalização.



Portanto, verifica-se que a destinação final dos recursos obtidos com a venda da rede de supermercados foi o patrimônio das empresas ligadas diretamente aos efetivos proprietários que aparecem como vendedores indiretos no contrato formalizado com o Grupo Carrefour.

As empresas que um dia foram utilizadas pelo grupo econômico foram todas colocadas em nome de terceiros, inclusive a NOVA PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA, sujeito passivo do crédito tributário ora lançado.

Iniciado o procedimento de fiscalização em 20/10/2004, o contribuinte foi regularmente intimado a prestar os esclarecimentos quanto os fatos descritos neste termo, conforme Termo de Intimação n.º 011/gc/2004, documento de fls. 113 a 116, do ANEXO 04.

Conforme documento de fls. 118/119, do ANEXO 04, o contribuinte solicitou prorrogação de prazo para atendimento da intimação em 09/11/2004. Reiterada a solicitação do Termo de Intimação n.º 035/gc/2004, documento de fls. 189/192, do ANEXO 04, o contribuinte apresentou os esclarecimentos de fls. 193/194, do Anexo "04".

Foram recebidos pela Fiscalização os livros n.ºs 04 a 08 do Diário da empresa, onde se encontram lançamentos relativos ao período de 28/09/1999 a 31/12/2003, os livros n.ºs 04 a 08 do Razão desse período e o LALUR n.º 01 cuja escrituração inicia-se com a anotação de um prejuízo fiscal apurado em 27/09/99 no valor de R\$ 100.203,46. Os documentos da escrituração apresentados referem-se apenas a esse período. Cópia do Diário e Razão de 1999 e dos documentos apresentados, todos relativos a período posterior a 27/09/1999, encontra-se às fls. 195/302, do Anexo 04. Para o período anterior o contribuinte alegou:

"Informamos que para os fatos anteriores a Cisão, cujo evento consta da 4ª Alteração Contratual devidamente registrada em 27/09/1999, com entrega da respectiva DIPJ de Cisão relativa ao período de 01.01.1999 a 27.09.1999 devidamente entregue, deixamos de apresentar tais documentos por se tratar de período anterior a cinco anos, portanto já prescritos".

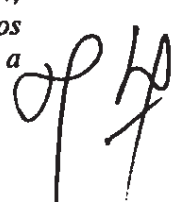
Não foram apresentados outros esclarecimentos a respeito das operações de reorganização societária, tendo o contribuinte se limitado a informar:

"Apresentamos cópias do contrato social e alterações posteriores, onde se encontram esclarecidos e demonstrados o capital social e as pessoas físicas com administração ou gerência".

O contribuinte finaliza seus esclarecimentos informando:

"Reafirmamos, como já informado a V.S., que em relação aos anos de 1998 e 1999, apesar de transcorridos mais de cinco anos, estamos localizando o solicitado quando voltaremos à sua presença".

Quando do início do procedimento de fiscalização em 20/10/2004, também foram intimados a prestar esclarecimentos quanto os fatos descritos neste termo as demais empresas do grupo econômico WRV, a



saber, ORGANIZAÇÃO NOSSA SENHORA DA ABADIA LTDA, ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, VM PARTICIPAÇÕES LTDA, WRV EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e ORGANIZAÇÕES SANTA FÉ LTDA, conforme Termos de Intimação n.ºs 001 a 006/2004, documentos de fls. 70 a 112, do ANEXO 04, aos quais estão anexados os pedidos de prorrogação de prazo inicialmente apresentados. Reiteradas as solicitações os contribuintes apresentaram os esclarecimentos anexados às fls. 120 a 186, do ANEXO 04, logo após os termos de números 029 a 034/2004. É uníssono o argumento da prescrição ou decadência para justificar a não apresentação de documentos relativos ao período em que ocorre a venda da rede de supermercados "Mineirão" para o Grupo Carrefour. Os contribuintes também remetem os esclarecimentos quanto às operações de reorganizações societárias do grupo econômico WRV para seus livros contábeis e atos sociais. Cópia de parte dos documentos apresentados estão anexados às respostas das intimações, especialmente os balancetes ou balanços mais recentes. Ai se limitam seus esclarecimentos, pois nada acrescentam.

Assim sendo, verifica-se que é manifesta a recusa, especialmente da empresa NOVA, em prestar os esclarecimentos necessários, omitindo-se de apresentar livros e documentos que obrigatoriamente deveria conservar, conforme art. 264 do RIR/99, sob alegação de que teria ocorrido sobre essa própria obrigação uma espécie de prescrição ou decadência. E, ao lado dessa patente recusa do grupo econômico WRV em apresentar os documentos que possibilitariam descortinar a operação de venda da rede de supermercados Mineirão, o Grupo Carrefour também não acedeu facilmente às exigências de esclarecimentos por parte do fisco. Conforme documentos de fls. 515/555, do ANEXO 04, já em agosto de 1999 a fiscalização buscava esclarecer a operação para atender aos objetivos da cautelar fiscal decorrente dos créditos tributários apurados na empresa ORGANIZAÇÃO NOSSA SENHORA DA ABADIA LTDA, então manto jurídico da rede de supermercados "Mineirão".

Sob novas intimações da fiscalização para prestar esclarecimentos, documentos de fls. 08/93, do ANEXO 01, o Grupo Carrefour finalmente revelou o "Contrato de Compromisso de Venda e Compra de Ações e Outras Avencas firmado entre o Carrefour Comércio e Indústria Ltda e a Nova Empreendimentos e Participações Ltda, Sra Ana Maria de Moura Capistrano, Vicente Bretz da Silva, Ronosalto Pereira Neves e Walter Santana Arantes, sendo os três últimos sócios-gerentes dos vendedores", conforme resposta ao TI n.º 556/2004, correspondência de fls. 75, do ANEXO 01, datada de 13/09/2004, acompanhada de cópia do contrato datado de 12/07/2004, documento de fls. 76/93, do ANEXO 01. Não sem antes advertir os funcionários públicos incumbidos de resguardar os interesses da FAZENDA NACIONAL: "a abertura do envelope por parte da fiscalização (SRF) implicará na assunção das responsabilidades civis e criminais pertinentes, inclusive a sua divulgação a terceiros".

Objetivando detalhar a complexa operação, nova solicitação de esclarecimentos foi efetuada ao Grupo Carrefour, documentos de fls.

318/321 (Termos de Intimação n.ºs 007 a 009/gc/2004, solicitando diversos esclarecimentos das empresas OMS, BELOPAR e CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA, e em especial a apresentação dos documentos da empresa OMS e aqueles relacionados com a aquisição da rede de supermercados), do Anexo "04".

No dia 29/11/2004 compareceu na seção de fiscalização a Sra. Viviane Barreto de Souza, Gerente do Departamento Tributário da empresa, acompanhada do Sr. Olívio Almeida Fernandes, contador responsável pela contabilidade geral da empresa em Belo Horizonte/MG, tendo sido lavrado, na ocasião, o Termo de Comparecimento de fls. 322/356, do Anexo "04".

Nessa oportunidade foram apresentados os documentos relacionados no Termo de Comparecimento, dos quais destacamos (cópias às fls. 359/504, do Anexo 04):

"a) A Cópia de um relatório de avaliação econômico-financeira da OMS, elaborado pelo Banco CCF Brasil S.A. (Credit Commercial de France). Desse relatório destacam-se dois aspectos, por fundamentais:

1º) Conforme página 4, fls. 364, do Anexo 04, "este trabalho tem por objetivo avaliar uma participação de 100% no capital social da rede de supermercados OMS – Organização Mineira de Supermercados Ltda. (OMS), uma rede com 33 lojas, 37.657 m² de área total de vendas e 2.518 funcionários (junho de 1999)". Ou seja, o valor econômico da empresa, que serviu de base para o valor da transação foi determinado em função da aquisição de 100% de participação no capital, desmentindo o conteúdo da ata de subscrição que informa que o ágio pago referia-se apenas a ¼ das ações da empresa OMS. Nas páginas 13 e 14 desse laudo, fls. 371/372, do Anexo 04, vemos que: "o valor de 100% do capital social da OMS – Organização Mineira de Supermercados Ltda, é de R\$ 227.859 mil em 30/06/99, ou seja aquele obtido no cenário provável". Portanto, vemos que não corresponde a emissão de 121.001 ações (de um total de 484.001) o valor informado como ágio na subscrição de ações da empresa OMS, pois este valor corresponde na realidade à totalidade do negócio adquirido. Percebe-se claramente que jamais existiu por parte do Grupo Carrefour vontade efetiva de pagar ágio pela emissão de ¼ das ações da empresa OMS, sendo que a verdadeira vontade das partes contemplava a transferência de 100% das ações da empresa OMS. O próprio laudo de avaliação atribui a 100% das ações o valor econômico da empresa, que serviu de base para o valor da transação, fixado em R\$ 225.000.000,00, por acordo entre as partes."

Ressalvamos que os esclarecimentos requeridos pela fiscalização, no interesse da Fazenda Nacional, são justamente a apresentação de livros e documentos que permitam a constatação da ocorrência dos fatos geradores dos tributos federais, possibilitando, inclusive, a atividade do lançamento. Entretanto, no presente caso, ficou patente a recusa das pessoas físicas e jurídicas envolvidas em prestar todos os esclarecimentos necessários à atividade de lançamento, omitindo-se de apresentar livros e documentos que obrigatoriamente deveriam conservar, conforme art. 264 do RIR/99, ou apresentando esclarecimentos insatisfatórios.

Ora, o comportamento do contribuinte que quer fazer prevalecer a forma jurídica sobre a essência econômica do ato ou fato, pretendendo angariar benefícios em detrimento da fazenda pública, levanta questão não apenas atinente a ordem tributária, mas relativa aos fundamentos da própria contabilidade e, em igual gravidade, relativa a todo o ordenamento jurídico das empresas comerciais.

Assim, como pudemos observar, os artífices da operação no afã de alcançar seus objetivos praticaram uma simulação. Para dissimular o fato gerador do ganho de capital, engendraram complexa operação de reorganização societária, inclusive com recurso a formas que contrariam a legislação societária e as técnicas contábeis, objetivando burlar a legislação fiscal.

A DISSIMULAÇÃO DA TRANSAÇÃO DE VENDA DA REDE DE SUPERMERCADOS.

Os fatos expostos e documentos analisados neste Termo de Verificação Fiscal revelam que no dia 19/07/1999 foi transferida a rede de supermercados "Mineirão" para o grupo Carrefour. De acordo com o que querem os contribuintes, essa transferência teria se dado como uma reorganização societária do grupo econômico WRV, quando teriam apurado, ao final, um resultado operacional decorrente de ajuste por aumento no valor de investimento avaliado pelo patrimônio líquido (a ser excluído do lucro líquido da empresa no momento da apuração do imposto de renda e da contribuição social) isento de tributação. Entretanto, não obstante os atos e demais documentos que expressam essa vontade, externada na aparência e forma dos atos jurídicos com que, intencionalmente, formalizaram a operação, resta comprovado que o fato econômico ocorrido foi a alienação da rede de supermercados, cujo valor econômico, ajustado na transação, foi de R\$ 225.000.000,00. Em sua substância esse fato não foi alterado. Mesmo que tenham previamente pactuado, em detalhes, toda a operação para exteriorizar-se na forma como a examinamos, com toda sua seqüência de atos societários cuidadosamente ordenados, com o extremo zelo demonstrado na apuração do valor de subscrição que proporcionou a cisão e incorporação nos valores previamente ajustados, enfim, com todos os aspectos aqui abordados, verifica-se que, ao final, a rede de supermercados "Mineirão" foi adquirida e passou a pertencer ao Grupo Carrefour e que, em razão disso, o grupo econômico WRV recebeu em pagamento a quantia líquida de R\$ 183.000.000,00, enquanto o Grupo Carrefour se beneficiava indiretamente pelo saneamento da empresa que requereu recursos da ordem de R\$ 42.000.000,00. E isto era o seu objetivo, é o que quiseram, contrataram e por fim alcançaram. Portanto, o fato econômico não foi alterado em sua substância, apenas a forma jurídica adotada foi diversa.

A par de que não houve alteração na substância do fato econômico, vimos, de início, que a forma jurídica adotada para a operação se apresentava com ausência de propósito comercial e permeada por abuso de forma. Porém, verifica-se que a intenção subjacente a esses atos jurídicos, a essa forma previamente escolhida para sua apresentação, não foi omitir a transferência da rede de supermercados, mesmo porque amplamente noticiada nos meios de comunicação, mas



dissimular a natureza da operação, a alienação da rede de supermercados, para excluir o ganho de capital.

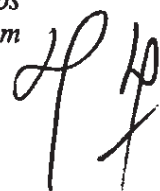
No presente caso, o fato elidido é o ganho de capital obtido pelos vendedores da rede de supermercados "Mineirão", simulado pela admissão de novo sócio (o comprador, empresa do Grupo Carrefour) mediante subscrição de capital na empresa que estava sendo vendida (OMS, manto jurídico sob o qual girava o negócio objeto da transação), seguida de cisão societária e posterior incorporação do acervo líquido pelo antigo sócio, que apurou o resultado como sendo decorrente de equivalência patrimonial, portanto isento.

A princípio, nos casos de dolo, fraude ou simulação a Administração Tributária já dispõe de poderes legais suficientes para descaracterizar as operações e proceder ao lançamento com base nos fatos realmente ocorridos.

Como visto, o parágrafo único do art. 13 da MPV 66/2002 já ressaltava que os procedimentos relativos à norma geral antielisão não se aplicavam às situações em que ocorresse dolo, fraude ou simulação. O item 11 da Exposição de Motivos que justificava a necessidade de edição da MP, também declara que a legislação tributária já oferece tratamento específico para os casos de dolo, fraude ou simulação.

Outra questão importante é caracterizar o evidente intuito de fraude e a simulação. Como visto, o que é necessário à caracterização da simulação é o vício na manifestação da vontade, que é mentirosa. Não é necessário um fim ilícito, o que caracterizaria também um negócio em fraude à lei, já que este pode ocorrer com ou sem utilização de negócios simulados. Porém a doutrina distingue a simulação inocente daquela que tenha por objeto provocar dano a terceiro, que é a simulação fraudulenta.

A lição acima nos ajuda a delimitar a gravidade dos atos aqui considerados. Que a substância econômica da transação efetuada foi a venda da rede de supermercados, porém não se trata aqui simplesmente da interpretação econômica do fato, mas também de evidenciar a sua característica distintiva que é a ocorrência de um pacto simulatório para dissimular o fato gerador do ganho de capital. Há nos documentos da reorganização societária "uma divergência interna entre a vontade real e a vontade declarada". O Grupo Carrefour, através da empresa BELOPAR, não pagou ágio à empresa OMS, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura e na transferência de controle acionário, para que esta empresa, a OMS, constituísse uma reserva de capital ou de lucros. O Grupo Carrefour pagou sim pela transferência das ações da empresa OMS, mas aos seus efetivos titulares (com seus interesses indiretamente representados na empresa de participação NOVA), que imediatamente se apropriaram do resultado da venda, mediante cisão da empresa alienada e incorporação do valor correspondente à venda ao patrimônio da NOVA. Contabilmente, como visto, o valor recebido por OMS na verdade se constituía num fundo temporário, ou seja, recursos financeiros transitórios recebidos com finalidade específica de serem



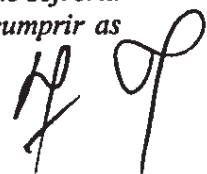
entregues aos alienantes do investimento, e jamais poderia ser visto como uma reserva, um verdadeiro aumento de seu capital.

Desse modo, os contribuintes tinham interesse na apresentação da reorganização societária como se aparenta, era seu objetivo mostrar a transferência da rede de supermercados dessa forma, o que foi previamente combinado, pois assim, com essa aparência ('quase legal', apenas do ponto de vista formal, diga-se de passagem, porém uma simulação previamente acordada entre as partes), modificariam uma característica essencial da transação, o ganho de capital auferido e ocultado na alienação do controle societário (substituído pelo ajuste por aumento no valor de investimento avaliado pelo patrimônio líquido), que é o fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, sendo estes os tributos que tinham, por fim último, deixar de recolher, com evidente intuito de fraude. Por conseguinte, trata-se na hipótese de infração qualificada, por conformarem-se os fatos à descrição de fraude contida no art. 72 da Lei 4.502, de 30/11/1964.

Assim, o grande destaque neste procedimento negocial ou nos negócios de formação sucessiva examinados fica mesmo para a imaginativa subscrição de capital da empresa OMS pela BELOPAR, pelos efeitos em cadeia que produziram. Como visto, essa subscrição foi o meio planejado pelos idealizadores da operação para aumentar ficticiamente o patrimônio líquido da empresa vendida. Assim, transmudaram por um instante mágico o que era o preço pago na transação em patrimônio líquido da empresa alienada, forçando a passagem dos fundos que o Grupo Carrefour destinou para quitar a transação com os alienantes pela própria empresa alienada, onde foram absurdamente contabilizados como reserva de ágio, com se fossem valores correspondentes a lucros gerados na empresa investida (retidos como reserva de lucros) ou valores destinados a um futuro aumento de capital (reserva de capital). Desse modo, esses recursos que provisoriamente ficaram na empresa OMS na manhã do dia 19/07/1999, foram contabilizados e serviram de base para um balanço patrimonial "especial" levantado no dia anterior, 18/07/99, para conferência e avaliação do patrimônio líquido da empresa, mediante laudo de avaliação instantaneamente realizado no dia 19/07/1999, como se estivéssemos presenciando ao desenrolar de um show de mágica que ocorria nesse dia.

E, foi essa subscrição meticulosamente planejada, para que fosse alcançada a proporção exata do patrimônio líquido da empresa vendida pertencente a cada parte negociante (74,9998% para os vendedores e 25,0002% para os compradores). Para tanto, completando o valor dos fundos transitórios que seriam repassados aos vendedores, foi tirada da cartola dos artífices da operação uma outra mágica parcela do valor total de subscrição, cuja integralização foi quitada através de nota promissória com cláusula "por soluto", em favor da empresa comprada, tendo como devedor o comprador, que posteriormente incorporou seu novo investimento, fazendo desaparecer na "confusão" a "dívida" inventada.

Dessa forma preparado o balanço patrimonial da empresa que sofreria a cisão parcial, os artífices da operação, sob pretexto de cumprir as



determinações da legislação fiscal e societária, transformaram o lucro na alienação do investimento em custo do ativo na empresa alienante, mediante alquimia realizada pelo método da equivalência patrimonial na empresa NOVA, quando o valor do investimento contabilizado sofreu reajuste pelo novo valor de patrimônio líquido da empresa OMS apurado no balanço "especial" de 18/07/99.

Conforme vimos nos fundamentos contábeis da autuação, o GOODWILL SUBJETIVO (o ativo intangível que era o valor de mercado da empresa, não conhecido), se transformou em GOODWILL OBJETIVO (o valor pago na aquisição da empresa, no momento em que alguém se dispõe a comprá-la pagando esse preço) e, por absurdo, na própria empresa alienante, foi ativado esse valor de saída, o intangível diferido que só agora era conhecido, como se fosse o custo do investimento que já havia deixado de possuir. Para o momento final, quando após a cisão da empresa OMS a empresa NOVA incorpora o acervo líquido vertido da primeira, restou o mágico desaparecimento do ganho de capital na empresa NOVA, haja vista a baixa de seu investimento na empresa alienada OMS pelo valor do acervo líquido dela recebido, ambos surpreendentemente em valores iguais.

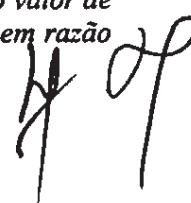
DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DAS INFRAÇÕES.

Em decorrência dos exames procedidos nesta fiscalização, do conteúdo da declaração de rendimentos da empresa NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e dos demais documentos citados e analisados neste termo, verificamos que não foram cumpridas pela pessoa jurídica, no período-base de 1999, as seguintes obrigações a que estão sujeitos os contribuintes tributados com base no lucro real:

"A) IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS – LUCRO REAL – ANO-CALENDÁRIO 1999

Conforme Declaração de Rendimentos apresentada pela empresa NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA para o ano-calendário 1999, o regime de tributação adotado pela pessoa jurídica foi o lucro real anual. Consoante dados extraídos dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal, documentos de fls. 03/277, do ANEXO 02 (DIPJ), fls. 118, do ANEXO 01 (DCTF) e fls. 101/117, do ANEXO 01 (DARF), verificamos que o contribuinte não apurou e não recolheu o ganho de capital obtido na venda da rede de supermercados "Mineirão" (então sob o manto jurídico da empresa OMS ORGANIZAÇÃO MINERIA DE SUPERMERCADOS S/A) para o Grupo Carrefour, tendo apurado ajuste por aumento no valor de investimento avaliado pelo patrimônio líquido, que foi excluído do lucro líquido na apuração do lucro real.

Assim, pelas razões apontadas no decorrer deste Termo de Verificação Fiscal, efetuamos o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ambos calculados sobre o ganho de capital obtido, no valor de R\$ 182.637.000,00, determinado pelo valor líquido recebido em razão



da alienação do investimento, deduzido do valor contábil pelo qual se encontrava em seu ativo. Os autos de infração, de fls. 04/18, indicam os valores lançados, pormenorizando a metodologia de cálculo do imposto de renda e da contribuição devida e especificando os enquadramentos legais.

B) MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO MENSAL DO IMPOSTO DE RENDA, INCLUSIVE ADICIONAL, E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO, CALCULADOS SOBRE PERCENTUAL DA RECEITA BRUTA, MAIS ACRÉSCIMOS, NO ANO-CALENDÁRIO 1999

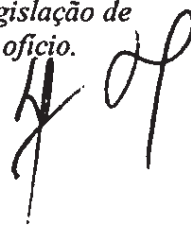
Conforme constou de sua Declaração de Rendimentos do ano-calendário 1999, documentos de fls. 04/49, a empresa NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES optou pelo regime de tributação do lucro real apurado anualmente, ficando, dessa forma, e nos termos do disposto nos artigos 2º, 3º, 6º e 28 a 30 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos artigos 3º a 18, 20, 50, 53 e 54 da IN SRF nº 93/97, obrigada ao pagamento mensal do imposto de renda, inclusive adicional, e da contribuição social sobre o lucro líquido determinados sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação de percentual por atividade sobre a receita bruta auferida mensalmente, mais acréscimos à base de cálculo, nestes incluídos o ganho de capital na alienação de investimentos.

Todavia, apesar de ter optado pelo período anual de apuração do lucro real, conforme declaração apresentada, e de não ter recolhido qualquer valor a título de estimativa, conforme exigência contida nos arts. 2º, 3º, 6º e 30 da Lei nº 9.430/96, o contribuinte também descumpriu as condições impostas para eventual suspensão ou redução dos pagamentos mensais, nos termos em que estão estipuladas nos arts. 10 a 13 da IN SRF nº 93/97. Especificamente, descumpriu as exigências contidas no artigo 12, §§ 3º e 5º, e no artigo 13, não tendo apresentado os balanços ou balancetes levantados para eventual suspensão ou redução do imposto e da contribuição social devidos mensalmente para o período de janeiro de 1999 a setembro de 1999. Fica, portanto, sujeito à exigência de multa isolada sobre os pagamentos não efetuados, conforme previsto no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.

Assim, procedemos ao lançamento da multa sobre a estimativa não recolhida, agravada pelo descumprimento das intimações expedidas durante esta fiscalização, nos termos do § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/96, nos valores demonstrados nas planilhas de fls. 21/22, bem como no demonstrativo de apuração dos Autos de Infração que ora lavramos, consolidando o resultado total apurado."

DA MULTA QUALIFICADA E DO AGRAVAMENTO DAS PENALIDADES

Tendo em vista os fatos e documentos analisados neste Termo de Verificação Fiscal, mediante os quais restou comprovado o evidente intuito de fraude, sujeita-se o contribuinte, nos termos da legislação de regência, à multa qualificada prevista para o lançamento de ofício.



Conforme visto, ficou evidenciado, de forma inequívoca, a intenção do contribuinte de omitir o ganho de capital auferido na venda da rede de supermercados "Mineirão", além do ajuste doloso entre os envolvidos na simulada operação de reorganização societária montada para dissimular a efetiva transação ocorrida.

Igualmente foi demonstrada a intenção do contribuinte de impedir a responsabilização dos verdadeiros donos da empresa e reais beneficiários da transação pelo significativo passivo tributário ora apurado, mediante a utilização de interpostas pessoas nas alterações contratuais da referida empresa. Como amplamente demonstrado, o contribuinte nunca teve a pretensão de recolher os impostos e contribuições devidos em decorrência do ganho de capital.

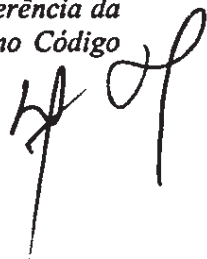
Esses fatos, portanto, impõem a exigência de multa qualificada no lançamento ora efetuado, nos termos da Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso II.

Além disso, dado que o contribuinte não atendeu satisfatoriamente às diversas intimações da fiscalização, exigindo a apresentação de diversos esclarecimentos, se sujeita também ao agravamento da multa lançada conforme § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 70 da Lei 9.532/1997. Ora, os esclarecimentos requeridos pela fiscalização, no interesse da Fazenda Nacional, são justamente a apresentação de livros e documentos que permitam a constatação da ocorrência dos fatos geradores dos tributos federais, possibilitando, inclusive, a atividade do lançamento. Entretanto, no presente caso, ficou patente a recusa do contribuinte em prestar todos os esclarecimentos necessários à atividade de lançamento, omitindo-se de apresentar livros e documentos que obrigatoriamente deveria conservar, conforme art. 264 do RIR/99.

DA RESPONSABILIDADE PELOS CRÉDITOS APURADOS

A responsabilidade pelo crédito tributário ora apurado não se limita à empresa NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e aos seus novos sócios, bem como não se prende apenas às considerações acerca de terem ou não capacidade econômica e financeira para o pagamento dos tributos ora apurados. Conforme amplamente relatado no presente Termo de Verificação Fiscal essa empresa e seus novos sócios estão representando os papéis para os quais foram previamente preparados, pois deliberadamente destinados a ocuparem o pólo passivo da obrigação tributária.

Impõe-se, por esse fato, que sejam apontados todos os responsáveis pelo crédito ora constituído. No documento de fls. 186/198, do ANEXO 01, quando os advogados do grupo econômico apresentam contestação à medida cautelar que visa garantir o crédito tributário da União constituído na empresa ORGANIZAÇÃO NOSSA SENHORA DA ABADIA LTDA, argumentaram, citando Luciano Amaro, que a responsabilidade após ocorrência do fato gerador somente se daria por transferência ou por substituição. Descartando a hipótese de substituição tributária, por transferência entende-se a transferência da responsabilidade nos demais casos que estariam previstos no Código



Tributário Nacional, tais como sucessão imobiliária, sucessão pessoal, sucessão empresarial e responsabilidade pessoal por infração de lei.

Não obstante, todos estes casos de atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário, sucedem à primeira hipótese de responsabilidade que é aquela colocada no inciso I do art. 124 do CTN, que inclusive precede logicamente à disposição acerca dos demais casos de responsabilidade, que conforme o inciso II do art. 124 do CTN, dependem de lei anterior.

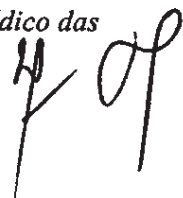
No inciso I do art. 124 do CTN, conforme correta interpretação doutrinária e jurisprudência majoritária, está firmada a responsabilidade solidária pelo crédito tributário para todos aqueles que possuem interesse comum na situação de fato que tenha constituído o fato gerador do tributo. Portanto, independe de lei, decorre da análise das circunstâncias de fato que operam o nascimento da obrigação.

Dessa forma, conforme visto neste Termo, inicialmente temos como vendedores da rede de supermercados "Mineirão" - este o fato econômico do qual decorre a apuração do ganho de capital que é o fato gerador dos tributos ora lançados -, além da empresa NOVA PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA, os senhores Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves e Vicente Bretz da Silva, apontados no próprio contrato de compra e venda como vendedores indiretos. De fato, esses senhores eram os efetivos proprietários do negócio que se transferiu para o Grupo Carrefour, sendo também os reais beneficiários da transação de alienação.

Outrossim, responde pelo crédito tributário apurado a empresa WRV EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, para onde os senhores Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves e Vicente Bretz da Silva destinam parte de sua riqueza patrimonial, haja vista que também intercedeu no contrato de compra e venda da rede de supermercados, possuindo real interesse na situação de fato e sendo parte do acordo, também como beneficiária e garantidora da transação. Assim, por conjugar esforços, mediante a prestação de avais e garantias, e por participar da transação e dos resultados obtidos, que inclusive envolvia seus bens imóveis destinados à instalação dos estabelecimentos da empresa alienada e as receitas daí decorrentes, demonstrando interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos ora lançados, também a empresa WRV é igualmente responsável pelo crédito tributário levantado.

Desse modo, são solidariamente responsáveis pelos créditos tributários ora constituídos as pessoas físicas e jurídicas acima destacadas, nos termos da legislação de regência, mormente o artigo 124, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

Portanto, as pessoas jurídicas citadas, WRV EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, assim como as pessoas físicas, Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves e Vicente Bretz da Silva, uma vez que efetivamente executaram a transação de venda e auferiram benefícios dessa operação efetuada sob o manto jurídico das



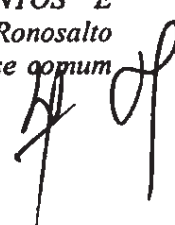
empresas NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e OMS ORGANIZAÇÃO MINEIRA DE SUPERMERCADOS LTDA, são responsáveis solidariamente pelo crédito tributário apurado.

Por outro lado, além da participação direta e interesse comum na situação que constituiu o fato gerador, igualmente vislumbra-se neste caso, perfeita e claramente, que os senhores Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves e Vicente Bretz da Silva permaneceram à frente da empresa NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, mesmo após retirarem grande parte do resultado da transação de alienação da rede de supermercados para suas outras empresas de participação. Também observamos que, mesmo após sua saída formal do quadro societário, havia procuração da NOVA outorgando poderes ao antigo sócio Vicente para alienação de imóvel, além de escrituras públicas nas quais os antigos sócios se apresentavam ainda como representantes da empresa. Apesar dos Srs. Fernando José Bretz e Roberto Couto Carvalho atualmente figurarem direta ou indiretamente como sócios das empresas ABADIA, SANTA FÉ e NOVA, verificamos igualmente a existência de procurações outorgadas em nome da empresa ABADIA, representada por esses senhores, justamente para um dos antigos gerentes do grupo empresarial WRV, outorgando poderes para administração da empresa e realização de sua movimentação financeira, além de alienação de veículos, dentre outros.

Além disso, constatou-se o inegável comprometimento do patrimônio pessoal dos antigos sócios nas operações das empresas ABADIA e NOVA mediante operações de mútuos entre essas empresas e suas novas empresas de participação LM, VM e ARANTES, além da própria WRV. Ao final constatamos que os senhores Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves e Vicente Bretz da Silva permanecem com seus negócios, utilizando-se de várias empresas que se sucederam como destinatárias dos recursos obtidos na venda do supermercado, que era o principal negócio criado pelo grupo econômico à época da descartada empresa ABADIA e que foi alienado já sob o manto jurídico da empresa OMS, também controlado indiretamente através das empresas SANTA FÉ e NOVA, que igualmente foram transferidas para terceiros.

Assim, os fatos narrados no presente Termo comprovam, de forma definitiva e irrefutável, que os senhores Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves e Vicente Bretz da Silva, eram os efetivos titulares da rede de supermercados alienada, bem como auferiram os benefícios decorrentes da transação de venda, após o que se retiraram das empresas sob as quais girou seu negócio, que foram afinal transferidas para terceiros, em operações que não se comprovam, mesmo aquelas realizadas por valores simbólicos. Trata-se, dessa forma, de alterações contratuais simuladas, consubstanciadas pela interposição fictícia de terceiros na figura dos sócios ostensivos das pessoas jurídicas, para ocultar seus efetivos titulares.

Dessarte, pela prática regular de todos os atos típicos da sociedade comercial, inclusive com participação financeira nos resultados obtidos através da empresa NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, os Srs. Walter Santana Arantes, Ronosalto Pereira Neves e Vicente Bretz da Silva, demonstram interesse comum



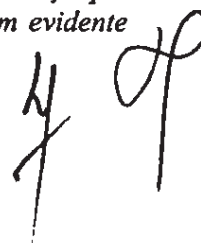
nas atividades dessa empresa, especialmente na transação de alienação da rede de supermercados para o Grupo Carrefour, mesmo que tenham, após essa transação, simulado sua saída da sociedade. Também desse modo, essas pessoas físicas são solidariamente responsáveis pelos créditos tributários ora constituídos, nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN.

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.

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 artilosa, 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.

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.

Além disso, é inequívoca a participação dos representantes do Grupo Carrefour com as irregularidades aqui descritas, onde restou configurada a utilização de uma situação simulada para dissimular os efetivos resultados alcançados pelas partes que acordaram na transação. À época representaram o Grupo Carrefour e assumiram a direção da empresa OMS, intervindo diretamente nas operações e participando pessoalmente dos atos praticados os Srs. José Antônio da Silva, CPF 776.438.368-68 e Jorge Manuel Nabais Nicolau, CPF 665.210.417-20. Assim, são também solidárias e pessoalmente responsáveis essas pessoas físicas, por pactuar com os vendedores para simulação da operação de reorganização societária da forma como se deu e por ter deliberado a própria aprovação do balanço que possibilitou a dissimulação do ganho de capital, agindo com evidente infração de lei."



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.

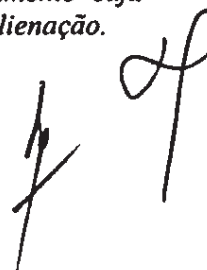
DECADÊNCIA – CSLL

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 OFÍCIO QUALIFICADA E AGRAVADA.

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be a stylized 'P' and the other a more complex cursive signature.

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 irressignada com o acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolado em 25 de maio de 2005, em cujo arrazoadado 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 terceiros 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 Arantes, Ronosalto Pereira Neves, Vicente Bretz da Silva, WRV EMPREENDIMIENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., VM PARTICIPAÇÕES LTDA., ARANTES EMPREENDIMIENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. e LM EMPREENDIMIENTOS 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 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;

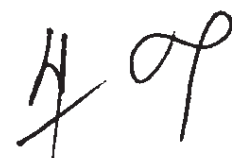
No Mérito

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;

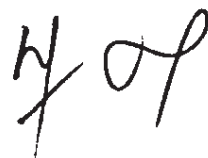
c) Subscrição de ações não caracterização de venda ou alienação.

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;

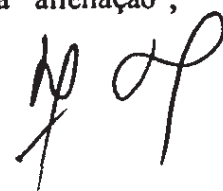
4- por esta subscrição de ações a empresa BELOPAR investiu a importância de R\$ 263.823.498,70, positivando o patrimônio líquido da empresa OMS para R\$ 244.000.504,15, resultado do valor subscrito pela BELOPAR, subtraído do valor do patrimônio líquido negativo da OMS;

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 conseqüente 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?

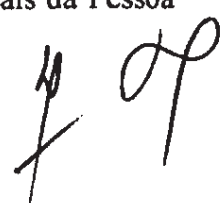
15- não houve ágio na alienação e sim ágio na emissão de ações. Desta análise obtempera-se: Porque a imputação de ágio na alienação de ações? Certamente para descaracterizar a exigência de avaliação pelo método da equivalência patrimonial. E porque descaracterizar o método da equivalência patrimonial? 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.

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);

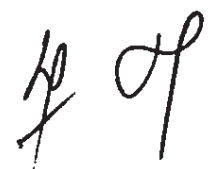
11- foi a diminuição da porcentagem de participação que gerou o aumento do investimento da NOVA na OMS pela equivalência patrimonial. Essa diferença existente deve representar um acréscimo na conta de investimentos que, nesses casos, registrará como receita não operacional, nos exatos termos do art. 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 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 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;

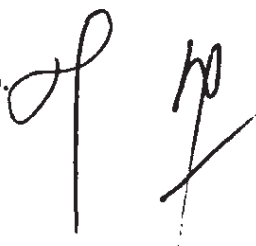
3- a primeira de 75% nos caso de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuando hipótese da letra b (inciso I, da Lei);

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.



Voto Vencido

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

À vista do contido no processo, constata-se que a contribuinte, cientificada do Acórdão de Primeira Instância, apresentou seu recurso arrolando bens, fls. 822, entendendo a autoridade local, pelo despacho de fls. 928, restar cumprido o que determina o § 2º, do art. 33, do Decreto nº 70.235/72, na nova redação dada pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19/07/02.

As matérias em litígio dizem respeito às preliminares de nulidade do lançamento, por erro na identificação do sujeito passivo, decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar as exigências e a sujeição passiva imputada aos sócios e, no mérito, a prática de planejamento fiscal ilícito, com a ocorrência de simulação, além da qualificação e agravamento da multa de ofício para o percentual de 225%.

Antes de analisar as questões preliminares apresentadas, prejudiciais de mérito, de nulidade do lançamento por erro de identificação do sujeito passivo e a decadência do direito de a Fazenda Nacional efetivar os lançamentos do IRPJ e da CSL e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, para auxiliar na fundamentação deste acórdão, faz-se necessária uma pequena digressão a respeito de simulação e dissimulação, figura apontada pelos auditores autuantes como ocorrida nas operações efetivadas pela autuada.

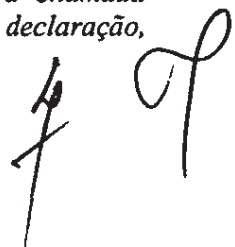
A simulação pode ser definida como um ato fictício que tem por objetivo o disfarce real da vontade, um falseamento da realidade, mostrando a aparência de algo que inexistente. Já a dissimulação, embora também tenha a característica de falseamento da realidade, utiliza-se de disfarce, que esconde uma manipulação, artifício ou subterfúgio de determinado fato que não guarda correspondência com o fato real.

O mestre Alberto Xavier *in* Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, Editora Dialética, 1ª edição 2002, às fls. 52/53, leciona a respeito das características da simulação:

“ A simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros.

Os seus elementos essenciais são, pois (i) a intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração; (ii) o acordo simulatório (pactum simulationis); (iii) o intuito de enganar terceiros.

O Código Civil brasileiro, especificando este conceito geral, enumera no seu art. 102 três formas típicas de simulação dos atos jurídicos: (i) quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou transmitem (a chamada interposição fictícia de pessoas); (ii) quando contiverem declaração,



confissão, condição ou cláusula não verdadeira; (iii) quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados."

A doutrina classifica a simulação em absoluta ou relativa. A simulação absoluta é aquela em que não existe relação negocial entre as partes envolvidas. A simulação relativa surge quando dois fatos se sobrepõem: o fato simulado, aquele que acontece sem espelhar a vontade das partes e o negócio oculto, aquele que se encontra dissimulado, o negócio verdadeiramente real, querido e concretizado pelas partes.

Ainda Alberto Xavier no livro prefalado, às fls. 53/54, classifica os principais tipos de simulação:

"A mais importante classificação das espécies de simulação é a que distingue a simulação absoluta da simulação relativa: na simulação absoluta aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum; na simulação relativa, as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições. E daí que, enquanto na simulação absoluta existe apenas um negócio jurídico correspondente à vontade declarada – o contrato simulado – na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o negócio simulado, correspondente à vontade declarada enganadora e o contrato, por baixo dele oculto ou encoberto – o negócio dissimulado, correspondente à vontade real dos seus autores.

Numa imagem bem sugestiva, alguns autores chamam à simulação absoluta simulação nua e à simulação relativa simulação vestida."

Prosseguindo em seu livro, às fls. 56, o professor Alberto Xavier indica, dentre outros, este tipo de simulação fiscal:

"Difícilmente se compreende o alcance da expressão natureza dos elementos, pois se o sentido da lei foi o de descrever a abrangência possível do fenómeno simulatório, melhor teria sido a referência à dissimulação de qualquer dos elementos da obrigação tributária do que a referência, aparentemente limitativa, à dissimulação da natureza dos referidos elementos.

No que concerne ao fato gerador, a simulação é necessariamente relativa, uma vez que a vontade real das partes é a realização do ato ou negócio jurídico tipificado na lei como fato constitutivo da obrigação tributária. E daí que, para enganar ou prejudicar o Fisco, os autores do negócio real se vejam forçados a dissimulá-lo, a ocultá-lo, a encobri-lo sob as vestes de um negócio aparente que não corresponde à sua vontade real e cuja natureza é distinta do negócio jurídico tipificado como fato gerador pela lei tributária.

Se a lei fiscal tributa por qualquer forma o mútuo, os simuladores aparentam uma doação, pactuando paralelamente, às ocultas, contra-declaração pela qual o donatário aparente se obriga a restituir os valores aparentemente doados. Se a lei fiscal tributa a doação por alíquota superior à da compra e venda, os simuladores ostentam às claras uma compra e venda, combinando na sombra o perdão da

dívida de preço. Se a lei fiscal tributa o mútuo concedido a pessoa jurídica, as partes efetuam à luz do sol um aumento de capital, enquanto na penumbra ajustam uma subsequente redução de capital acrescida de juros. E os exemplos podem multiplicar-se ao infinito."

Luiz Carlos Andrezani também assim se manifesta a respeito de simulação:

"Afastadas as discussões sobre aspectos periféricos da questão, o ponto central que merece análise mais demorada, diz respeito à identificação da hipótese limite chamada economia lícita, e correspondente ingresso no campo da simulação, já que é este o possível argumento que pode ser utilizado para questionamento do negócio pretendido.

A contextura da hipótese legal da simulação prevista no artigo 102 do Código Civil, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.

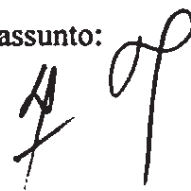
A par disso, subdivide-se doutrinariamente a simulação em absoluta e relativa. Diz-se absoluta, a simulação originada de ato praticado com o fito de nenhuma eficácia produzir e, para tanto, contém cláusula, declaração ou confissão não verdadeira. A simulação é relativa quando o ato praticado tem por objetivo encobrir, dissimular, um outro que possui natureza diversa.

No âmbito tributário, as situações contraditórias suscitam, normalmente, as simulações da segunda espécie mencionada: pratica-se um ato – que irrompe legal e formalmente perfeito no mundo físico – mas que serve somente como embalagem e veículo para consecução de outro – dissimulado – este sim em conformidade com a real e interior vontade do agente."

O Ministro Moreira Alves, in Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, ESAF, 2001, p. 68 afirma:

"Na simulação absoluta, cria-se apenas uma aparência que não se destina a ocultar negócio que realmente se deseja. É o caso, por exemplo, de, ocorrendo uma revolução, e havendo perspectiva de confisco dos bens dos anti-revolucionários, um deles celebra simuladamente – simulação absoluta – contrato de compra e venda com um amigo que não corre esse risco por ser partidário da revolução, tornando-se aparentemente proprietário da coisa, e não correndo, portanto, o risco de tê-la confiscada. Criou-se a aparência sem que se oculte por baixo dela um negócio jurídico que é realmente desejado. Na simulação relativa, não. Nela tem-se um negócio jurídico simulado, que é aquele que cria a aparência, e tem-se o negócio jurídico dissimulado, que é aquele ocultado pela aparência. Aqui, portanto, se tem um negócio jurídico que aparenta ser aquilo que não é, que é o negócio simulado, e o negócio dissimulado, que é aquele oculto pelo negócio jurídico simulado e que é o negócio realmente desejado. Isso ocorre, por exemplo, quando o marido, não podendo fazer doação à sua concubina, simula compra e venda, pois não recebe o preço, para que essa compra e venda, na realidade, oculte doação."

Cabe transcrever texto de Miguel Delgado Gutierrez sobre o assunto:



"A doutrina distingue, ainda, a simulação absoluta da relativa: A simulação é considerada absoluta quando não há relação negocial efetiva entre as partes. As partes celebram um negócio jurídico apenas aparentemente, pois, na realidade este não existe. O ato é fictício, pois, na realidade este não existe.

Na simulação relativa, dois negócios se sobrepõem: o simulado ou aparente, que não espelha o íntimo querer das partes e o dissimulado, oculto ou real, que as partes efetivamente desejam celebrar. A dissimulação oculta ao conhecimento dos outros a existência da verdadeira relação jurídica havida entre as partes. Este tipo de simulação é o mais enconstrado no âmbito do direito tributário. Corresponde à dissimulação onde se oculta ao conhecimento dos outros uma situação existente. O negócio simulado ou aparente mascara o negócio oculto ou real que as partes não querem fazer aparecer.

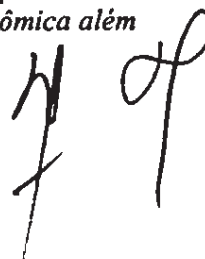
Na elisão, as partes que celebram o negócio, ainda que por meio de formas jurídicas alternativas, pretendem, efetivamente, realizá-lo como estipulado. Não há uma falsa, aparente ou simulada declaração de vontade. A declaração é real, efetiva, verdadeira, condizente com a vontade das partes. Não se pretende burlar, enganar ou ocultar alguma coisa do fisco. A conduta das partes é lícita, ao contrário da simulação, onde a conduta é ilícita.

O ônus da prova na simulação cabe à administração, pois, como é cediço, cabe a ela, e não ao contribuinte, constituir a prova que embasa o lançamento."

Ricardo Mariz de Oliveira em seu livro "Fundamentos do Imposto de Renda", 1977, Ed. Revista dos Tribunais, p. 303 e em "Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda", ensaio publicado no Livro do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário leciona:

"A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferencia-se da evasão fiscal ilícita por três - e apenas três - elementos: (1) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões conformes à lei, e (3) decorrer de atos ou omissões reais e não simulados."

"A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida, está regida pelo art. 102 do Código Civil (novo Código Civil, parágrafo 1º do art. 167), e se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos".



Por tais definições e análises da doutrina claro está que a simulação tem como elemento essencial o falseamento da realidade.

De todo o exposto concluo que a simulação deve ser provada pelo Fisco com base em elementos que identifiquem a intenção do agente de operar, por meio legais, situações jurídicas que levem a resultados tributários diversos daqueles previstos nos atos negociais.

Sustenta a recorrente que ao contrário do que afirma a fiscalização, o caso em exame não é de simulação e sim de um planejamento tributário lícito, uma elisão fiscal, e não uma evasão de tributos.

Verifico que o Fisco caracterizou perfeitamente a simulação para a fuga da tributação do ganho de capital na venda da participação societária, tendo sido engendrada uma verdadeira parafernália de situações, de aquisição e venda de participação societária e criação de ágio, com intuito de mascarar a realidade dos fatos, operações essas realizadas em questão de horas ou dias.

Para ser considerada lícita a operação efetuada, não basta que as partes tenham pactuado e queiram se submeter à 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.

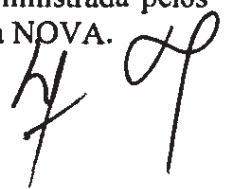
Rejeito a preliminar de nulidade pela ocorrência de erro na identificação do sujeito passivo, porque o Fisco lavrou o auto de infração na empresa onde foram efetuados os aportes financeiros e que obteve o ganho econômico, tendo ela permanecido em atividade após os fatos tidos como simulados, além de continuar sendo controlada por um bom período de tempo direta ou indiretamente pelas pessoas físicas que foram diretamente beneficiadas pela não tributação do ganho de capital na alienação de participação societária. O planejamento tributário teve como fundamento básico a continuidade da pessoa jurídica.

Para o deslinde da questão é importante distinguir a extensão da figura da simulação. Está claro que o fato oculto nos negócios perpetrados foi o ganho de capital na alienação das ações.

Deve ser feita uma distinção das etapas das operações engendradas pelo vendedor e o comprador de suas ações. A personalidade jurídica da empresa NOVA continuou existindo, foi a ela que se destinaram os recursos e ali ficaram sob o controle dos interessados.

Sustenta a autuada em seu recurso, que o lançamento deveria ter sido concretizado na pessoa que obteve o ganho financeiro do não recolhimento do tributo, o que levaria a tributação do ganho de capital, normalmente neste tipo de operação, para a pessoa jurídica OMS.

Entretanto, se na simulação produzida pelo vendedor e comprador figura uma empresa onde todas as operações foram efetuadas, e ela continuou sendo administrada pelos sócios vendedores, a tributação deve recair sobre essa pessoa jurídica, no caso a NOVA.



Quanto a preliminar de decadência, vejo que é importante definir se restou correta a imposição da multa qualificada, haja vista que o regime de decadência em tais casos é transportado do artigo 150 do CTN para o 173 do mesmo código.

Em recente julgado esta Câmara decidiu, por unanimidade de votos, que nos casos de autuação por planejamento tributário ilícito, uma simulação relativa, a multa deve ser desqualificada para, no caso, o percentual de 112,5%.

Adoto os fundamentos do Acórdão 108-09.037, prolatado na sessão de 18 de outubro de 2006, da lavra da ilustre conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, a qual pessoa vênia para transcrever o seguinte excerto do seu voto:

"Em relação ao agravamento da multa de ofício, de acordo com o artigo 957, II, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, RIR/1999, a multa será de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que dispõe:

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária;

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

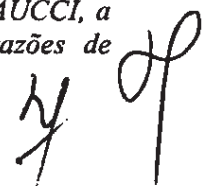
Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu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

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

Por estes dispositivos a lei exige que o intuito de fraude seja evidente, que o ato não suscite dúvida quanto sua má fé, com o claro propósito de violar a lei, sendo o ônus da prova da autoridade fiscal. A conduta, além de contrária à lei como fraudulenta, deve ter o objetivo de escusar-se ao pagamento do tributo ou de pagar importância menor, ou seja, a intenção dolosa de esconder o fato gerador da obrigação tributária da Administração.

Nos autos, após desconsiderar as operações de subscrição de capital, cisão e de incorporação e exigir o tributo com base em ganho de capital, o autuante procedeu a qualificação e ao agravamento da multa de ofício para 225%, produzindo, por consequência, a representação fiscal para fins penais, por entender que ocorreu, no caso, simulação em contrato de compra e venda de participação societária, disfarçada de subscrição de ações emitidas com ágio.

Neste ponto utilizei os fundamentos expendidos no PAT: 11040.001473/96-07, Recurso nº: 124.045, Acórdão nº: 103-21.047, de 16/10/ 2002, da lavra do ilustre Conselheiro PASCHOAL RAUCCI, a quem peço vênia para transcrever as bem articuladas razões de



decidir, cuja conclusão, no tocante à exasperação da multa, me alinho, por bem definirem a matéria.

Porque a discussão se fez no sentido de verificar se os procedimentos utilizados pelo contribuinte, seus propósitos e os resultados alcançados, se o conjunto de atos e fatos jurídicos implementados constituíram infração à legislação fiscal e, se estaria caracterizado o evidente intuitivo de fraude, tal como preceituado nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4502/64.

Responder a este questionamento implica em análise das correntes doutrinárias sobre elisão e evasão fiscal. Renomados tributaristas discordam conceitualmente embora apoiados em sólidos fundamentos teóricos. Mas esta incursão visa apenas a busca da verdade material e o firmamento de minha convicção.

Saltam dos autos o interesse da Recorrente de realizar um ato jurídico perfeito sem incidência tributária. Buscou o manto da legalidade tentando se albergar nas frestas que a própria lei oferecia (artigo 442, I, do RIR/99). Mas sua análise deverá abranger tanto a legislação constitucional quanto a infraconstitucional.

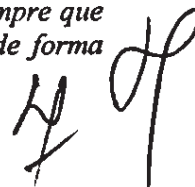
DIVA PRESTES MARCONDES MALERBI, em seu trabalho "ELISÃO TRIBUTÁRIA", publicado na obra "Textos Seleccionados para o XI CURSO DE APERFEIÇOAMENTO EM DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO" - Ed. Resenha Tributária - 1985, reportando-se a KARL LENS (Metodologia de la Ciencia del Derecho, Ariel, Barcelona, 1966), assim se manifesta: "os tipos descritos nas hipóteses de incidência podem ser "abertos" ou "fechados"; no tipo aberto, o fato ocorrido apenas deve-se coordenar ao tipo legal descrito na hipótese da norma, enquanto que no tipo fechado deve haver perfeita e rigorosa correspondência entre os aspectos essenciais do fato ocorrido com os definidos no tipo legal da norma, para que possa operar-se a subsunção.

No sistema aberto as normas estabelecem diretrizes gerais sob as quais se aplicarão a legislação tributária, com predominância para o resultado econômico, observando os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

Neste sistema o conteúdo econômico prevalece sobre os meios jurídicos utilizados, mais visível quando se observa "abuso de formas", como expressamente previsto no Código Tributário Alemão de 1977: "Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada" (§ 42).

Este código também acolhe, em relação aos negócios e atos simulados, o conceito da consideração econômica: "São irrelevantes para os fins da tributação os negócios e atos simulados. Se por meio de um negócio simulado se encobre outro negócio, leva-se em conta para fins de tributação o negócio encoberto." (§ 41, inc. 2º).

Com isto o sistema aberto deixa ao intérprete a análise da intenção que norteou o fato, e assim concluir pela incidência do tributo sempre que restar demonstrado o intuito de alterar a lei se utilizando de forma



jurídica não usual, com notório abuso da forma jurídica "(A.A. Falcão, in Fato Gerador da Obrigação Tributária, Ed. Revista dos Tribunais, 1971)".

Nos regimes fechados o princípio da legalidade estrita é quem predomina, com observância da lei formal, com reserva absoluta da lei, princípio da tipicidade cerrada dos quais decorrem os subprincípios da seleção, do exclusivismo e da determinação.(A.P.Xavier).

No sistema fechado há uma exata justaposição dos atos e negócios jurídicos celebrados, nos estritos termos da lei tributária, cuja interpretação se dará com o enfoque exclusivamente no fato impositivo. O que se observará será tão somente o fato ocorrido se subsumindo à hipótese legal."os caracteres que tenham sido contemplados pela lei (h.i.); os demais são desprezíveis por irrelevantes (Geraldo Ataliba, mencionado por Diva Malerbi, op. Cit.).

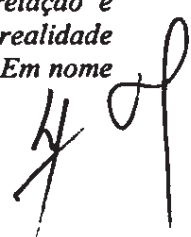
Por fim Gilberto de Ulhoa Canto ensina:"O legislador deve formular a norma de tal maneira que ela tenha o máximo de eficácia, abrangendo todas as situações econômicas de cada tipo. Entretanto, se ele não o faz, ao aplicador da norma falece poder para estender a sua incidência a hipóteses que, embora de conteúdo econômico parecido, não foram juridicizadas por dispositivo legal. O imposto deve levar em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo; mas, sendo sua exigibilidade a resultante necessária da lei, somente desta poderá emanar obrigação tributária, já que o fato gerador é ato, negócio ou situação por ela definido, e não o resultado da respectiva dimensão econômica enquanto não tenha por ela sido encampado."(ELISÃO E EVASÃO FISCAL, Cad. Pesq. Trib. n.º 13, Ed. Resenha Tributária, 1988, fls. 49/50).

O sistema brasileiro, é tido como "fechado", não permitindo a interpretação econômica na aplicação da legislação fiscal, tanto que o art. 74 do projeto do CTN, que a admitia, foi excluído do texto final. Referido dispositivo, que integrava o Capítulo IV – Da Interpretação da Legislação Tributária, estabelecia:

"A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes."

Justificando o dispositivo constou expressamente: "A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação em função dos resultados, efetivos ou potenciais, ainda que não nominalmente referidos na própria lei." Como essas disposições não integraram o Código Tributário Nacional vários autores entendem que não há respaldo para a consideração econômica na interpretação e aplicação da legislação tributária.

A. A.BECKER, referindo-se à interpretação das normas tributárias segundo a realidade econômica, informa que essa interpretação é também chamada de "construtiva", mas que "na verdadeira realidade faz é a demolição do que há de jurídico no direito tributário. Em nome



da defesa do direito tributário, eles matam o "direito" e ficam apenas com o "tributário" "(in Teoria Geral do Direito Tributário).

Mas a doutrina não proíbe, mesmo nos sistemas tributários fechados, a prática de procedimentos elisivos.

"Rubens Gomes de Souza, in Pareceres - 3 - Imposto de Renda, Ed. Resenha Tributária, 1976, ao distinguir "elisão" de "evasão", cita Randolph E. Paul, que define a "elisão" ("tax avoidance") como a atividade do contribuinte que procura, por meios lícitos, amoldar os fatos futuros ao objetivo de excluir ou reduzir a respectiva tributação; e como "evasão" ("tax evasion"), a atividade do contribuinte que procura, por meios que podem ser objetivamente lícitos, excluir ou reduzir o débito tributário decorrente de fatos pretéritos e, portanto, já existentes."

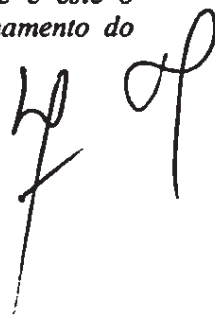
Nessa mesma obra às fls. 215 ensina: "Para resumir: a elisão consiste em evitar (portanto antecipadamente) obrigação tributária ainda não existente; evasão consiste em escapar-se (portanto posteriormente) de obrigação tributária já existente. O professor espanhol Narciso Amoros disse isso numa fórmula extremamente feliz: "A elisão é não entrar na relação fiscal. A evasão é dela sair: exige, portanto, estar, haver estado, ou podido estar dentro dela em algum momento."

Ricardo Mariz de Oliveira afirma que: "a melhor doutrina, surpreendendo esta distinção básica entre elisão e evasão, também acrescenta que a economia, para se ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal." (Evasão e Elisão Fiscal, Cad. Pesq. Trib. - Vol.13, pág. 150).

Esse tributarista, na linha de vários outros, lembra que a interpretação da lei tributária, pelos efeitos econômicos dos atos praticados, não cabe como regra geral no sistema brasileiro, pois sequer existe como norma expressa. Mas a intenção de economizar tributos é legal e os administradores das empresas, aos quais incumbe gerir os negócios sociais da forma mais rentável possível, devem ter em mente que deverão se utilizar do caminho jurídico mais factível, na conformidade dos arts. 153 e 154 da Lei 6404/76. Contudo, adverte que a linha divisória entre o lícito e o ilícito em muitas situações é extremamente tênue, o que exige cuidadosa análise de cada caso em particular. (Op.cit., págs. 152, 156, 157 e 164).

Luiz Carlos Andrezani, citado por R. Mariz, em parecer sobre o tema teceu as seguintes considerações:

"Afastadas as discussões sobre aspectos periféricos da questão, o ponto central que merece análise mais demorada, diz respeito à identificação da hipótese limite da chamada economia lícita, e correspondente ingresso no campo da simulação, já que é este o possível argumento que pode ser utilizado para questionamento do negócio pretendido.



A contextura da hipótese legal da simulação prevista no artigo 102 do Código Civil dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.

A par disso, subdivide-se doutrinariamente a simulação em absoluta e relativa. Diz-se absoluta, a simulação originada de ato praticado com o fito de nenhuma eficácia produzir e, para tanto, contém cláusula, declaração ou confissão não verdadeira. A simulação é relativa quando o ato praticado tem por objetivo encobrir, dissimular, um outro ato que possui natureza diversa.

No âmbito tributário, as situações encontradas suscitam, normalmente, as simulações da segunda espécie mencionada: pratica-se um ato – que irrompe legal e formalmente perfeito no mundo físico – mas que serve somente como embalagem e veículo para consecução de outro – dissimulado – este sim em conformidade com a real e interior vontade do agente." (Op. cit., págs. 165/166)."

Washington de Barros Monteiro lembra que a doutrina distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa. Na absoluta a declaração de vontade apenas transparece um ato jurídico, que vem desprovido da intenção das partes de efetuar aquele ato ("colorem habens, substantiam vero nullam"). É relativa quando a intenção de realizar algum ato jurídico é real, mas sua natureza é diversa daquele que, de fato, se realizou ("colorem habens, substantiam vero alteram"). (Curso de Direito Civil, Vol. I, Ed. Saraiva, 1993, pág. 209).

Ele diferencia simulação da dissimulação, mas diz que em ambos casos o autor quer o engano; na simulação, pretende encobrir uma situação inverídica. Na dissimulação pretende que não aflore a situação real. "Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara." (Op. cit., pág. 213).

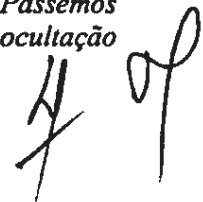
No caso dos autos houve o negócio jurídico de compra e venda de participação societária, bem capitulado pelo autuante se fez com base nos artigos 3º, § 2º, inciso IV da Lei 9718/1998; art. 247, 248, 251 e parágrafo, 418 e 426 do RIR/99, enquanto a Recorrente pretendeu se albergar no permissivo do inciso I do artigo 442 do RIR/99.

Mas, voltando aos comentários do ilustre Relator PASCHOAL RAUCCI, "é praticamente unânime o entendimento de que as situações que envolvem propósitos elisivos devem ser examinadas caso a caso, com ênfase para os elementos de prova carreados para os autos".

O autuante atribuiu ao ato de incorporação características de simulação. L.C.Andrezani, ao comentar sobre o tema ensina:

"No âmbito tributário, as situações encontradas suscitam, normalmente, as simulações da segunda espécie (relativa) mencionada: pratica-se um ato – que irrompe legal e formalmente perfeito no mundo físico – mas que serve somente como embalagem e veículo para consecução de outro – dissimulado – este sim em conformidade com a real e interior vontade do agente."

Por seu turno W.B. Monteiro (op. cit, pág. 210) leciona: "Passemos agora aos casos de simulação relativa, principiando pelo da ocultação



do caráter jurídico do ato. Vislumbra-se, nesse caso, dois aspectos distintos, o do ato que se aparentou fazer e do ato que na realidade foi feito, o fingido e o real, o invólucro e o conteúdo. Desfeito o ato aparente, roto o invólucro, cumpra examinar a validade do que restou, do conteúdo." Tratando de interpretação Ruy Barbosa Nogueira lembra que esta deverá ser a favor da lei sem benefício de ordem quer para o contribuinte ou para o fisco." (Da Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias - Ed. Revista dos Tribunais, 1965).

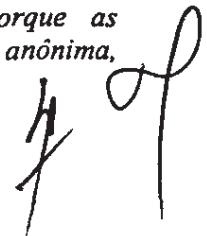
Nos autos, os autuantes instruíram o processo com uma série de dados e fatos mais do que suficientes para a caracterização de procedimento dissimulatório, para evitar a situação que se tipificou nos artigos 418 e 426 do RIR/99, tal como capitulado no auto de infração contestado. E não no permissivo do artigo 442, I do mesmo Regulamento conforme pretendido pela Recorrente.

No tocante à penalidade imposta, esta foi aquela cominada no art. 957, inc. II, do RIR/99, aplicável "nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502, de 30 de novembro de 1964", os quais, contemplam as hipóteses de intenção dolosa, quais sejam: "Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa." "Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa." "Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso". O dispositivo cuja base legal são os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64, deixa claro que a aplicação da multa agravada cabe nos casos onde o evidente intuito de fraude seja patente. A "evidência" preconizada na lei exige a certeza desta intenção.

A fraude tem que ser patente de tal sorte que não se duvide da má fé dos atos praticados, com o firme propósito de burlar a lei, o que não consegui enxergar no caso dos autos. Pareceu-se que a Recorrente pretendeu realizar o negócio usando a evasão que a lei concedia (inciso I do artigo 442), mas sob a qual não se albergava.

Assim entendo que a matéria sob exame compreendeu uma "simulação relativa" ou "dissimulação", e a doutrina maciçamente alerta para a dificuldade de definir, com precisão, a linha fronteira que separa o ato elisivo do negócio dissimulado.

Aqui lembrou o Ilustre Relator do acórdão que tomei por suporte em minhas presentes razões que é "comum recomendação de cautela, por parte do intérprete e aplicador da lei, pelas dificuldades práticas de se concluir por hipótese de evasão ou elisão, pois é insuficiente o elemento temporal (antes ou depois de ocorrência do fato gerador), especialmente em casos de simulação relativa, cuja determinação vincula-se, via de regra, a fatos, indícios e presunções, por isso que cada situação deve ser analisada isoladamente. "E mais uma vez o que me chamou a atenção neste caso foi a peculiaridade do negócio realizado. Nos casos julgados nesta Câmara tínhamos as simulações com realização de fusões/cisões/incorporações de empresas que nasciam e morriam em uma mesma ocasião. E aqui vemos uma empresa que se partiu mas continuou existindo, o que obriga a considerar tal fato. Diante desta circunstância, tenho dificuldades para caracterizar a "evidência" exigida pela lei, cumulada com o "intuito de fraude" (este de caráter manifestamente subjetivo), porque as operações ditas simuladas como se tratou de uma sociedade anônima,



todos os atos praticados impuseram divulgação e registro nos órgãos públicos, o que foi feito; todas as operações estavam devidamente lançadas na escrituração comercial e fiscal, foram cumpridas, junto à Receita Federal e demais órgãos públicos, as formalidades próprias aos atos de incorporação. O que não deixou dúvidas foi a intenção do Recorrente em economizar imposto. Ele praticou todos os atos que entendeu válidos, na forma da lei para tal fim. Não conseguiu materializar sua vontade mas este é outro aspecto da questão. Contudo não tenho segurança em afirmar que esteve configurado um "evidente" intuito de fraude, como saltou a vista nos casos anteriormente analisados por este Colegiado nos quais os negócios eram realizados apenas "de fachada" sem respaldo na verdade material. O Código Tributário Nacional, em seu Livro II - Normas Gerais de Direito Tributário, no capítulo IV onde trata da Interpretação e Integração da Legislação Tributária, deverá ser observado. O comando do "Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação." Para mim, cabe com perfeição.

Em face das diretrizes estabelecidas pelo art. 112 do CTN, acima transcrito, e ante as circunstâncias apontadas, entendo não estar configurada a evidência do intuito de fraude, exigência legal para agravamento da penalidade, a recomendar a aplicação da multa destinada às infrações não dolosas, prevista no art. 957, inciso I, do RIR/94, então vigente.

Por isto entendo que a qualificação da multa deverá ser excluída."

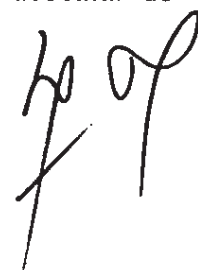
Portanto, ante a jurisprudência pacífica desta Câmara pela desqualificação da multa, deve ser reduzido o percentual de multa de ofício de 225% para 112,5%.

Excluída a qualificação da multa de ofício, o regime decadencial deve seguir os ditames do artigo 150 do CTN.

Quanto à decadência do direito de a Fazenda Nacional realizar as exigências, vejo que tem esta E. Câmara assentado o entendimento de que o IRPJ insere-se entre os tributos cuja modalidade de lançamento é definida pelo CTN no art. 150, vale dizer, lançamento por homologação, onde se leva em consideração a data da ocorrência do fato gerador do tributo.

Já há algum tempo, por conveniência da administração tributária, por facilitar os procedimentos arrecadatórios e pelo ingresso mais célere dos recursos, a quase totalidade dos tributos passou a submeter-se àquele regime de constituição do crédito tributário conhecido como "lançamento por homologação".

Destarte, nos tributos cuja exigência assim se opera, ocorrido o fato jurídico tributário descrito hipoteticamente na Lei, independentemente de manifestação prévia da administração tributária, deve o próprio sujeito passivo determinar o *quantum debeatur* do tributo e providenciar seu pagamento.



A autoridade tributária fica com o direito de verificar, *a posteriori*, a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo em relação a cada fato gerador, sem que, previamente, qualquer informação lhe tenha sido prestada.

A definição do regime de lançamento ao qual se submete o tributo é indispensável para determinar qual a regra relativa à decadência será aplicada em cada caso.

Em se tratando de lançamento por declaração, para a contagem do prazo quinquenal de decadência, impõe-se a observância do estatuído no art. 173, I, do CTN, *verbis*:

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

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

(Omissis)."

A regra prefalada, relativamente aos tributos lançados por homologação, é afastada, aplicando-se, nesse caso, o disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN:

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

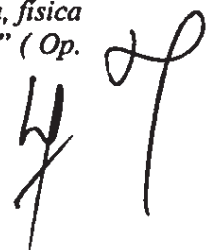
Como se percebe, o termo inicial da contagem do quinquênio decadencial passa a ser o momento da ocorrência de cada fato gerador que venha a ensejar o nascimento da obrigação tributária, não sendo condição necessária para tal enquadramento à existência de pagamento do tributo no período, pois desde esse momento dispõe o sujeito ativo da relação jurídica tributária do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Em defesa dessa tese, à qual nos alinhamos, trazemos à colação a sempre lúcida lição de Paulo de Barros Carvalho:

"Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da fazenda de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário." (Curso de Direito Tributário - Saraiva - 10ª edição - p. 314).

Do mesmo mestre, em reforço da idéia por nós esposada de tratar-se o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica de tributo lançado por homologação, pedimos vênias para transcrever:

"... O IPI, o ICMS, o IR (atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação." (Op. Cit. p. 284).



Os mesmos fundamentos são aplicáveis à Contribuição Social sobre o Lucro, apenas o prazo decadencial para essa contribuição é diferente, sendo de 10 anos, por força do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Com efeito, a partir do ano de 1991 o prazo decadencial para a exigência das contribuições sociais está determinado pela Lei nº 8.212/91, onde a previsão contida no artigo 45 estabelece o lapso temporal de dez anos para que a Fazenda Nacional efetue o lançamento de crédito tributário, *in verbis*:

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."

Este também é o entendimento do ilustre Professor Roque Antonio Carrazza, em seu Curso de Direito Constitucional Tributário, 17ª Edição - 02/2002, fls. 793/794, de onde extraio o seguinte excerto:

"Concordamos em que as chamadas "contribuições previdenciárias" são tributos, devendo, por isso mesmo, obedecer às normas gerais em matéria de legislação tributária".

Também não questionamos que as normas gerais em matéria de legislação tributária devam ser veiculadas por meio de lei complementar.

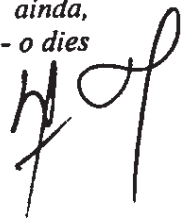
Temos ainda, por incontroverso que as normas gerais em matéria de legislação tributária devem disciplinar a prescrição e a decadência tributárias.

O que, porém, temos em dúvida é o alcance destas "normas gerais em matéria de legislação tributária", que para nós, nem tudo podem fazer, inclusive nestas matérias.

De fato, também a alínea b do inciso III do artigo 146 da CF não se sobrepõe ao sistema constitucional tributário. Pelo contrário, com ele deve se coadunar, inclusive obedecendo aos princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

O que estamos tentando dizer é que a lei complementar ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na carta suprema) nem, por outro, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um "cheque em branco" para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156, V do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (art. 173 e 174 do CTN) - o dies



a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá igualmente, elencar - como de fato elencou (art. 151 e 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária. Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado. Todos esses exemplos enquadram-se perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.

Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada economia interna, vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas.

Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas às diretrizes constitucionais. A criação in abstrato de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributárias, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma, poderá restringir, nem, muito menos, anular.

Eis porque, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais dependem de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.

Nesse sentido, os artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matéria reservada à lei ordinária de cada pessoa política.

Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal. No caso, para as "contribuições previdenciárias".

Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das "contribuições previdenciárias" são, agora, de 10(dez) anos, a teor, respectivamente, dos artigos 45 e 46 da Lei 8212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste de constitucionalidade."

Assim, tenho como ocorrida a decadência em relação às exigências com base no Imposto de Renda Pessoa Jurídica para os fatos geradores acontecidos em 27 de setembro de 1999 e 31 de julho de 1999, tributo e multa isolada, pois o contribuinte teve ciência do auto de infração em 19 de dezembro de 2004, fls. 05, mais de cinco anos, portanto.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício ao percentual de 112,5% e, por consequência, acolher a preliminar de decadência das exigências do IRPJ e da multa isolada do IRPJ.

Sala das Sessões-DF, em 01 de março de 2007.


NELSON LÓSSO FILHO



Voto Vencedor

Conselheiro, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Redator designado

Com a devida vênia do Sr. Relator, ousou divergir quanto a preliminar de decadência para as contribuições (CSLL, PIS e COFINS).

Assim porque entendo que a Lei no. 8.212/91, que estabeleceu a contagem do prazo decadencial para 10(dez) anos, não tem o condão, por força de observância do princípio da hierarquia da leis, de alterar o prazo prescrito pelo Código Tributário Nacional (Lei no. 5.172/66), eis que sabidamente lei complementar, em plano superior de regência da matéria em comento, em se tratando de exigências de conteúdo essencialmente tributário.

Ora, o que se discute é prazo para o lançamento da CSLL, do PIS e da COFINS, contribuições de natureza tributária, já reconhecidas pelo STJ, conforme:

"AI Recurso Especial no. 616.348 – MG (2003/0229004-0):

Relator: Ministro Teori Albino Zavascki

Recorrente: Companhia Materiais Sulfuroso – Matsulfur

Advogado: Cláudia Horta de Queiroz e Outro(s)

Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS

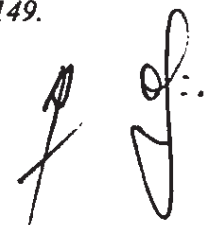
Procurador: André Gustavo B. Mota e Outro(s).

Ementa

Constitucional. Processual Civil e Tributário. Incidente de Inconstitucionalidade. Do artigo 45 da Lei no. 8.212, de 1991. Ofensa ao art. 146, III, b, da Constituição.

1.As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social(CF,art 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação de respectivos prazos. Consequentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei no. 8.212, de 1991, que fixou o prazo de dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições devidas à Previdência Social.

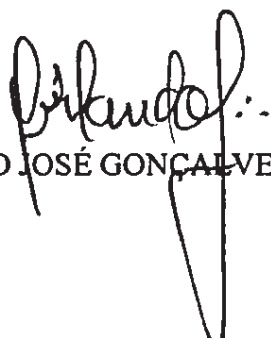
2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente." RDDT 149. p. 129



Desta feita, curvo-me ante o entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça, por compartilhar do mesmo fundamento quanto à natureza tributária das aludidas contribuições, pelo que o prazo de decadência a ser observado é aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional (Lei Complementar) , qual seja, cinco (05) anos e não como aplicado no presente auto, de dez (10) anos para as contribuições sociais.

Nesse sentido, voto para acolher a decadência para a CSLL, o PIS e a COFINS, na esteira do quanto proposto pelo Relator quanto ao IRPJ.

Sala das Sessões-DF, em 01 de março de 2007.


ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO 