



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

Processo n° 10840.722571/2011-21
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1201-002.110 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2018
Matéria IRPJ
Recorrentes SANTA ELISA PARTICIPAÇÕES S.A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2009

INTIMAÇÃO. RECEBIMENTO. ENDEREÇO DA CONTRIBUINTE. REGISTRO NA RFB. COMPROVAÇÃO POR AR. TEORIA DA APARÊNCIA. INTEMPESTIVIDADE DO RECURSO.

No caso de pessoa jurídica, o STJ admite há muito tempo a aplicação da teoria da aparência para as citações por oficial de justiça e pelos correios.

Do mesmo modo, a carta registrada enviada ao endereço constante do cadastro da pessoa jurídica junto à Receita Federal do Brasil, ainda que não recebida e assinada no aviso de recebimento (AR) por representante legal, supre a exigência de forma no ato de intimação.

MULTA QUALIFICADA. DÚVIDA QUANTO A OCORRÊNCIA DO ATO DOLOSO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 112 CTN.

Considerando-se que o art. 112 do Código Tributário Nacional prevê interpretação favorável da lei tributária que define infrações ou comine penalidades em casos de dúvida quanto às circunstâncias materiais do fato, à natureza da penalidade ou sua graduação, deve ser afastada a qualificadora na hipótese em que não resta caracterizada a prática de ação que vide impossibilita ou retardar a ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário por intempestivo e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Vencidas as conselheiras Eva Maria Los e Ester Marques Lins de Sousa que davam provimento ao recurso de ofício para manter a multa qualificada.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente convocado), Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, José Carlos de Assis Guimarães e Luis Fabiano Alves Penteado. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Rafael Gasparello Lima.

Relatório

No âmbito do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) n. 08.1.85.00- 2011-00227-0 (fl. 2), contra a contribuinte acima identificada foi lavrado auto de infração que exigiu Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), acrescidos de juros de mora, multa de ofício e multa de ofício qualificada.

O substrato do lançamento baseou-se em falta de contabilização de ganho de capital apurado em alienação de investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido e compensação indevida de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores, conforme quadro a seguir:

Tributo	Lançado	Multa ofício	Multa qualif.	Juros	Total
IRPJ	13.949.104,93	-0-	20.728.331,70	6.840.086,18	41.517.522,81
CSLL	4.927.921,44	-0-	7.391.882,16	2.427.001,30	14.746.804,90
CSLL	93.756,33	70.317,24	-0-	35.429,71	199.503,28
Total	18.970.782,70	70.317,24	28.120.213,86	9.302.517,19	56.463.830,99

Foi glosada a importância de R\$ 70.849.309,17, correspondente ao custo do investimento na Usina Moema, pertencente à impugnante e decorrente de ágio interno, destituído de propósito de negócio. Foram realizados ajustes da compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa nos períodos subseqüentes, em conformidade com a legislação.

Os demonstrativos de fls. 1129/1130 registram o valor glosado, a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

O ganho de capital antes referido foi obtido com a venda, ocorrida no dia 15/5/2006, que a contribuinte efetuou à Usiagropar Participações Ltda. de sua participação na Usina Moema.

O procedimento fiscal foi instaurado com o Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 5/6) que intimou a contribuinte a apresentar estatuto social e alterações, organograma da pessoa jurídica e a prestar informações relativas à incorporação da Elbelpar Agro Participações e Empreendimentos S.A. (Elbelpar Agro) e Elbelpar-Mo Participações e Empreendimentos S.A. (Elbelpar Mo), e da cessão onerosa de quotas da Usina Moema Açúcar e Álcool Ltda. para a Usiagropar Participações Ltda.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF, fls. 1097/1133) registra que a Santa Elisa Participações S.A. (Separ) assinou em 13/4/2006 com Usiagropar Participações Ltda. (Usiagropar) compromisso de transferir onerosamente 36,05% do capital social da Usina Moema Açúcar e Álcool Ltda. (Moema), em vista de que a Separ incorporaria Elbelpar Agro e Elbelpar Mo, que eram detentoras da participação na Moema.

Em 20/4/2006 a Separ incorporou a totalidade das ações, a valor de mercado da Elbelpar Mo e Elbelpar Agro. Quatro dias após a incorporação das ações, em 24/4/2006, a Separ incorporou a Elbelpar Mo e Elbelpar Agro. Posteriormente, em 15/5/2006, a Separ alienou à Usiagropar a participação de 36,05% na Moema, sem registrar lucro contábil sobre tal transação.

Segundo a fiscalização, a família Biagi detinha participação direta ou indireta tanto na contribuinte quanto na Elbelpar Mo e Elbelpar Agro (fls. 1099/1101).

Conforme consta do TFV, a impugnante fora constituída em 22/9/2004 com capital inicial de R\$ 10.000,00, tendo como acionista majoritária a Usina Santa Elisa S.A.

Em 29/10/2004 o capital social foi aumentado para R\$ 29.725.875,53, totalmente integralizado pela Usina Santa Elisa, mediante conferência de bens e direitos.

Em 5/4/2005 o capital foi novamente elevado para R\$ 44.725.875,53, com emissão de 3.332.497 ações ao preço de R\$ 4,501129, calculado com base em rentabilidade futura. Após os acionistas terem cedido gratuitamente o direito à subscrição a Companhia de Bebidas Ipiranga (CBI), acionista da Usina Santa Elisa, integralizou 2.506.068 ações, no valor de R\$ 11.280.136,13, restando 826.429 ações a integralizar.

Em 24/5/2005, após renúncia dos demais acionistas, a CBI integralizou o restante das ações, no valor de R\$ 3.719.863,82. Nesta data o capital foi novamente aumentado em R\$ 2.600.000,00, correspondente a 577.633 ações, integralizadas por Alebisa, após os demais acionistas terem renunciado.

Posteriormente a tais movimentações, em 13/4/2006, houve a cessão antes referida, da participação na Usina Moema, para a Usiagropar, que na qualidade de promitente cessionária acordou em efetuar pagamento de R\$ 79.688.626,83 (fls. 1103/5).

Da Assembléia Geral de 20/4/2006

Na Assembléia Geral Extraordinária realizada pela contribuinte em 20/4/2006 foram tratados alguns temas, desdobrados a seguir.

- aprovação do Protocolo de Incorporação de Ações e Justificação, celebrado com a Elbelpar Mo e a Elbelpar Agro em 20/4/2006

- nomeação da Setape Assessoria Econômica Ltda. (Setape) como empresa avaliadora para elaborar laudos de avaliação da contribuinte, da Elbelpar Agro e da Elbelpar Mo, baseado na metodologia do valor patrimonial ajustado, utilizando-se das demonstrações financeiras auditadas, do período de abril 2004 a abril/2005 e não auditadas, de fevereiro/2005 a março/2006;

- aprovação dos laudos de avaliação elaborados com base na metodologia descrita anteriormente, que apurou os valores de R\$ 75.775.000,00, R\$ 52.768.000,00 e R\$ 486.212.000,00, atribuídos à totalidade de ações de emissão de Elbelpar Mo, Elbelpar Agro e da contribuinte, respectivamente;

- aprovação da incorporação da totalidade das ações das incorporadas, visando convertê-las em subsidiárias integrais da contribuinte;

- aprovação o aumento de capital - que passou de R\$ 47.325.875,53 para R\$ 175.868.875,53, com emissão de 8.892.776 ações de diversas espécies -, que foi totalmente subscrito pelos acionistas da Elbelpar Agro e Elbelpar Mo e integralizado mediante a conferência da totalidade de ações de emissão da Elbelpar Agro e Elbelpar Mo.

Consta do TVF que a Companhia Energética Santa Elisa (Cese), controlada da contribuinte foi objeto de avaliação pelo método do fluxo de caixa descontado que, após ajustes, elevou seu valor de mercado de R\$ 88.439.000,00 para R\$ 485.465.000,00 (fl. 1112/3).

Em razão disso a contribuinte, como controladora da Cese, registrou como investimento naquela sociedade o valor de R\$ 397.026.000,00 tendo como contrapartida a contra patrimonial de Reserva de Reavaliação. Segundo consta do TVF, a avaliação a valor de mercado da contribuinte teve origem tão-somente nos ajustes efetuados na Cese, sua controlada, que também foi avaliada a valor de mercado.

Semelhante fato ocorreu com a Elbelpar Mo e a Elbelpar Agro.

A primeira possuía investimentos na Usina Moema, sua única investida, tendo o investimento sido elevado de R\$ 4.218.000,00 para R\$ 36.821.000,00. Em decorrência disso, houve aumento no valor patrimonial da Elbelpar Mo, de R\$ 32.603.000,00, representado exclusivamente pelos ajustes nas contas de investimento da Usina Moema.

A segunda possuía investimentos na Usina Moema, sua única investida, tendo o investimento sido elevado de R\$ 4.948.000,00 para R\$ 43.194.000,00. Em face de tal circunstância, houve aumento no valor patrimonial da Elbelpar Mo, de R\$ 38.246.000,00, representado exclusivamente pelos ajustes nas contas de investimento da Usina Moema.

Da Assembléia Geral de 24/4/2006 e do protocolo de incorporação da Elbelpar Mo e Elbelpar Agro

Na assembléia geral a contribuinte aprovou o protocolo de incorporação das sociedades empresárias Elbelpar Mo e Elbelpar Agro, ao mesmo tempo em que ratificou a nomeação da empresa que procedeu à avaliação das incorporadas, aprovou o laudo de avaliação e, por fim, aprovou as incorporações.

No mesmo dia da assembléia a contribuinte, a Elbelpar Mo e a Elbelpar Agro firmaram Protocolo de Incorporação e Justificação, que registra como capital integralizado os valores de R\$ 175.868.875,53, R\$ 43.171.482,10 e R\$ 14.404.242,91, respectivamente.

Segundo a fiscalização a operação atendeu, dentre outras, as condições adiante:

- o critério utilizado para a avaliação do patrimônio das incorporadas integrado pela incorporadora foi o valor do patrimônio líquido contábil, apurado com base nos balanços levantados em 31/3/2006;

- em razão de as incorporadas serem subsidiárias integrais da incorporadora, a incorporação foi realizada sem qualquer aumento no capital social da incorporadora;

- contratou-se para elaboração do laudo de avaliação do patrimônio das incorporadas a empresa Diretriz Tributária e Contábil S/C Ltda.

- consta dos laudos de avaliação da Elbelpar Mo e Elbelpar Agro que os acervos a serem incorporados ao patrimônio da Separ compreendem os bens, direitos e obrigações registrados nos livros contábeis em 30/3/2006, pelas importâncias de R\$ 43.171.482,10 e R\$ 14.522.208,73, respectivamente.

Da alienação para a Usiagropar da participação que a Separ detém na Usina Moema

Por meio da alteração contratual realizada em 15/5/2006 na Usina Moema ficou deliberada a transferência das quotas detidas por Elbelpar Mo e Elbelpar Agro para a Separ que, ato contínuo, retirou-se da sociedade transferindo 661.343 quotas de sua propriedade à Usiagropar que assim ingressou na sociedade. Na mesma alteração a Cese também transfere 85.939 quotas de sua propriedade à Usiagropar.

Do ágio interno

Registra o TVF que

...a Separ, empresa controlada pela família Biagi, emitiu novos títulos de capital social, títulos estes que foram subscritos pela própria família Biagi através da totalidade de suas participações societárias nas empresas Elbelpar Mo e Elbelpar Agro (100% de participação no capital social de ambas as empresas). Para a Separ, o custo de aquisição dos investimentos nas empresas Elbelpar Mo e Elbelpar Agro foi o valor do patrimônio líquido das mesmas acrescido de um ágio no valor total de R\$ 70.849 mil, ágio este gerado internamente, intragrupo, uma vez que tanto a Separ como a Elbelpar Mo e Elbelpar Agro eram empresas controladas pela família Biagi.

Segundo a fiscalização, o intangível decorreu da incorporação de ações de pessoas jurídicas avaliadas a valor de mercado sem qualquer desembolso verificado na referida operação, o que impede o reconhecimento contábil desse ágio.

O ágio gerado internamente não decorre de operação com propósito de negócio; não há qualquer forma de desembolso que dê amparo à existência de valor justo de ativo negociado entre partes independentes, ocorrência que não encontra respaldo na teoria contábil, tampouco no âmbito da CVM, que por meio do Ofício Circular CVM/SNC/SEP n. 1/2007, manifestou entendimento de que as transações envolvendo ágio gerado internamente não se revestem de substância econômica e independência entre as partes que justifique registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.

A operação tampouco encontra respaldo no âmbito do Conselho Federal de Contabilidade, pois pelo Princípio do Registro pelo Valor Original, previsto na Resolução CFC 750/1993, os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior. Assim, a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se os resultantes do consenso com agentes externos ou da imposição destes.

Dessa forma, o ativo intangível correspondente ao ágio apenas pode ser reconhecido se pago e adquirido de terceiros, não podendo ser reconhecido aquele que for gerado pela própria empresa ou dentro do conjunto de empresas sob controle comum.

A fiscalização considerou evidente o intuito, por parte do grupo econômico da Separ, em neutralizar o ganho de capital obtido com a venda de sua participação na Usina Moema à Usiagropar, após ter ocorrido a reorganização societária adiante caracterizada:

- avaliação a valor de mercado da Moema, única investida das empresas Elbelpar Mo e Elbelpar Agro, em 31/3/2011;

- incorporação das ações da Elbelpar Mo e Elbelpar Agro, pela Separ, registrando em sua contabilidade, a título de investimento, um valor inflado pelo ágio proveniente da reavaliação da Usina Moema, em 20/4/2011;

- incorporação das sociedades empresárias Elbelpar Mo e Elbelpar Agro pela Separ, registrando, em 24/4/2011, na contabilidade desta última um investimento na Usina Moema inflado pelo ágio;

- alienação em 15/5/2006, à Usiagropar, da participação que a Separ detinha na Usina Moema por valor próximo ao custo de aquisição, que se encontrava inflado pelo ágio, mascarando o lucro obtido nesta operação,.

- as operações foram realizadas em sequência, em curto espaço de tempo entre cada uma delas, com um único objetivo atingido ao término de todas etapas, a saber, a neutralização do ganho de capital em vista da criação de ágio interno;

- embora a justificativa apresentada pela contribuinte fosse a de obtenção de maior eficiência operacional, administrativa e financeira, aliadas à redução de custos, a fiscalização constatou que as sedes das empresas localizavam-se no mesmo endereço, elas não realizaram despesa com aluguéis, não possuíam empregados, tampouco houve qualquer desembolso a título de remuneração de dirigentes e do conselho de administração, o que afasta a alegação de que haveria redução de custos, pois eles inexistiam.

Por entender que a contribuinte teve intenção dolosa de fazer surgir ágio artificial com o objetivo de inflar o custo do investimento na Usina Moema e neutralizar tributariamente o ganho de capital obtido com a alienação utilizando-se de atos elaborados em curto espaço de tempo, cuja função foi distorcer o resultado final caso as partes não efetuassem o planejamento, ocasionando redução indevida de IRPJ e CSLL houve imposição de multa qualificada sob o fundamento de ter existido sonegação e fraude no procedimento adotado.

A autoridade fiscal intimou a contribuinte a retificar o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e o Registro de Apuração da Contribuição Social.

Formalizou-se representação fiscal para fins penais, autuada sob o processo administrativo n. 10840.722573/2011-11 e arrolamento de bens e direitos para acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo, autuado sob n. 10840.722572/2011-76.

Impugnação

Intimada da imposição tributária, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1142/1227 com alegação preliminar de:

- nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa em vista de que a fiscalização não indagou acerca dos motivos empresariais, operacionais e extra tributários que levaram-na a realizar suas operações da forma como foram implementadas, circunstância que fere o princípio do contraditório e da ampla defesa;

- nulidade decorrente de erro de sujeito passivo, pois com a desconsideração das sociedades Elbelpar Mo e Elbelpar Agro a venda das quotas da Usina Moema deveria ser considerada como sendo feita pelas pessoas físicas que detinham participação naquelas sociedades empresárias;

- nulidade decorrente de erro no enquadramento legal e na descrição dos fatos em face de que ao listar as normas infringidas a fiscalização não estabeleceu a necessária relação entre os conteúdos e os fatos que originaram a imposição tributária.

Antes de declinar as questões de mérito relativas a seu inconformismo a impugnante consignou em breve histórico que:

- no contexto da reorganização societária que ocorreu envolvendo dois núcleos da família Biagi as partes resolveram dividir seus negócios em dois segmentos, em que um deles (família Biagi I) cuidaria dos investimentos na impugnante e suas controladas e outro (família Biagi II), inclusive o senhor Maurílio Biagi Filho, cuidaria dos investimentos na Usina Moema;

- os integrantes da família Biagi I principiaram discutir a forma como se daria a alienação das quotas da Usina Moema, que detinham indiretamente, por meio da Elbelpar Mo e Elbelpar Agro;

- a Elbelpar Mo e a Elbelpar Agro foram constituídas mais de um ano antes da reorganização societária, com o propósito de servir de holdings puras da família Biagi I, para concentrar as quotas da Usina Moema que pertenciam aos seus integrantes e, assim permitir representação homogênea dos interesses do grupo na Usina Moema, principalmente

para fazer frente aos crescentes conflitos que surgiam com o senhor Maurílio Biagi Filho na administração da usina;

- outro aspecto relevante que surgiu com a decisão de alienar a participação na Usina Moema era o de manter e perpetuar os investimentos dos membros da família Biagi I, tendo a impugnante surgido como opção natural para canalizar e reaplicar os recursos que seriam obtidos com a alienação;

- a alienação das quotas da Usina Moema teria como consequência natural a desnecessidade de manutenção da Elbelpar Mo e Elbelpar Agro, daí porque a venda dessas sociedades surgiu como uma das opções para a família Biagi I;

- como a Elbelpar Mo e a Elbelpar Agro tinham como único ativo as quotas da Usina Moema, a venda das sociedades seria uma opção que permitiria à família Biagi I obter o mesmo preço cobrado na alienação das quotas da Usina Moema, desfazendo-se das holdings, com a carga fiscal de IRPF sobre ganho de capital a cargo dos integrantes da família;

- entretanto tal opção não atenderia à diretiva de manter os recursos em uma pessoa jurídica para que fossem reinvestidos em outros negócios;

- outra opção aventada seria a incorporação prévia da Elbelpar Mo e Elbelpar Agro pela Usina Moema, com a qual os integrantes da família Biagi I passariam a deter suas quotas na usina e poderiam vendê-las à Usiagropar, com carga fiscal de IRPF sobre ganho de capital;

- essa segunda opção também não atendia à diretiva de manutenção dos recursos em uma pessoa jurídica.

Em vista de que as opções de negócio antes relatadas não satisfaziam aos interesses, adotou-se a estrutura a seguir:

- incorporação de ações da Elbelpar Mo e Elbelpar Agro pela impugnante, a valor de mercado, fazendo com que ela se tornasse a única titular das sociedades e, ao mesmo tempo, passasse a ser detida diretamente pelas pessoas físicas da família Biagi I;

- incorporação das próprias holdings Elbelpar Mo e Elbelpar Agro pela impugnante, fazendo com que ela se tornasse detentora direta das quotas da Usina Moema que pertenciam à família Biagi I;

- por fim, alienação efetiva das quotas da Usina Moema pela impugnante. Arguiu que dessa forma a carga fiscal imposta às pessoas físicas da família Biagi I correspondeu ao mesmo IRPF que seria devido caso fosse adotada qualquer das outras formas antes descritas. Assim, cada pessoa física recolheu IRPF decorrente de ganho de capital, relativamente à diferença entre o valor de mercado da Elbelpar Mo e Elbelpar Agro e seus respectivos custos de aquisição.

A impugnante descreve detalhadamente e em ordem cronológica cada um dos passos dados cujo objetivo final foi a alienação das quotas da Usina Moema pela família Biagi I, já relatado anteriormente. Sobreleva registrar que alegou ter deixado às claras toda a estrutura que seria implementada para a venda das quotas da Usina Moema, razão por que deve ser afastada a conduta dolosa que a fiscalização suscitou para majoração da multa de ofício.

No mérito, a impugnante teceu as alegações a seguir.

Do custo de aquisição das quotas da Usina Moema, da incorporação de ações e da incorporação da Elbelpar Mo e Elbelpar Agro e da alienação do investimento na Usina Moema.

Segundo arguiu, a questão a ser tratada refere-se à possibilidade de utilizar o custo de aquisição na incorporação de ações da Elbelpar Mo e Elbelpar Agro na alienação de quotas da Usina Moema, afastando-se qualquer discussão acerca de amortização de ágio, que teria sido suscitada pela fiscalização, uma vez que a matéria a ser tratada decorre de incorporação de ações das sociedades Elbelpar Mo e Elbelpar Agro.

No que se refere à incorporação de ações, alegou que deve ser analisada sob dois pontos de vista, a saber, o dos componentes da família Biagi I que tiveram suas ações transferidas de uma sociedade a outra por força da incorporação de ações, e da pessoa jurídica que incorporou e recebeu as ações das sociedades Elbelpar Mo e Elbelpar Agro.

Da óptica dos membros da família Biagi I que tiveram as ações de sua titularidade incorporadas, houve uma substituição das ações antigas, da Elbelpar Mo e Elbelpar Agro pelas da impugnante, que à opção do contribuinte sujeitam-se à avaliação pelo valor patrimonial ou pelo de mercado, conforme autorizam o art. 23 e § 2º, da Lei n. 9.249, de 1995.

No caso vertente a avaliação das ações da Elbelpar Mo e Elbelpar Agro foi feita pelo valor de mercado, tendo os respectivos ganhos de capital resultantes da operação sido tributados pelo IRPF à alíquota de 15%, ressalvando-se que não foram considerados pela fiscalização quando do lançamento tributário.

Da óptica da impugnante, com a transferência das ações da Elbelpar Mo e da Elbelpar Agro por meio da incorporação, ela passou a deter investimento relevante nas empresas, de forma que o uso do método de equivalência patrimonial tornou-se obrigatório.

Em face da regra do art. 385 do RIR/1999, desdobrou o custo de aquisição do investimento em duas rubricas, uma delas representativa do valor do patrimônio e a outra, do ágio.

Arguiu que a fundamentação econômica do ágio está baseada na mais valia dos ativos da Elbelpar Mo e da Elbelpar Agro, conforme previsto no inciso I do § 2º do art. 385 do Rir/1999, que não foi objeto de questionamento por parte da fiscalização e que em sua essência ele não é causa, mas resultante do próprio custo de aquisição.

Posteriormente, com a incorporação da Elbelpar Mo e da Elbelpar Agro ao seu patrimônio, o ágio resultante do desdobramento do custo de aquisição decorrente da incorporação das ações passou a ter o tratamento fiscal previsto no § 1º do inciso I do art. 386 do Rir/1999, em contrapartida à conta que registrava os direitos que lhe deram causa.

Quando da alienação do investimento na Usina Moema a impugnante adotou como custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital o valor do patrimônio líquido pelo qual o investimento na usina estava registrado em sua contabilidade, com acréscimo do ágio resultante do custo de aquisição, registrado no momento da incorporação das ações da Elbelpar Mo e Elbelpar Agro, que passou a compor o custo do investimento da impugnante na Usina Moema com a extinção das duas sociedades.

Da necessidade de reconhecimento do ágio ainda que a Elbelpar Mo e a Elbelpar Agro fossem desconsideradas

Segundo a impugnante, ainda que a Elbelpar Mo e a Elbelpar Agro fossem desconsideradas o resultado seria como se ela tivesse recebido as quotas da Usina Moema por contribuição em aumento de capital, efetuada pela família Biagi, a valor de mercado.

Nesse caso a impugnante deveria desdobrar o investimento então detido diretamente na Usina Moema em valor de patrimônio líquido das quotas da usina e ágio.

Quanto ao ágio, deveria ser tratado como parte do custo de aquisição, a teor do que preceitua o art. 426 do Rir/1999.

No que se refere à baixa do investimento, as regras do art. 427 do Rir/1999 também teriam sido atendidas, uma vez que tal regra preceitua que a baixa de investimento relevante por alienação deverá ser feita pelo valor de patrimônio líquido levantado na data da aquisição ou em até 30 dias antes dessa alienação.

Do ágio interno

Segundo a impugnante a discussão que se instaurou não trata da amortização fiscal de ágio, mas do custo de aquisição. Citou doutrina para alegar que se a lei não proíbe a formação de ágio em operações entre partes relacionadas, as autoridades fiscais não podem glosar importâncias debitadas ao resultado sob o argumento de que o ágio apenas seria justificável em operações com terceiros, traduzidas em aquisição de ações ou quotas.

Conquanto a fiscalização tivesse fundamentado o lançamento na impossibilidade de a impugnante constituir ágio de si própria, não há indicação de norma contábil vigente à época em que ocorreram os fatos que ampare a imposição tributária. Todos os procedimentos adotados pela impugnante estavam amparados pelas disposições dos arts. 248 da Lei das S.A. e 385, 386 e 426, do Rir/1999.

O Ofício Circular CVM 01/07 foi publicado posteriormente aos fatos e veiculou orientações técnicas que não são de aplicação obrigatória sequer para companhias abertas, ressalvando-se que tratou de operações específicas de reavaliação espontânea de sociedades controladas ou coligadas.

Os atos normativos contábeis suscitados pela fiscalização não produzem efeitos fiscais pois nenhuma das entidades mencionadas tem competência para legislar sobre matéria tributária, com a ressalva de que a legislação tributária deve prevalecer sobre aquelas normas, sob pena de afronta ao princípio da legalidade.

O fato de não ter havido circulação de moeda em decorrência da incorporação de ações não desnatura sua natureza jurídica de aquisição, em vista de que o custo da impugnante foi a emissão de novas ações de seu capital, pelo valor de mercado das ações da Elbelpar Mo e Elbelpar Agro.

A aquisição de um bem ou direito a que se refere o art. 385 do Rir/1999 comporta interpretação mais abrangente da que fora adotada pela fiscalização, no sentido de que sua titularidade pode ser adquirida por meio do recebimento de um bem em contribuição a seu capital social.

A interpretação do acórdão 9202-00.662 proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais consolidou o entendimento de que a incorporação é uma alienação que deve estar sujeita à tributação quando realizada a valor de mercado.

Dessa forma, não seria possível considerar que para a família Biagi I teria havido uma alienação de suas ações, enquanto que para a impugnante, que figura como incorporadora das ações, essa mesma operação não representaria uma aquisição.

Sobre as operações terem sido realizadas em sequência pleiteou que o caso seja analisado sob a perspectiva do conjunto dos fatos jurídicos ocorridos, considerando-se as razões empresariais e extra-tributárias motivadoras das operações.

Alegou que o modo como as operações foram planejadas e estruturadas não se deu com finalidade ilícita, mas com o objetivo de promover a venda de negócio que não mais integrava o plano de negócios da família Biagi I e tornar possível a manutenção dos recursos na impugnante, o que possibilitaria seu fortalecimento e o investimento dos recursos decorrentes das operações.

O fato de as operações terem sido estruturadas em curto espaço de tempo, além de não encontrar óbice de natureza legal, ocorreu em razão de tratar-se de venda de participação societária com peculiaridades econômicas independentes de economia tributária.

A inexistência de estrutura operacional e administrativa da Elbelpar Mo e Elbelpar Agro decorre de ambas estarem voltadas à concentração do investimento das pessoas físicas da família Biagi I na Usina Moema, o que as caracteriza como holdings puras, que não necessitam ter empregados ou outros ativos além de participações societárias. A mera detenção de participação societária constitui seu propósito de negócio, amparado pela legislação tributária no art. 31 da Lei nº 11.727, de 2008.

O fato de a Elbelpar Mo e Elbelpar Agro terem sido constituídas mais de um ano antes das operações questionadas no auto de infração demonstra que não foram utilizadas com fins de economia tributária.

Quando a família Biagi I optou pela operação de alienação das quotas da Usina Moema não realizou procedimento abusivo ou excessivo passível de questionamento fiscal, tendo apenas exercido seu direito de estruturar uma alienação real e efetiva, praticada com terceiros e embasada em razões empresariais e econômicas verdadeiras.

Assim, “não cabe, portanto, qualquer tentativa da D. Fiscalização de caracterização da conduta da Requerente como indevida, uma vez que todos os atos por ela praticados, bem como pela Família Biagi I e pelas sociedades holdings estiveram sempre suportados pela legislação fiscal em vigor e por autorizada doutrina sobre a matéria”.

Da compensação do IRPF pago pelas pessoas físicas

Alegou que se as questões de fato e de direito suscitadas forem desconsideradas ao final, resulta que o IRPF pago pelas pessoas físicas em relação ao ganho de capital oriundo da incorporação das ações da Elbelpar Mo e da Elbelpar Agro seria indevido.

Citou jurisprudência administrativa que reconhece o direito de compensação dos valores arrecadados por pessoa física nos lançamentos efetuados contra pessoa jurídica. Caso a operação seja desconsiderada todo o imposto pago pelas pessoas físicas seria indevido, motivo por que pleiteou que em nome do princípio da razoabilidade e da economia processual o julgamento leve em conta os impostos recolhidos e autorize, de ofício, sua compensação com os valores lançados.

Da impossibilidade de aplicação da Teoria do “Propósito Negocial” e da “Substância sobre a Forma” por inexistência de previsão legal

Segundo a impugnante, ainda que o propósito de negócio não existisse a autuação fiscal não poderia desconstituir operação realizada em conformidade com a legislação em vigor, unicamente por conta das motivações econômicas.

Embora a fiscalização não tivesse se baseado em simulação ou abuso de direito para embasar a imposição tributária, a introdução do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN) pela Lei Complementar nº 104/2001 permite a desconsideração de atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Entretanto não se trata de legislação auto-aplicável, mas exige regulamentação por lei ordinária, que até o momento não ocorreu. Nesse sentido caminham o entendimento da própria Secretaria da Receita Federal, do então Conselho de Contribuintes e do Poder Judiciário.

Da multa e dos juros aplicados

A imposição da multa qualificada exige que se comprove por meio de provas diretas que as operações foram realizadas com evidente intuito doloso de retardar ou impedir o surgimento da obrigação tributária, o que não ocorreu no caso presente, em que a fiscalização presumiu sua existência para justificar a imposição da qualificadora. Tampouco existiu conduta contrária à lei, praticada de forma intencional pela impugnante. Nenhuma dessas condutas foi praticada, em vista de que:

- todas operações societárias foram registradas e levadas ao conhecimento dos órgãos competentes, na forma da lei;

- as operações foram lançadas na contabilidade das sociedades envolvidas, inclusive com pagamento de IRPF devido pela família Biagi I;

- a operação foi realizada com propósito de negócio, materializados em:

- a) concentração dos recursos financeiros resultantes da alienação no patrimônio da impugnante, e,

- b) simplificação e maior eficiência da estrutura societária do Grupo;

- o instrumento de Cessão de Quotas anteriormente declarava toda a operação que seria realizada.

Os negócios conferiram e transferiram direitos para seus verdadeiros titulares, contêm declarações, condições e cláusulas verdadeiras, nenhum documento foi antedatado ou pós-datado, tendo todos os atos lícitos sido realizados antes da ocorrência do fato gerador; as operações foram baseadas em razões empresariais extra-tributárias, o que afasta a figura de simulação.

No que diz respeito à cobrança de juros pela taxa Selic, a jurisprudência tem reconhecido sua inaplicabilidade para os créditos tributários, uma vez que tal taxa não foi criada por lei para tal finalidade.

Ao final, pleiteou acolhimento integral da impugnação escorada nas conclusões que sintetizam o que foi alegado, expostas a seguir:

- esta Impugnação é tempestiva e deve ser integralmente apreciada e acolhida em suas preliminares, bem como em suas razões de fato e de direito, que demonstram a total improcedência desta infundada exigência fiscal;

- preliminarmente, ficou demonstrado que a falta de questionamento da D. Fiscalização acerca de um dos principais fundamentos do presente Auto de Infração (falta de propósito negocial) representa verdadeiro cerceamento do direito de defesa da Requerente. Como visto, a Requerente não teve nem a oportunidade de se manifestar a respeito das razões empresariais e não tributárias que motivaram a sua operação, o que, por si só, é o bastante para a declaração da nulidade do presente Auto de Infração;

- ainda, ficou demonstrado também o erro de sujeito passivo e da matéria tributável – resultantes da desconsideração total da estrutura pela D. Fiscalização –, e o erro na descrição dos fatos e do enquadramento legal da infração – resultantes da aparente desconsideração parcial da estrutura pela D. Fiscalização. Assim, por também não preencher os requisitos trazidos pelo artigo 10 do Decreto 70.235/72, o presente Auto de Infração deve ser declarado nulo;

- nas razões de fato e de direito acima expostas, ficou muito claro que foi equivocada a premissa adotada pela D. Fiscalização na lavratura do presente Auto de Infração, de modo que este deve ser integralmente cancelado. A D. Fiscalização supôs, de modo completamente infundado, que as operações implementadas envolvendo a Requerente e as sociedades holdings Elbepar-Mo e Elbepar-Agro deveriam ser desconsideradas, por terem sido supostamente praticadas sem propósito negocial e com o exclusivo intuito de neutralizar um ganho de capital decorrente da alienação das quotas da Usina Moema;

- a verdade é que, ao contrário do que supôs a D. Fiscalização, foram justamente as razões empresariais e não-tributárias que motivaram a reorganização societária questionada pela D. Fiscalização. Tanto essa reorganização foi movida por razões não-tributárias que a Família Biagi-I poderia ter implementado outras estruturas societárias para a venda das quotas da Usina Moema sem qualquer participação da Requerente, chegando rigorosamente à mesma carga fiscal de 15% sobre o ganho de capital auferido por cada um de seus integrantes, tal como foi efetivamente recolhido na opção finalmente adotada;

- como visto, o ponto de principal divergência da estrutura implementada foi a incorporação das ações da Elbepar-Mo e Elbepar-Agro pela Requerente, a valor de mercado. Essa incorporação de ações a valor de mercado, no entanto, foi uma opção legal (artigo 23 da Lei 9.249/95) das pessoas físicas da Família Biagi-I e da Requerente. Como resultado da

incorporação de ações a valor de mercado: (a) as pessoas físicas auferiram um ganho de capital tributável (e tributado) pelo IRPF e; (b) a Requerente foi obrigada a desdobrar o seu custo de aquisição já incorrido na incorporação das ações da Elbelpar-Mo e Elbelpar- Agro (artigo 385 do RIR/99) em patrimônio líquido e ágio. Esse ágio, resultante do custo de aquisição da Requerente, foi fundamentado no valor de mercado dos ativos das sociedades holdings adquiridas;

- o custo de aquisição finalmente detido pela Requerente nas quotas da Usina Moema, portanto, existiria de qualquer forma, independentemente do tratamento fiscal atribuído ao ágio em questão. Ainda assim, o registro desse ágio segundo as normas fiscais em vigor e a posterior incorporação das sociedades holdings Elbelpar-Mo e Elbelpar-Agro ao seu patrimônio fizeram com que a Requerente ficasse obrigada a contabilizar o valor do ágio em contrapartida à conta que registrava os bens ou direitos que lhe deram causa. Como resultado da incorporação, a Requerente passou a deter participação direta na Usina Moema, pelo seu respectivo valor de mercado;

- em conformidade com a legislação tributária (artigo 386, inciso I, combinado com o § 3º, inciso I do mesmo dispositivo), quando da alienação das quotas detidas, pelo valor de mercado, na Usina Moema à Usiagropar, a Requerente adotou como custo de aquisição, para fins de apuração do ganho de capital: (a) o valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento na Usina Moema estava registrado na contabilidade da Requerente, somado do (sic); (b) ágio registrado no momento da aquisição da Elbelpar-Mo e Elbelpar-Agro, que passou a compor o custo do investimento da Requerente na Usina Moema após a incorporação das duas sociedades holdings;

- ainda que as sociedades holdings Elbelpar-Mo e Elbelpar-Agro fossem desconsideradas, o que se admite apenas por argumentação, o tratamento e os efeitos tributários da operação da Requerente seriam os mesmos: (a) as pessoas físicas da Família Biagi-I teriam reconhecido um ganho de capital tributável (artigo 23 da Lei nº 9.249/95) e; (b) o ágio resultante do custo de aquisição de uma suposta incorporação de ações da Usina Moema integraria, obrigatoriamente, o custo de aquisição da Requerente para fins de apuração do ganho de capital decorrente da alienação das quotas da Usina Moema (artigo 426 do RIR/99);

- o ágio gerado na incorporação das ações da Elbelpar-Mo e Elbelpar-Agro foi, portanto, mero resultado do custo de aquisição já incorrido pela Requerente ao emitir ações de seu capital social, equivalentes ao valor de mercado das ações das duas sociedades holdings, em favor das pessoas físicas da Família Biagi-I.

Ou seja, o ágio não é a causa do custo de aquisição, mas decorre do custo de aquisição da Requerente, de forma que o debate acerca da legitimidade ágio (sic) é irrelevante para o caso sob análise;

- ainda que o debate sobre a legitimidade do ágio fosse relevante para o caso sob análise, a Requerente demonstrou também que, ao tempo da operação (ano-calendário de 2006) não havia qualquer norma tributária ou contábil que vedasse o reconhecimento de ágio em operações dentro do mesmo Grupo Econômico;

- além de demonstrada a legitimidade das operações da Requerente, e seus respectivos efeitos tributários, toda a operação foi movida por verdadeiras razões empresariais que ultrapassam a economia tributária. A operação foi movida pelas seguintes razões negociais principais: (a) a intenção da Família Biagi-I de alienar suas quotas detidas na Usina Moema, que por razões societárias encontravam-se detidas pelas holdings, Elbelpar-Mo e Elbelpar-Agro; (b) a intenção da Família Biagi-I de se desfazer dessas holdings previamente à alienação

das quotas da Usina Moema, visto que estas perderiam sua função empresarial; e (c) a intenção da Família Biagi-I de que os recursos procedentes da venda das quotas da Usina Moema fossem mantidos na Requerente, podendo ser por ela utilizados para investimentos e fortalecimento de seus negócios;

- foi também demonstrado que, mesmo que as operações da Requerente não estivessem revestidas de um efetivo propósito negocial, o que se admite somente para argumentar, não poderia a D. Fiscalização pretender desconsiderar tais operações com base apenas nessa justificativa. No caso em exame, muito ao contrário, as razões empresariais foram tão relevantes que foi justamente em função delas que a estrutura levada a efeito pela Requerente está sendo questionada pela D. Fiscalização, já que antes dessa reorganização a Requerente não participava, nem mesmo indiretamente, do capital da Usina Moema;

- conclui-se, assim, que foram corretos todos os procedimentos adotados pela Requerente em relação à apuração do ganho de capital decorrente da alienação das quotas da Usina Moema. Todo o cálculo do seu custo de aquisição foi feito de acordo com as normas tributárias e contábeis em vigor no ano-calendário de 2006;

- ainda que o equivocado questionamento da D. Fiscalização seja considerado legítimo, o que se admite apenas por argumentação, todo o valor do IRPF pago pelas pessoas físicas da Família Biagi-I seria indevido, pois a desconsideração da estrutura da Requerente provocaria a reclassificação de rendimentos recebidos pela pessoa física como se tivessem sido recebidos pela Requerente.

Dessa forma, caso esse presente Auto de Infração seja julgado procedente, o que se admite para argumentar, pede-se que a D. Autoridade Julgadora autorize a compensação de ofício do imposto já pago pelas pessoas físicas da Família Biagi-I com o presente crédito tributário exigido da Requerente, em linha com o entendimento adotado pela jurisprudência administrativa;

- a multa agravada também não pode ser aplicada, já que não houve qualquer tipo de fraude ou sonegação, ou mesmo nenhuma forma de dolo ou má-fé. Muito pelo contrário, toda a operação da Requerente foi feita às claras e de forma transparente. Além disso, ainda que assim não fosse, o que se admite para argumentar, o valor exigido a título de multa neste caso é exageradamente elevado, ultrapassando todos os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser imediatamente reduzida;

- a taxa SELIC não pode ser aplicada aos créditos tributários e, se admitida a sua aplicação, só poderá incidir sobre o crédito tributário principal, não podendo recair sobre o valor da multa de ofício, que é penalidade e não tem natureza tributária.

Acórdão da DRJ/RPO

Em sessão de 29 de outubro de 2012 a 1ª Turma da DRJ/POR julgou procedente em parte a impugnação, mantendo os tributos lançados e exonerar o valor de R\$ 13.962.444,09 relativo à qualificadora da multa de ofício, sendo R\$ 10.266.503,01 de IRPJ e R\$ 3.695.941,08 de CSLL, para mantê-la no patamar de 75%, restando multa mantida no valor total de R\$ 14.228.087,01, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2009

ÁGIO. ORIGEM. PRESSUPOSTOS.

O ágio se origina de uma contraposição de receita para o vendedor e custo para o comprador, tendo por pressupostos a aquisição de participação societária e o fundamento econômico, em que se registram no ativo diferido as despesas incorridas que contribuirão para a formação de resultados de exercícios futuros.

GANHO DE CAPITAL. COLIGADAS. ÁGIO. ORIGEM. SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. PROPÓSITO DE NEGÓCIO. AUSÊNCIA.

Descabe ao adquirente registrar ágio de coligada, por faltarem-lhe os pressupostos, haja vista a ausência de substância econômica daquela operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as companhias envolvidas.

NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. DEVIDO PROCESSO LEGAL. PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

Improcedem as argüições de nulidade por ausência de motivação, cerceamento do direito de defesa, respeito ao devido processo legal se o lançamento demonstra de forma clara a razão fática e jurídica da desconsideração dos fatos, elementos e esclarecimentos apresentados.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. DOLO DEMONSTRAÇÃO. AUSÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

Inexistindo no lançamento demonstração da fraude praticada, de modo a caracterizar a intenção dolosa, é improcedente o agravamento da multa.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.

A cobrança de juros de mora está em conformidade com a legislação vigente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2009

LANÇAMENTO REFLEXO.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

Foi apresentado Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário

Em 04/03/2013, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário no qual ratifica seus argumentos de Impugnação além de alegar que teria sido intimada da decisão de primeira instância administrativa apenas quando seu patrono, devidamente constituído nos autos, teve vista dos autos do processo administrativo, o que se deu em 1º de março de 2013 (fl. 1875).

Resolução n. 1101-000.117

O documento de fls. 1.739 dos autos trata de certidão em que se lê que o sujeito passivo não teria apresentado Recurso Voluntário, o que determinou a **transferência dos créditos tributários que teriam sido acometidos pela preclusão para o Processo Administrativo n. 15594.720012/2013-85**, que também foi inserido em pauta na presente assentada.

A razão pela qual a autoridade fiscal que subscreve o ato que consta da citada fl. 1739 afirmou a inexistência de Recurso Voluntário reside no fato de que, à fl. 1734, existe Aviso de Recebimento da decisão da instância a qua que teria sido recebido no endereço da contribuinte no dia 10 de dezembro de 2012, sendo que efetivamente não houve apresentação de irresignação no trintídio subsequente a essa data.

Conforme informa o relator Conselheiro Benedicto Celso Benicio Junior, no referido Aviso de Recebimento, é possível visualizar que o respectivo código de rastreamento é RA377815464BR, assim como é possível vislumbrar o carimbo e a assinatura da recebedora, a Sra. Marcela Savoia, cujo RG é 34.390.5760.

Apenas em 4 de março de 2013, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário no qual alega que, em verdade, teria sido intimada da decisão de primeira instância apenas em 01/03/2013 (fl. 1875).

Em razão de tal dúvida, em 11/02/2014 a 1º Turma da 1º Câmara resolveu através da Resolução 1101-000.117 converter tanto o presente quanto o Processo Administrativo n. 15954.720012/2013-85 em diligência para que fosse apurada a autenticidade do documento de fl. 1880 – ainda que isso demande o envio de ofício aos Correios para dirimir a controvérsia –, bem como para que as autoridades preparadoras tragam aos autos o documento que dê conta do status da encomenda atrelada ao Código de Rastreamento RA377815464BR.

Da resposta à diligência

Em cumprimento as solicitações contidas nestas diligências, os Correios foram instados a prestar informações mediante Ofício nº 663/2014/DRF/RPO/Secat/EQCCT RM, de 24,07,2014, e-fls. 1915-1917. Assim, os Correios expediram o Ofício 02318/2014-SUGED/GEDIS/DR/SPI, de 07.11.2014, no seguinte sentido (fl. 1920):

Em atenção ao ofício em referência, através do qual Vossa Senhoria solicita informações a respeito da entrega do objeto postal registrado sob nº. RA377815464BR, postada em 07/12/2012, informamos que a impossibilidade de atendimento, visto que o prazo de guarda da Lista de Objetos Entregues ao Carteiro (LOEC), documento comprobatório da entrega, é de doze meses. Desta forma, não temos mais como fornecer as informações solicitadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Admissibilidade

Da Tempestividade do Recurso Voluntário

Conforme informado no relatório, parte do crédito tributário em discussão chegou a ser transferido para o **Processo Administrativo n. 15594.720012/2013-85 em razão da ausência de apresentação do Recurso Voluntário.**

Isso porque, segundo a autoridade fiscal, há nos autos um Aviso de Recebimento da decisão da DRJ que indica o recebimento no endereço da ora Recorrente em 10/12/2012, contudo, o Recurso Voluntário fora apresentado apenas em 04/03/2013, portanto, fora do prazo de 30 dias.

Verifiquei tal comprovante de AR nos autos onde consta o código de rastreamento é RA377815464BR, a data de recebimento (10/12/12) e a pessoa que a recebeu - a Sra. Marcela Savoia, cujo RG é 34.390.5760.

Processo nº 10840.722571/2011-21
Acórdão n.º 1201-002.110

S1-C2T1
Fl. 11

AVISO DE RECEBIMENTO - AR		Etiqueta com código de barras ou Número de Registro do Objeto RA377815464BR	
ENDEREÇO PARA DEVOLUÇÃO DESTE AR		 RA377815464BR	
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM RIBEIRÃO PRETO-SP Av. Dr. Francisco Junqueira, 2625, Jardim Macedo Ribeirão Preto-SP 14091-902 SECAT/DRF/RPO-SP		USO EXCLUSIVO DOS CORREIOS	
DESTINATÁRIO		TENTATIVAS DE ENTREGA	
SANTA ELISA PARTICIPAÇÕES S.A AV. ANTÔNIO DIEDERICHSEN, 400- SALA 303 JARDIM AMÉRICA RIBEIRÃO PRETO- SP 14020-250 RA377815464BR Intimação n.º 0740/2012/DRF/RPO/SECAT/EQCCT 10840-722.571/2011-21 Nome e assinatura do receptor Marcela Savoia RG: 34.390.576-0		<input type="checkbox"/> - Mudou-se <input type="checkbox"/> - Desconhecido <input type="checkbox"/> - Recusado <input type="checkbox"/> - Não Procurado <input type="checkbox"/> - Número Inexistente <input type="checkbox"/> - End. Insuficiente fatores <input type="checkbox"/> - Informado pelo Médico <input type="checkbox"/> - Outros:	
KEILA/ ANA RG do Receptor 		Data de entrega 10/12/12 Rubrica e Matrícula do empregado 8.891.902-1	
		 	

O presente processo e também o Processo Administrativo n. 15954.720012/2013-85 foram convertidos em diligência para que fosse apurada a autenticidade do referido comprovante de Aviso de Recebimento, contudo, conforme relatado ao norte, a resposta dos correios em nada ajudou.

Assim, cabe a este Conselheiro analisar se tal comprovante de Aviso de Recebimento deve ou não ser considerado para fins de início de contagem do prazo para apresentação do Recurso Voluntário.

Para tal análise, entendo que devemos seccionar o documento em questão em seus variados elementos - autenticidade, local (endereço de entrega), data de recebimento e pessoa que a recebeu.

Primeiramente, ressalto que não tenho nos presentes autos, evidências que me possam levar à conclusão de que o Aviso de Recebimento constantes dos autos não é verdadeiro.

Se por um lado a resposta dos correios em nada ajudou para o deslinde da questão, por outro, isso não significa que tal ausência de esclarecimentos adicionais seja o suficiente para que a conclusão vá no sentido de que o Aviso de Recebimento não é verdadeiro.

Ora, se assim fosse, diante da resposta dos correios, bastaria então alegar a invalidade do AR para que esta fosse aceita sem maiores ressalvas se tal análise ocorresse após 12 meses que é o prazo pelo qual os correios mantém a documentação suporte arquivada.

Desta sorte, a simples alegação pela Recorrente não me parece suficiente para invalidar um documento juntado aos autos num processo administrativo federal. Veja, não se trata aqui de um embate entre duas partes privadas, onde, eventualmente, poderia haver abuso ou má-fé de uma das partes.

Estamos aqui diante de um documento dos Correios que fora juntado aos autos pela própria Administração Pública e não é preciso divagar muito sobre a presunção de autenticidade e veracidade dos atos da Administração Pública.

Assim, afastamos a possibilidade de questionamento da veracidade do documento de Aviso de Recebimento (AR) juntados aos autos do presente processo.

Indo além, no tangente ao local de entrega do aqui combatido Aviso de Recebimento, não houve alegação da Recorrente no sentido de que o endereço estava incorreto e que não é o mesmo que consta no cadastro junto à Receita Federal do Brasil.

Assim, o endereço também não seria um elemento que invalide o documento em questão.

Com relação à data do recebimento, não há qualquer rasura ou falta de qualidade na imagem do documento que coloque em xeque que o AR foi efetivamente recebido em 10/12/12. Assim, também não é este o elemento que invalida tal intimação.

Por fim, trouxe a Recorrente argumentos de que a pessoa que recebeu a intimação e que assina o AR, a Sra. Marcela Savoia, não tem qualquer relação com a Recorrente, seja como procuradora ou mera funcionária.

Tal alegação me parece irrelevante, tendo em vista que, conforme acima abordado, o endereço de entrega está correto.

Isso porque, temos que aplicar aqui a Teoria da Aparência segundo a qual é deve ser validado o ato praticado por pessoa que se apresenta como representante da pessoa jurídica, ainda que não esteja devidamente legitimada para tanto. Assim, considera-se válida a intimação recebida por pessoa que esteja no estabelecimento sem manifestar qualquer ressalva quanto à ausência de poderes de representação.

Seria impossível proceder a qualquer intimação ou citação, ainda mais se efetuada pelos correios, se tal teoria não fosse aplicada e aceita. Não é crível que seja exigido que um funcionário dos correios faça uma análise de procuração e documentos societário de uma empresa, para a entrega de uma intimação.

A teoria da aparência é me parece estar intimamente ligada aos princípios da instrumentalidade (arts. 188 e 277 do CPC), lealdade e boa-fé processual (art. 5º do CPC), in verbis:

“Art. 5º Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé.”

“Art. 188. Os atos e os termos processuais independem de forma determinada, salvo quando a lei expressamente a exigir, considerando-se válidos os que, realizados de outro modo, lhe preenchem a finalidade essencial.”

“Art. 277. Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.”

No caso de pessoa jurídica, o STJ admite há muito tempo a aplicação da teoria da aparência para as citações por oficial de justiça e pelos correios.

Do mesmo modo, a carta registrada enviada ao endereço constante do cadastro da pessoa jurídica junto à Receita Federal do Brasil, ainda que não recebida e assinada no aviso de recebimento (AR) por representante legal, supre a exigência de forma no ato de intimação.

Desta sorte, tendo a intimação sido recebida no endereço da ora Recorrente que consta nos registros da Receita Federal do Brasil, não há como negar-lhe validade.

Diante do exposto, tenho como intempestivo o Recurso Voluntário apresentado.

Recurso de Ofício

O Recurso de Ofício se refere, basicamente, ao afastamento da multa qualificada de 150% para o patamar de 75%, tendo em vista que os julgadores de 1ª instância entenderam pela ausência de dolo por parte da contribuinte.

Tendo em vista meu integral alinhamento ao entendimento dos julgadores da DRJ no tangente ao afastamento da multa qualificada, adoto o respectivo trecho do acórdão recorrido.

Da multa aplicada

Marco Aurélio Greco (op. cit., págs. 249 e seguintes) leciona que a imposição de multa mais onerosa supõe a “ocorrência inequívoca de dolo no seu mais puro sentido penal”.

Conforme o jurista, se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido – que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável -, não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

Considerando que a autoridade fiscal buscou nas figuras da fraude e da sonegação o substrato para imposição da multa majorada, no que diz respeito à fraude, vale destacar as considerações que o professor Marco Aurélio Greco faz acerca da questão.

Segundo ele na hipótese de fraude dois aspectos demonstram sua inaplicabilidade à quase totalidade dos casos de efetiva fraude à lei. Uma delas suscita o interesse imediato, em vista da relação com o caso presente, a saber, as situações de planejamento fiscal em que o contribuinte pratica fato gerador cujo regime tributário seja mais brando, que tem sua conformação mantida desde o início, como no caso presente, em que a

série de alterações estatutárias resultou na incorporação da Usiagropar pela Usina Moema, daí resultando a amortização do ágio.

Para que seja aplicada penalidade qualificada, pela ocorrência de fraude, o tipo deve estar devidamente descrito, enquadrado e exhaustivamente comprovado.

No que se refere à sonegação entendo que para caracterizá-la é imprescindível que se demonstre ter o agente praticado deliberadamente atos com a intenção de iludir a administração tributária, produzindo ou omitindo falsa imagem de sua conduta tributária, mediante simulação, ocultação ou outro ardil, com a finalidade de descumprimento da obrigação tributária.

Não consegui identificar a subsunção dos atos praticados pelos envolvidos no processo aos verbos impedir e retardar, caracterizadores dos tipos previstos nos arts. 71 e 72 da Lei n. 4.502/1964.

No que se refere à ocorrência do fato gerador, não restou caracterizada a prática de ação visando impossibilitar a execução, o prosseguimento ou oposição de qualquer forma de obstáculo, ou, ainda, alguma forma de retardamento do fato gerador. Houve publicação dos atos, registro contábil das operações e informação à administração tributária.

Tampouco vislumbrei a incidência de alguma forma de exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto, evitar ou diferir seu pagamento.

Colho excerto do voto prolatado pelo conselheiro Paschoal Raucci, no Acórdão n. 103-21.046, no âmbito do julgamento do processo nº 11040.0001472/96-36, da Terceira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes:

(...)

54. O comando legal que remete aos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4502/1964, delimita a aplicação da multa agravada aos casos de evidente intuito de fraude. (grifo no original)

55. A “evidência” indicada na lei exige que o intuito de fraude aflore com tal clareza que não se possa por em dúvida ter havido má-fé nos atos praticados, com inequívoco propósito de violar disposição legal.

(...)

59. O que não padece de dúvidas é a intenção do contribuinte em economizar imposto, tendo ele praticado todos os atos que entendeu válidos, na forma da lei.

Se conseguiu o “desideratum” é outro aspecto da questão, mas daí a afirmar- e estar configurado um “evidente” intuito de fraude há, no meu juízo, um considerável distanciamento.

Considerando-se que o art. 112 do Código Tributário Nacional prevê interpretação favorável da lei tributária que define infrações ou comine penalidades em casos de dúvida quanto às circunstâncias materiais do fato, à natureza da penalidade ou sua graduação, voto pelo afastamento da qualificadora para reduzir a multa imposta a 75% (setenta e cinco por cento) sobre os tributos lançados.

Conclusão

Diante do exposto, NÃO CONHEÇO do Recurso Voluntário em razão de sua intempestividade e CONHEÇO do Recurso de Ofício para no MÉRITO NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator