



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

Processo n° 10940.000510/2004-52
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.049 – 1ª Turma
Sessão de 11 de novembro de 2014
Matéria IRPJ e OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOPACO SOCIEDADE PARANA COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2000

Ementa:

NULIDADE - LANÇAMENTO - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. Não provada a preterição do direito de defesa e nem do devido processo legal, e não sendo feridos os artigos 10, 59, 18, § 3º e 31 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento e de decisão de primeira instância.

SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - SIMULAÇÃO. Os negócios jurídicos envolvendo as reorganizações societárias de que tratam os fatos, com subscrição de ações com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao aumento de capital, precedida de pacto simulatório, e sem vivência dos riscos do negócio jurídico, revelam uma verdadeira alienação de participação societária e caracterizam a simulação, nos termos do art. 102, e seu inciso II, do Código Civil de 1916, uma vez que os atos formais são apenas aparentes e diferem do negócio efetivamente praticado. Tais atos não são oponíveis ao fisco, e nessa situação é devido o tributo incidente sobre o ganho de capital obtido com a alienação do investimento.

PENALIDADE - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOB BASE ESTIMADA. Não cabe a aplicação concomitante da multa proporcional, incidente sobre o tributo apurado e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, § 1º, inciso IV, quando calculadas sobre os mesmos valores, apurados em procedimento fiscal. Incabível a exigência da multa isolada.

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INEXISTÊNCIA - IMPROCEDÊNCIA - As operações societárias praticadas pela recorrente, desqualificadas pelo FISCO porque imputadas de

dissimuladas (simulação relativa) - porém tidas como possíveis em face de parcela da doutrina e de decisões ainda recentes deste Tribunal, que sustentam tratar-se de negócio jurídico indireto -, pelas suas próprias características, não pode ser considerada como praticadas com evidente intuito de fraude, inclusive porque realizadas com toda publicidade que os atos exigiram.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplica-se às exigências reflexas, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.

Recurso Especial do Procurador provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, recurso provido. Vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Júnior e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado).

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonsêca de Menezes – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, VALMIR SANDRI, VALMAR FONSECA DE MENEZES, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO (Suplente Convocado), JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, ANTONIO LISBOA CARDOSO (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARA0.10, LEONARDO MENDONÇA MARQUES (Suplente Convocado), PAULO ROBERTO CORTEZ (Suplente Convocado) e OTACÍLIO DANTAS CARTAXO (Presidente à época do julgamento). Ausentes. Justificadamente, os Conselheiros KAREM JUREIDINI DIAS e JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR.

Relatório

Adoto, por oportuno e suficiente, o relatório da decisão recorrida, o qual transcrevo, a seguir, em excertos:

“Trata o presente . processo, de auto de infração ; que resultou na exigência do IRPJ do ano-calendário de 1999 e da CSLL. Foi aplicada multa de ofício de 150%. O auto de infração foi lavrado em 29.03.2004. As infrações são as seguintes:

a) Falta de contabilização do ganho de capital apurado na alienação de investimento, avaliado pelo valor do patrimônio líquido, gerando, em consequência redução indevida do lucro, no valor tributável de R\$ 30.204.705,60, gerando o IRPJ de R\$ 7.257.176,40. Foi adicionado o ganho de capital indevidamente

deduzido, a base de cálculo da CSLL e calculado 93,6573% sobre a base, obtendo-se a CSLL devida de R\$ 3.547.932,91;

b) Multa isolada de 150%, por falta recolhimento do IRPJ e da CSLL, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balancetes de suspensão ou redução. Enquadramento legal nos arts. 222, 843 e 957 § único, inciso IV, do RIR/99;

c) Multa isolada de 150%, por falta de recolhimento do IRRF sobre valores distribuídos aos sócios, sujeitos ao recolhimento na fonte. Em 08.06.99, foram distribuídos aos sócios, a título de dividendos antecipados referentes a venda de CFI, o montante de R\$ 31.452.000,00, os quais não foram tributados, nem sofreram retenção na fonte, em virtude de terem sido considerados me7a distribuição de lucros, os quais não são tributáveis. Deveria ter havido retenção do Imposto de Renda na Fonte, já clue houve distribuição do tributo devido, como se fosse lucro não tributável pelos beneficiários. Assim, aplicou a multa isolada a que se refere o art. 957, inciso II, § relativos ao ganho de capital na venda da CFI multiplicados por 0,275 (27,5% de alíquota). O lançamento desta multa foi considerado improcedente conforme decisão de primeira instância e é objeto de recurso de ofício.

O Relatório de Fiscalização parte integrante do auto de infração, traz as informações necessárias à compreensão das razões do lançamento que a seguir relato.

Em relação aos fatos, em síntese:

a) Em 03.08.98 foi constituída a empresa Semenesone Comercial Ltda, com capital social de R\$ 100,00. Em 19.02.99, os sócios transferem suas participações para as holding Dantepack e Badenwiller (grupo espanhol IF) que no mesmo ato aumentam o capital social para R\$ 20 milhões e alteram a razão social para Fosforeira Brasileira Ltda (Fosforeira Ltda). A aquisição da empresa foi justificada com o argumento de que resolveram investir no Brasil e preferiram uma empresa já constituída, por ser um procedimento mais célere;

b) A empresa SOPACO, era uma holding, que tinha como função reunir seis grupos de sócios controladores da Companhia de Fósforos Irati (CFI), atual Fosforeira Brasileira S/A, cujo objeto social era a indústria de fósforos entre outros. A SOPACO em março de 1999 possuía 99,1% de seu capital social;

c) Em 10.03.99, a holding SOPACO constituiu outra holding, a CFI Participações Societárias S/A (nas citações seguintes é denominada NEWCO), com capital de R\$ 100,00 dos quais R\$ 94,00 foram integralizados pela SOPACO e R\$ 6,00 foram integralizados pelos sócios da empresa, a razão de R\$ 1,00 dada. O objetivo social era a participação em outras sociedades;

d) Em 31.03.99, a CFI aprova sua cisão. De acordo com a Ata da 58ª AGE, a empresa houvera desenvolvido ao longo de anos, dois setores distintos dentro de sua estrutura: o setor de industrialização de fósforos e o setor agro-florestal.

empresa após estudos concluiu que seria orande interesse dos acionistas a exclusão de seu patrimônio do setor florestal para incorporação em outra sociedade, que veio a ser a Sopaco Reflorestamentos S/A, cujo capital social pertencia em 99,91% à SOPACO;

e) Em 06.04.99, de acordo com a Ata da 1. AGE, a NEWCO aprova o aumento do capital social de R\$ 100,00 para R\$ 6.155.268,00, mediante a emissão de ações, inscritas totalmente pela SOPACO, tendo os demais acionistas, renunciado ao direito de preferência. A integralização se deu, em bens, ou seja, sua participação na CFI. Foi nomeada para avaliação dos bens a serem integralizados a empresa Carrilho & Cafa. relli Consultoria e Planejamento S/C, a qual procedeu a avaliação cujo laudo foi aprovado pela AGE. Segundo o laudo o valor da participação da SOPACO na empresa CFI (99,91%) equivale aos R\$ 6.155.268,00;

f) Em 14.05.99, a empresa Arthur Andersen Avaliações Ltda, entrega aos cotistas da Fosforeira Ltda, laudo de avaliação dos bens do ativo imobilizado da CFI, na data base abril de 1999, que foi avaliado pelo valor de mercado de R\$ 34.141.566,00. Segundo a Fosforeira, este laudo justificou o ágio pago na subscrição das ações, que se deu a seguir;

g) Em 25.05.99, conforme ata da 2'. AGE, a NEWCO aumentou seu capital em R\$ 36.217.200,00. Foram emitidas 1.046.114 ações ordinárias nominativas e sem valor nominal, a par das 6.155.268 existentes emitidas pelo valor de R\$ 1,00 cada. As novas ações foram emitidas com ágio, com preço de emissão no valor aproximado de R\$ 34,62. Esse valor foi fixado, segundo a AGE, "com fundamento na rentabilidade de resultados futuros da Companhia". Os então atuais acionistas renunciaram ao direito de preferência em favor da acionista Fosforeira Ltda do grupo espanhol IF, que subscreveu integralmente o aumento de capital;

h) Com essa operação, a controladora SOPACO teve sua participação de 99,91% diluída para 85,5%, enquanto que a Fosforeira Ltda, que subscreveu integralmente o aumento de capital ingressou com 14,5% do capital social.

A Fosforeira Ltda escriturou em 25.05.99, a débito da conta de ativo permanente "investimentos" designada Cia. de Fósforos Irati, cujo histórico indica "valor debitado c/c Banco Santander ref. pagto. a CFI Participações Societárias referente a aquisição participação na empresa Cia. de Fósforos Irati (CFI)", no valor de R\$ 36.217.200,00, cuja contrapartida foi um crédito na conta de ativo circulante, designada Banco Santander:

i) A escrituração do ágio na Fosforeira Brasileira Ltda, se deu em 31.10.99, no valor de R\$ 29.405.404,00, a débito da conta ágio investimentos e a crédito da conta Cia. de Fósforos Irati, subsistindo a participação da empresa Fosforeira Ltda na Cia. de Fósforos Irati no montante de R\$ 6.811.796,00;

j) Em 27.05.99, dois dias depois, pela 3'. AGE é aprovada a emissão da NEWCO com a retirada da SOPACO, com o cancelamento de 6.155.268 ações ordinárias nominativas sem

valor nominal, equivalente a sua participação, mas com a redução do capital social em R\$ 36.217.200,00, passando de R\$ 42.372.468,00 para R\$ 6.155.268,00. A Fosforeira Ltda, passa a controlar a CFI, possuindo 99,9% de seu capital social;

k) Em 30.06.99, a CFI incorpora sua controladora NEWCO, conforme 4. AGE da CFISA e 60 a . AGE da CFI. Em 29.11.99, os sócios da Fosforeira Brasileira Ltda, deliberam pela incorporação da Fosforeira pela CFI. Entre os motivos ensejadores da incorporação, consta a maior integração e unidade administrativa, comercial e financeira, bem como na redução dos custos administrativos operacionais.

Em 13.12.99, muda a razão social para Fosforeira Brasileira S/A.

(...)

Apresentada a impugnação, em decorrência da análise das alegações e da documentação trazida a lume pela impugnante, por meio do despacho de fls. 1667- 1670 foi determinada pela DRJ, a realização de diligência visando ao fornecimento de esclarecimentos acerca do laudo de avaliação da CFI (fls. 309-310) para fins de integralização de capital na empresa NEWCO, e para apresentação da ata referida na cláusula 7.2.3. do Contrato de Subscrição de Ações e Outras Avenças (fls. 1591).

Essa diligência resultou na apresentação da ata de fls. 1577-1681 e nos esclarecimentos constantes do doc. de fls. 1686-1691.

A empresa responsável pelo laudo de avaliação da CFI (Carrilho & Cafareli) esclareceu que conforme art. 21 da Lei nº 9.249/95 e art. 1º, parágrafo 1º da Lei nº 9.430/96, ao dispor sobre as operações de incorporação, fusão ou cisão definiram que os bens e direitos seriam avaliados pelo valor contábil ou de mercado, opção do contribuinte. E, da mesma forma, o art. 21 da Lei nº 9.249/95, ao tratar dos bens e direitos do ativo de pessoa jurídica entregues a sócios ou acionistas, a '111_116 Lie devolução de participação no capital tem idêntico entendimento.

Devido ao fato de constar na ata recém trazida aos autos referência proposta original formulada em 30.06.98, pelo Grupo Iberoamericano de Fomento S/A e reiterada em 17.09.98, por meio do despacho de fls. 1696, foi determinada a realização de nova diligência com vistas à obtenção desses documentos, que se encontram acostados às fls. 1704 e 1705. Nessa oportunidade a impugnante encaminhou o documento de fls. 1701-1703, reiterando que as propostas iniciais foram superadas, porque as relações das partes se regem exclusivamente pelas disposições do contrato de subscrição de ações e outras avenças, e que os documentos anteriores devem ser descartados, porque o negócio celebrado não foi aquele objeto da proposta inicial do Grupo IF.

Destaca o relator do voto condutor do acórdão que o citado contrato, evidencia o verdadeiro objeto do contrato, pois a impugnante recebeu urna proposta formal para a compra da totalidade das ações da NEWCO. No contrato que documentou o negócio (fls. 1578) constou expressamente que o objeto da transação é a transferência de 99,908611% das ações da CIF detidas pela impugnante (através de sua subsidiária NEWCO) para a Fosforeira Ltda. Constou também, fls. 1590, que a conclusão das operações objeto do contrato conferem à Fosforeira Ltda, diretamente, título bom e válido sobre as ações representativas de 100% do capital social da NEWCO, e indiretamente título bom e válido sobre as ações

representativas de 09,908611% do capital social da CFI, em ambos os casos, livre e desembaraçado de quaisquer reivindicações e direitos.

(...)

A Delegacia de Julgamento proferiu decisão, assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica -

IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa: SIMULAÇÃO. ALIENAÇÃO DA TOTALIDADE DAS AÇÕES DE EMPRESA

CONTROLADA, SIMULADA DE SUBSCRIÇÃO DE PARTE DO CAPITAL. INOCORRENCIA DE NEGÓCIO INDIRETO.

Por se tratarem de realidades mutuamente excludentes, é impossível ocorrer, em um mesmo negócio jurídico, a alienação de uma fração e do todo de uma mesma coisa. Logo, se existirem versões distintas para um mesmo negócio, uma compreendendo a venda da fração, e a outra a venda do todo, uma delas deve ser descartada. Se as partes estabeleceram livremente em contrato irrevogável, irrevogável e sujeito a execução específica: (i) que o negócio jurídico versava sobre a transferência da totalidade das ações de uma determinada empresa (coisa); (ii) o preço e a forma de pagamento respectivos; (iii) que a conclusão das operações objeto do contrato deveria conferir it adquirente, diretamente, título bom e válido sobre as ações representativas de 100% (cem por cento) do capital social da empresa aludida; e (iv) que o prego somente seria disponibilizado depois que essa situação se encontrasse consolidada, é inequívoco que esse materializa o verdadeiro negócio jurídico por força do qual essa transferência veio a se operar, ainda que a denominação dada ao contrato atribua natureza diversa ao negócio. Em contraposição, trata-se de evidentes negócios simulados — e não de negócios indiretos — o conjunto de operações societárias pelo qual as mesmas partes antes aludidas formalizaram o ingresso da adquirente na empresa a ser adquirida, integralizando como capital o preço combinado pelo total do capital social, mas subscrevendo ações correspondentes a apenas 14,53% do capital e, logo em seguida, promoveram a sua cisão, de sorte que a alienante saiu com todo o dinheiro recém-aportado, enquanto a adquirente permaneceu como a única proprietária da empresa adquirida.

*EVIDÊNCIAS DA SIMULAÇÃO. As evidências de que se trata de negócios simulados são as seguintes: a) inexistência do elemento volitivo dos negócios jurídicos simulados, posto que as partes, ao subscrever as ações e ao promover a cisão se encontravam obrigadas a fazê-lo, de forma irrevogável, irrevogável e sujeita a execução específica; não eram livres, portanto, para decidir sobre a conveniência de tais atos e, eventualmente, deixar de praticá-los, ou praticá-los de forma diversa, posto que deviam obediência até à redação das atas **previamente minutasdas;** **b) desconformidade entre a vontade***

declarada de subscrever apenas 14,53% das Kb- es do capital, quando o concerto de vontades estava voltado para a alienação de 100% do capital; c) não-efetividade da integralização do capital subscrito, posto que o valor respectivo chegou a ser depositado em conta bancária aberta em nome da empresa a ser adquirida, mas permaneceu bloqueado para ser liberado diretamente à empresa alienante, somente após a concretização do verdadeiro negócio, ou seja, quando a adquirente se encontrasse revestida da condição de proprietária de 100% das ações; e d) declaração, na ata que registrou a cisão, de que esta foi motivada por desentendimentos na condução do negócio, quando se tratava de mero cumprimento de obrigação irretratável e irrevogável sujeita a execução específica.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETTARIA. O resultado positivo obtido na alienação total de investimento em sociedade controlada consubstancia ganho de capital tributável.

GANHO DE CAPITAL POR ALTERAÇÃO DO PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL DE SOCIEDADE CONTROLADA. INOCORRÊNCIA. Tratando-se de negócio cujo resultado final declarado pelas partes implica a transferência de cem por cento das ações da sociedade controlada, descabe cogitar a ocorrência de ganho de capital por alteração no percentual de participação da investidora no capital da investida, porque nesse conceito não se inclui a alteração de cem por cento para zero por cento.

ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDA. MULTA ISOLADA Caracterizada a falta de recolhimento obrigatório por estimativa do IRPJ ou da CSLL do mês de maio de 1999, mantem-se a exigência da multa isolada por estimativa não recolhida.

MULTA DE OFÍCIO Apurada a falta de recolhimento de saldo do imposto ou da contribuição devidos com base no lucro real anual, é cabível a imposição da multa de ofício sobre o imposto ou a contribuição social exigidos no lançamento de ofício.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. Constatada a existência de simulação nos atos opostos ao Fisco para fins de incidência tributária, esta deve recair sobre os negócios jurídicos verdadeiramente buscados e alcançados pelas partes. Nessa hipótese, aplica-se a multa qualificada de 150%.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999

Ementa: DECORRÊNCIA. Versando sobre as mesmas ocorrências aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1999

Ementa: MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. DISPENSA. Apesar de o IRPJ e a CSLL devidos não

poderem ser distribuídos a título de lucro, sujeitando-se à tributação na pessoa física dos sócios, é incabível, por inexistência de previsão legal expressa no ano de 1999, a imposição de multa isolada à fonte pagadora que deixar de proceder A retenção e recolhimento do IRRF.

Lançamento Procedente em Parte

(...) “

A Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apreciando recurso voluntário da contribuinte, proferiu decisão, assim ementada:

“NULIDADE - LANÇAMENTO - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA, Não provada a preterição do direito de defesa e nem do devido processo legal, e não sendo feridos os artigos 10, 59, 18, § 30 e 31 clio42”ecreto no 70.235172, não há que se falar em nulidade do lançamento e de decisão de primeira instância.

SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES COM AGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SIMULAÇÃO. Os negócios jurídicos envolvendo as reorganizações societárias de que tratam os fatos, com subscrição de ações com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao aumento de capital, precedida de pacto simulatório, e sem vivência dos riscos do negócio jurídico, revelam uma verdadeira alienação de participação societária e caracterizam a simulação, nos termos do art. 102, e seu inciso II, do Código Civil de 1916, uma vez que os atos formais são apenas aparentes e diferem do negocio efetivamente praticado. Tais atos não são oponíveis ao fisco, e nessa situação é devido o tributo incidente sobre o ganho de capital obtido com a alienação do investimento.

PENALIDADE - MULTA ISOLADA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOB BASE ESTIMADA. Não cabe a aplicação concomitante da multa proporcional, incidente sobre o tributo apurado e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, § 1º, inciso IV, quando calculadas sobre os mesmos valores, apurados em procedimento fiscal. Incabível a exigência da multa isolada. MULTA QUALIFICADA EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE — INEXISTÊNCIA IMPROCEDÊNCIA As operações societárias praticadas pela recorrente, desqualificadas pelo FISCO porque imputadas de dissimuladas (simulação relativa) porém tidas como possíveis em face de parcela da doutrina e de decisões ainda recentes deste Tribunal, que sustentam tratar-se de negócio jurídico indireto -, pelas suas próprias características, não pode ser considerada corno praticadas com evidente intuito de fraude, inclusive porque realizadas com toda publicidade que os atos exigiram.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplica-se as exigências reflexas, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão de sua intima relação de causa e efeito.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício.

Por unanimidade de votos, REJEITAR, as preliminares alegadas e, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício a 75% e excluir a multa isolada (...) “

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpor recurso especial com base no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da antiga Câmara Superior de Recursos Fiscais, que diz respeito à contrariedade à Lei ou à evidência da prova, nos seguintes termos:

“(...

Como restará demonstrado adiante, a decisão ora impugnada merece reforma, pois contrariou a lei (art. 44, II, da Lei n2 9.430/96 e arts. 71 a 73 da Lei n2 4.502/64) e a prova constante dos autos.

DA CONTRARIEDADE A LEI

0 v. acórdão ora recorrido, proferido pela Colenda Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, fundamentou-se basicamente em três argumentos para afastar a autuação no caso em apreço:

I) as operações realizadas pela contribuinte foram dotadas da máxima carga de publicidade, inclusive com informação ao Fisco de sua ocorrência;

II) as operações foram realizadas com base em doutrina e jurisprudência que lhe atestavam a validade e eficácia; e

III) aplica-se à situação trazida a julgamento o disposto no art. 112 do CTN, segundo o qual a legislação que comina penalidades deve ser interpretada favoravelmente ao contribuinte em caso de dúvida nas hipóteses que enuncia.

A referida decisão deu parcial provimento ao recurso para reduzir ao patamar de 75% a multa isolada qualificada de 150%, o que resultou na negativa de vigência do artigo 44, inciso II (atualmente § 1º - Medida Provisória n2 351, de 22 de janeiro de 2007), da Lei n2. 9.430/1996, cujo teor é o seguinte:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71 72 e 73 da Lei re 4.502, de 30 de

novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

No caso concreto tem-se que examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/66 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II.

Da leitura dos autos, constata-se inequivocamente que as condutas praticadas pela autuada se inserem no conceito de fraude em sentido estrito constante do art. 72 da Lei nº 4.502/66, ou seja, a contribuinte praticou ações dolosas tendentes a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a evitar o pagamento do tributo.

Em primeiro lugar, cumpre deixar registrado que o acórdão recorrido se manifestou no sentido que o verdadeiro negócio jurídico, correspondente à vontade negocial das partes, era a alienação da sociedade CFI da Sopaco para as sociedades uruguaias controladas pelo grupo espanhol IF, através da Fosforeira Brasileira Ltda. Acontece que, com a finalidade de não pagar o tributo devido relativo ao ganho de capital auferido na operação descrita, foram realizadas várias operações, como se verá a seguir:

a) em 19.02.1999, as holdings uruguaias Dantepack e Badenwiller adquiriram o controle da sociedade brasileira Semesone Comercial Ltda. e, no mesmo ato, aumentaram o capital social desta de R\$ 100,00 para R\$ 20.000.000,00 e alteraram a razão social da controlada para Fosforeira Brasileira Ltda, que ficou sob a gerência da Dantepack;

b) em 10.03.1999, a Sopaco constituiu a holding CFI Participações Societárias S.A., cujo objetivo social seria a participação em outras sociedades;

c) em 31.03.1999, a CFI (sociedade cujo controle foi alienado para as sociedades uruguaias mencionadas) aprova sua cisão. O patrimônio relativo ao setor florestal foi incorporado pela Sopaco Reflorestamentos S.A., da qual a autuada participava com 99,91% do capital social. Nesse ponto, importante notar o Termo de Constatação (fls. 605), segundo o qual a intenção de transferência do setor de indústria de fósforos às sociedades uruguaias já estava confirmada por declaração do advogado da Sopaco;

d) em 06.04.1999, a CFI Participações Societárias S.A. aprova aumento do capital social de R\$ 100,00 para R\$ 6.155.268,00, mediante emissão de ações que viriam a ser subscritas pela Sopaco. A integralização, feita no ato de subscrição, se deu com a participação dessa sociedade na CFI. Em suma, o controle da CFI passa a ser da CFI Participações Societárias S.A. Curioso notar que o valor do novo capital social referido é justamente o mesmo da antiga participação da Sopaco na CFI

e) em 25.05.1999, a CFI Participações Societárias S.A. aprova novo aumento de capital social, passando agora para R\$ 42.372.468,00, com a emissão de 1.046.114 ações ordinárias nominativas e sem valor nominal, a par das 6.155.268 já existentes. Estas foram emitidas por R\$ 1,00 cada, enquanto

aquelas foram emitidas com ágio, pelo valor de R\$

34,620700994 cada, devendo ser integralizadas em setenta e duas horas. Quem subscreveu essas ações foi a Fosforeira Brasileira Ltda (sociedade controlada pelas sociedades uruguaias), em cuja contabilidade constava o seguinte histórico "valor debitado c/c Banco Santander ref. pgto. à CFI Participações societárias referente à aquisição participação na empresa Cia de Fósforos Irati (CFI)", fato que demonstra que o valor pago foi a título de aquisição do investimento diretamente na empresa CFI;

f) dois dias depois, em 27.05.1999, a CFI Participações Societárias S.A. aprova sua cisão, com a retirada da Sopaco, que se concretizou mediante o cancelamento de 6.155.268 ações ordinárias nominativas e sem valor nominal, equivalente à participação da autuada. Com a cisão, foi reduzido o capital social da sociedade cindida para R\$ 6.155.268,00. A Sopaco, na mesma data, aprovou a incorporação do patrimônio cindido e, com isso, a Fosforeira Brasileira Ltda passou a controlar a CFI (99,9% do capital social).

Ora, há prova nos autos de que todas essas operações foram feitas com muita cautela e por profissionais experientes. Ou seja, cada atitude foi conscientemente avaliada e praticada. Enfim, ao efetuar ou participar de todas essas operações a contribuinte tinha a consciência e vontade de realizar conduta tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a evitar o pagamento do tributo.

O fato de as operações terem sido dotadas da máxima carga de publicidade, inclusive com informação ao Fisco de sua ocorrência não afasta a intenção do sujeito passivo de não pagar o tributo devido.

Com efeito, ninguém pratica atos simulados gratuitamente, mormente se tais podem ter repercussão tributária. Sem dúvida a simulação, no caso em apreço, teria como efeito, como teve, o não pagamento de tributos devidos.

Por outro lado, para a caracterização da simulação não é essencial que o negócio simulado tenha sido feito "is escondidas". Pelo contrário, em inúmeros casos aos negócios praticados se dá ampla publicidade, sem que se afaste a intenção de dissimular o verdadeiro negócio querido.

Ademais, o argumento segundo o qual as operações foram realizadas com base em doutrina e jurisprudência que lhe atestavam a validade e eficácia não pode prosperar.

Em primeiro lugar, porque eventuais opiniões doutrinárias e esparsas decisões administrativas não podem ir de encontro ao que determina a lei.

Por outro lado, o reconhecimento da simulação impede que se possam levar em consideração os pretensos ensinamentos doutrinários e decisões administrativas que, aliás, foram utilizados pela contribuinte no caso em tela justamente para afastar a ocorrência do intuito simulatório.

Outrossim, a afirmação de que deve ser aplicado o art. 112 do CTN situação trazida a julgamento não tem fundamento. Falta ao caso em apreço qualquer dos pressupostos de aplicação do art. 112 do CTN, cujo teor se transcreve:

"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:

I - à capitulação legal do fato;

ii - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

Senhores Conselheiros, ficou amplamente demonstrado que as operações praticadas pelo sujeito passivo ou de que este participou foram simuladas e tinham como finalidade evitar o pagamento dos tributos devidos. Quer dizer, a própria Câmara "a quo" não teve dúvidas quanto à ocorrência de simulação no caso em apreço.

Da mesma maneira, as provas carreadas aos autos deixam claro que a contribuinte tinha a consciência e vontade de realizar conduta tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a evitar o pagamento do tributo.

Em suma:

a conduta praticada pela autuada está prevista nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64;

a natureza e as circunstâncias matérias do fato ocorrido, bem como a natureza e a extensão dos seus efeitos ficaram devidamente esclarecidos nos autos;

a Sopaco praticou os atos simulados e com isso furtou-se ao pagamento dos tributos devidos, não havendo dúvidas sobre autoria, imputabilidade e punibilidade dos atos assim praticados;e

d) a penalidade aplicável e pecuniária e tem sua qualificação prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.

Dessa forma, conclui-se pela impossibilidade de redução da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

CONCLUSÕES

Tudo considerado, conclui-se que:

i) as condutas praticadas pela contribuinte foram simuladas e esconderam o verdadeiro negócio jurídico, correspondente à vontade negocial das partes, que era a alienação da sociedade CFI da Sopaco para as sociedades uruguaias controladas pelo grupo espanhol IF, através da Fosforeira Brasileira Ltda;

ii) ao efetuar ou participar de todas essas operações a contribuinte tinha a consciência e vontade de realizar conduta tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a evitar o pagamento do tributo;

iii) para a caracterização da simulação não é essencial que o negócio simulado tenha sido feito "às escondidas" Pelo

contrário, em inúmeros casos aos negócios praticados se dá ampla publicidade, sem que se afaste a intenção de dissimular o verdadeiro negócio querido;

iv) o reconhecimento da simulação impede que se possam levar em consideração os pretensos ensinamentos doutrinários e decisões administrativas que foram utilizados pela contribuinte no caso em tela justamente para afastar a ocorrência do intuito simulatório;

v) falta ao caso em apreço qualquer dos pressupostos de aplicação do art. 112 do CTN;

vi) as condutas praticadas pela autuada se inserem no conceito de fraude em sentido estrito constante do art. 72 da Lei n 2 4.502/66; e

vii) a autoridade autuante agiu de acordo com as normas aplicáveis ao caso, realizando o seu dever de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

(...)”

Em resumo, o que ora se submete a esta Colenda Corte é a apreciação da redução, pela Câmara a quo, da penalidade aplicada, de 150% para 75%, como exposto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes, Rlator

Por bastante esclarecedor, transcrevo, a seguir, o voto da eminente Conselheira Albertina Silva Santos de Lima, relatora, que ficou vencida, naquela ocasião:

“ (...)

São três os pontos objeto de discussão: a validade dos negócios jurídicos que envolveram as reorganizações societárias e a respectiva caracterização de simulação, a qualificação da multa de ofício, e a exigência da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

O grupo espanhol estava interessado em adquirir a parte de indústria de fósforos da empresa CFI que era controlada pela recorrente. Para tanto, houve a cisão da CFI, de forma a permanecer na CFI apenas a indústria de fósforos o que implicou na constituição da empresa SOPACO REFLORESTAMENTO.

Ate esse ponto, nada a estranhar. Estaria pronta a empresa para ser negociada. Entretanto, em seguida foi constituída a NEWCO, com capital social de RS 100,00, e a seguir foi aumentado o capital social, integralizado pela SOPACO, com sua participação na CFI, pelo valor contábil corrigido de RS 6.155.268,00. Após, houve uma subscrição de capitai de RS 36.217.200,00. A Fosforeira Lida, subscreveu ações que

representam 14,5% do capital, com ágio de R\$ 33,62 por ação. A SOPACO passou a deter 85,5% das ações, com o valor nominal de R\$ 1,00. Após foi aprovada a cisão da NEWCO (em AGE, na qual compareceram acionistas representado 100% do capital social), e em consequência a SOPACO se retirou da sociedade levando consigo o valor de R\$ 36.217.200,00. Tudo foi minuciosamente planejado, inclusive com celebração de contrato, em que todas as etapas foram estabelecidas.

A contribuinte, em outras palavras, defende que no sistema jurídico brasileiro, os tipos de incidência são fechados, não sendo possível a interpretação da legislação tributária, sob o enfoque econômico, mas, apenas sob o enfoque jurídico da hipótese de incidência.

Não se pode negar que a maioria dos doutrinadores entende que o sistema tributário brasileiro é do tipo "fechado", relacionado com o princípio da tipicidade, e conseqüentemente não é admitida a interpretação econômica na aplicação da legislação fiscal. Nos sistemas tributários fechados, a grande maioria dos doutrinadores admite a prática de procedimentos elisivos. Mas, reconhecidamente,

linha divisória entre elisão e evasão é muito tênue.

Da jurisprudência, localizei um acórdão, que trata de negócio jurídico indireto e caracterização de simulação. Trata-se do acórdão 103-21.047, de 16.10.2002, cujo brilhante voto teve como relator o Conselheiro PASCHOAL RAUCCI.

Tomo a liberdade de reproduzir parte desse acórdão:

"O sempre lembrado Rubens Comes de Sousa, em 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 procure, por meios lícitos, amoldar os fatos futuros ao objetivo de excluir ou reduzir a respectiva tributação; e como "evasão" ("lax evasion"), a atividade do contribuinte que procure, por meios que podem ser objetivamente lícitos, excluir ou reduzir o débito tributário decorrente de fatos pretéritos e, portanto, já existentes. E o mestre Rubens G. Souza, na mesma obra citada, consigna (pág. 215):

"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 Amoras disse isso numa fórmula extremamente feliz: "A elisão é não errar, na relação fiscal. A evasão é dela sair: exige, portanto, estar, haver estado, ou podido estar dentro dela em algum momento."

Nas palavras do respeitado tributarista Ricardo Mariz de Oliveira, "a melhor doutrina, surpreendendo esta distinção básica entre elisão e evasão, também acrescenta que a economia, para 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 on na escrituração mercantil ou fiscal", (Evasão e Elisão Fiscal, Cad. Pesq. Trib. - Vol.13, pág. 150).

Outrossim, R. Mariz de Oliveira, acompanhando a posição de renomados tributaristas, aponta que a interpretação da lei tributária pelos efeitos econômicos dos atos praticados é inviável como regra geral no sistema brasileiro, nem existe como norma expressa, a exemplo do que ocorre em outros regimes, observando, ainda, que o intuito de economizar tributos não é ilegal, sendo mesmo obrigação dos administradores das empresas, aos quais incumbe gerir os negócios sociais da forma mais rentável possível, na conformidade dos arts. 153 e 154 da Lei 6404/76, advertindo que a linha divisória entre o lícito e o ilícito em muitas situações extremamente tênue. o que exige cuidadosa análise de cada caso em

particular (grifo cio original). (Op.cit., págs. 152, 156, 157 e 164).

Luiz Carlos Andre -zani, citado por R. R/lariz, em parecer de sua lavra, a respeito do terna, fez as judiciosas considerações:

"Afastadas as discussões sobre aspectos periféricos da questão, o ponto central clue merece analise mais demorada. respeito à identificação da hipótese limite da chamada economia licita, e correspondente ingresso no campo da simulação, já que é este o possível argumento que pode ser utilizado para questionam ento do negócio pretendido. A contextura da hipótese legal da simulação prevista no artigo 102 do Código Civil dá-se pela discrepância antra 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 corn o fito de nenhuma eficácia produzir e, para tanto, contem clausula, declaração ou confissão não verdadeira. A simulação e relativa quando o ato praticado tem por objetivo encobrir, dissimular, um outro at o . que possui natureza diversa.

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

No que tange à simulação, Washington de Barros Monteiro ensina que a doutrina distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa. absoluta quando a declaração de vontade exprime aparentemente urn ato jurídico, não sendo intenção das partes efetuar ato algum ("colorem habens, substantiam vero nullarn"). É relativa quando efetivamente há intenção de realizar algum ato juridice, mas este é de natureza diversa daquele que, de fato,se pretende ultimar ("colorem habens, substantiam vero alteram"). (Curso de Direito Civil, Vol. I, Ed. Saraiva, 1993, pág.209)

O conceituado civilista diz que a simulação difere da dissimulação, mas em ambas o agente quer o engano; na simulação, quer enganar sobre a existência de situação não-verdadeira, na dissimulação, sobre a inexistência da situação real. Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é urna mascara. (Op. cit., pág. 213).

Do brilhante voto, cuja parte foi reproduzida, conclui-se que as situações que envolvem a elisão fiscal devem ser examinadas caso a caso.

Em relação ao caso concreto, partiu-se de urn ponto inicial, em março de 1999, onde a SOPACO era controladora da CFI, possuindo 99,91% de seu capital social, para outro, em maio de 1999, quando a Fosforeira Ltda, era controladora da CFI, possuindo 100% de seu capital social. Conforme a autuação fiscal, *"nesse interim, foram criadas empresas e operações que vieram a mascarar a vontade real de transferência societária, caracterizando o lucro obtido como se fosse ganho de capital em equivalência patrimonial"*.

Segundo a fiscalização, quando a SOPACO constituiu a NEWCO (10.03.99), seu único objetivo social era a participação em outras sociedades, mas, que na verdade, sua razão de existir foi receber o patrimônio da CFI, em razão da integralização de capital feita pela recorrente (06.04.99); receber dinheiro, em virtude da integralização feita pela Fosforeira Brasileira Ltda (25.05.99), com ágio injustificado; e transferi-lo para a SOPACO, que se retirou da sociedade, levando seu dinheiro e seu lucro (27.05.99), permanecendo a Fosforeira Brasileira Ltda, com o patrimônio da empresa adquirida (CFI), tudo sobre o falso pretexto de investimento e gestão conjunta da CFI, o que não corresponderia à verdade dos fatos.

Afirma a recorrente que as partes convencionaram, como condição do negócio, a adoção de urna seqüência de operações que culminassem com a transferência das ações da CH, sem dar causa à ocorrência do fato gerador do IRPJ e CSLL. Destaca que o objetivo foi o de elisão fiscal e que a seqüência de operações realizada se enquadra na categoria do esquema negocial indireto que se caracteriza pela utilização de um conjunto de negocios para atingir fins distintos dos que lhe são típicos. Ressalta que no caso concreto, a seqüência de operações cujos fins típicos não eram a transferência de patrimônio, mas que acabou por resultar nessa transferência, sem qualquer configuração de fato gerador de tributo. Afasta a hipótese de simulação porque a vontade declarada coincide com a vontade real.

Dos argumentos da acusação fiscal e dos apresentados pela defesa da recorrente, descritos no relatório, está evidente que efetivamente ocorreu urna operação de alienação de participação societária sujeita a apuração do ganho de capital.

O contrato de Subscrição de Ações e outras Avenças, de 25.05.99, apresentado com a impugnação, em que descreve todos os passos para que a Fosforeira Ltda passasse a ser detentora de 100% do capital social da NEWCO e indiretamente 99,91% do capital social da CFI, somente confirmou a acusação da fiscalização. A Turma Julgadora deu destaque em seu voto a várias cláusulas desse contrato.

Ressalto que na cláusula sétima do contrato, consta que a Fosforeira Ltda, concordou em firma-lo, para aquisição do negócio, dos ativos e dos passivos assumidos, mediante a compra do controle de 139,508611% do capital social da CFI.

Nesse contrato, foram relatadas as operações já executadas até aquela data, tais como a cisão da CFI, a constituição da NEWCO pela SOPACO, a transferência da participação acionária detida pela SOPACO no capital da CFI, em NEWCO. Também foram relatados os passos seguintes, tais como, a subscrição de ações da NEWCO pela Fosforeira

Ltda, contra pagamento em dinheiro; o valor das ações, a ser pago mediante depósito na conta bancária da NEWCO no Banco Santander, Ag. 070, que seria vinculado a um Escrow Account, que teria instruções para transferência do valor de R\$.; 36.217.200,00 para a SOPACO. Também se previu que seriam dadas instruções ao Escrow/ Agent para liberar o valor depositado, após a deliberação das AGE da NEWCO, a respeito do segundo aumento de capital e da cisão parcial da NEWCO, após registro e arquivamento na Junta Comercial.

Consta na cláusula quinta desse contrato, que após a subscrição do segundo aumento de capital, a assembléia geral de acionistas seria suspensa, enquanto as diretorias da NEWCO e da SOPACO assinariam um Protocolo, para a cisão parcial dos ativos da NEWCO e após a retomada da Assembléia Geral de Acionistas, com a presença da Fosforeira Ltda, como nova acionista, as partes aprovariam a cisão da NEWCO, conforme o Protocolo, mediante o correspondente apóde do patrimônio resultante da cisão à SOPACO e sua conseqüente retirada da . NEWCO. Até a minuta da ata da Assembléia fez parte do contrato.

Antes da celebração desse contrato, em 05.11.98, conforme consta na Ata de reunião da SOPACO, de fls. 1677 a 1679, foi aprovada a proposta de 30.06.98, ratificada em 17.09.98, de fls. 1704 e 1705, em que o grupo espanhol manifesta o interesse em comprar a totalidade das ações representativas de 100% do capital da CFI. Nessa ata é descrita como se daria a transferência das ações para esse grupo (valor de US\$ 24 milhões), para viabilizar a operação com redução do IR e CSLL.

Do exposto, se conclui que se montou um cenário previamente ajustado entre as partes, estabelecendo-se um roteiro, para que a Fosforeira, passasse a ser detentora indiretamente de 99,91% do capital da CFI. O contrato é prova material de que a seqüência de negócios jurídicos praticados, na realidade representa a compra e venda de participação societária. Todos os atos praticados embora tenham ocorrido sob o enfoque formal, mascararam, o fato real, que até mesmo, as partes, documentaram no contrato, como sendo uma operação de compra e venda. E na linguagem do art. 102, inciso II, do Código Civil de 1916, vidente a época dos fatos, os atos praticados podem ser considerados como falsos. Transcrevo referido dispositivo legal:

"Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I - quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem;

II - quando contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira;

III quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós datados."

Por esse dispositivo, ha três tipos de simulação. A que se enquadra ao caso concreto, é a do inciso II, que se refere à substância do negócio jurídico.

O conjunto.de-atos combinados entre as partes, teve como único objetivo dar a operação de compra e venda uma outra aparência, com a propósito de mascarar a real intenção para fins de obter economia ilícita de tributos. A vontade real não é o que o conjunto dos atos praticados quer fazer crer.

A conduta da recorrente configura a pratica de simulação, e não de elisão fiscal. A situação descrita caracteriza a simulação relativa, cujo conceito foi citado neste voto, no trecho transcrito relativo ao acórdão nº 103-21.047. Em relação a esse conceito, cito

também as palavras do jurista Douglas Yamashita 1 : Na simulação relativa " o negócio simulado aparenta ter determinada natureza, a qual é ilusória, pois o negócio que realmente se deseja é diferente do negócio aparente. Aqui, há um negocio verdadeiro, que é oculto pelo negócio aparente". O mesmo autor em outro trecho diz que "... na simulação relativa o agente não contorna o regime jurídico do negócio dissimulado nem evita sua incidência e aplicação ..."

À vista do exposto, entendo que o art. 51 da Lei 7.450/85 e o art. 102 do Código Civil vigente a época dos fatos são suficientes para caracterizar a infração.

(...)

De todo o exposto, concordo com a acusação fiscal de que os negócios jurídicos envolvendo as reorganizações societárias de que tratam os fatos, constituem simulação ilícita motivada exclusivamente em afastar a incidência tributária, dissimulando o verdadeiro negócio jurídico pretendido e efetivado pelas partes. As operações foram procedidas para dissimular o verdadeiro negócio jurídico, correspondente a vontade negociada das partes, que era a alienação da empresa CFI, da SOPACO para o grupo espanhol IF, envolvendo reorganizações societárias destituídas de causa, cujo único objetivo foi a de evasão fiscal. As diversas operações vieram a mascarar a vontade real de alienação da participação societária, sob a forma de compra e venda, ocorrendo a simulação relativa. Ressalte-se que entre a subscrição de ações e a cisão, com a retirada da SOPACO da sociedade, que levou consigo o valor da subscrição de capital, passaram-se dois dias. Não houve vivência do risco do negócio jurídico.

O fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc. não lhe retira a possibilidade de se enquadrar como simulação. Alias, no caso de simulação, aparentemente, se tem atos jurídicos lícitos.

Nem se fale que não autuação fiscal não há prova da ocorrência da simulação. Esta se cla com a análise do conjunto dos fatos, e conforme todo o exposto, está claro que houve o objetivo de mascarar a situação real, para obter economia de tributos ilícita. Ademais, o contrato celebrado entre as partes juntado aos autos com a impugnação é prova material do pacto simulatório.

Da jurisprudência transcrevo as seguintes ementas:

Acórdão nº 103-21.047, de 16.10.2002:

INCORPORAÇÃO ATÍPICA - NEGÓCIO JURIDICO INDIRETO - SIMULAÇÃO RELATIVA - A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada.

Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de

simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo.

Acórdão nº 104 -21.610, de 25.05.2006:

IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - SIMULAÇÃO - Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. A transferência de participação societária por intermédio de urna seqüência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência. Em tal hipótese, é devido o imposto sobre ganho de capital obtido com a alienação das ações.

Acórdão no 101 -95.537, de 24.05.2006:

SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los.

OPERAÇÃO ÁGIO SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQUENTE CISÃO — VERDADEIRA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO — Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de urna tributação específica, e seus substratos estão alheios as finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a urna verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.

Da jurisprudência citada e de tudo o que foi acima exposto, concludo que houve, na situação dos autos, urna alienação de participação societária, com ganho de capital, sujeita, portanto, à incidência de tributos.

Da multa qualificada:

Quanto à multa qualificada a recorrente argumenta, em síntese, que não se provou que teve intenção fraudulenta ou o dolo em sua conduta, tendo constatado apenas uma suposta falha de recolhimento de tributos em decorrência de divergência de interpretação da legislação aplicável as operações examinadas. Afirma não ter ocultado qualquer detalhe dos procedimentos adotados, retratados em documentos de legitimidade inquestionável, com explícita e direta demonstração do 40' objetivo final.

Constato que há vários fatos que demonstram que nem todos os detalhes foram retratados nos documentos. Por exemplo, consta na Ata da 3' AGE da NEWCO, que a justificativa para a cisão, é

a seguinte: "em razão de posicionamentos diferentes entre os acionistas em relação a alguns pontos fundamentais operacionalidade da Companhia, concluiu-se pela inviabilidade da associação", quando na verdade havia um pacto formal em que se estabeleceu todos os passos para que essa cisão e demais atos ocorresse. Não se pode aceitar a alegação da recorrente, que é praxe se dar essa justificativa. Outro exemplo se dá quanto a justificativa para estabelecer o valor fixado das ações da NEWCO para a subscrição de capital, pois, a recorrente consignou na Ata da 2. AGE da NEWCO, que a justificativa foi a perspectiva de rentabilidade futura, quando na verdade foi o valor de mercado da NEWCO que detinha 99,9% do capital da CFI, fato comprovado com a apresentação do Laudo por parte da Fosforeira.

Além disso, e principalmente, ao restar caracterizada a prática da simulação, conseqüentemente, está configurada a hipótese para qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II da Lei nº9.430, de 1996.

(...)"

Por outro lado, o voto vencedor assim dispôs:

"Conselheiro Natanael Martins, Redator Designado.

Quanto ao mérito em si da demanda - desqualificação das operações societárias praticadas pela recorrente tidas como dissimuladas (simulação relativa) e de requalificação do negócio jurídico praticado como alienação de participação societária com ganho de capital -, nenhum reparo tenho a fazer ao voto da I. Relatora, porque, em síntese, entendo que a qualificação do negócio jurídico indireto, tal como postulado pela recorrente, teria como pressuposto inarredável a efetiva vivência nos negócios pactuados. Noutras palavras, não se pode falar em negócio jurídico indireto a formulação de uma série de operações societárias estruturadas com o objetivo final de alienação de participação societária.

(...)"

Ou seja, claramente se vislumbra que não há nenhuma divergência entre os votos vencido e vencedor, estabelecida quanto à ocorrência ou não de simulação; ou seja, a Câmara baixa decidiu que houve simulação, no caso dos autos.

A divergência se estabelece somente quanto ao seguinte (transcrição do voto vencedor):

"(..)

Entretanto, dai dizer-se que as operações teriam sido praticadas com evidente intuito de fraude, isto é, com dolo, tendo em vista as questões que ainda hoje turvam a temática focada, certamente, penso, isso não ser admissível!

(...)"

Esta, portanto, a única matéria recursal, sobre a qual nos debruçaremos agora.

Ainda do voto vencedor, vale transcrever o seguinte:

“(…)

Com efeito, como visto ao longo das defesas feitas pela recorrente e dos pareceres de juristas acostados aos autos do processo, ainda hoje há na doutrina e na jurisprudência intensa discussão sobre os limites do planejamento, advogando alguns, por urna visão formalista do direito, a sua inquestionável possibilidade, não podendo o FISCO, dessa maneira, de forma alguma desqualificar os atos praticados pelo contribuinte, senão diante de negócios absolutamente simulados; ao passo que outros, numa visão mais ponderada e tendo em vista os valores que o ordenamento jurídico encerra, advogam a possibilidade de desqualificação de certos negócios praticados pelo contribuinte, quando os atos praticados pelo contribuinte não forem coincidentes com a vontade declarada, como soi de acontecer em operações da espécie da que ora se examina.

Pois bem. Diante desse quadro de incertezas, como qualificar os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte como realizados com evidente intuito de fraude, principalmente tendo em conta a publicidade das operações realizadas, algumas das quais tendo implicado, inclusive, na entrega de informações ao FISCO, justamente em razão , de alguma das operações societárias praticadas.

(…)

Ora, se as operações realizadas pela recorrente, todas elas, foram dotadas da máxima carga de publicidade; se as operações praticadas resultaram informações ao FISCO de sua ocorrência; se as operações foram realizadas com base em doutrina e jurisprudência que lhe atestavam a validade e eficácia;

se os atos praticados pelo contribuinte não foram simulados (aqui entendido como simulação absoluta); se, por fim, os atos societários praticados, isoladamente considerados, são válidos - dai a afirmação da recorrente de que em verdade praticara negócio jurídico indireto -, não vejo como manter-se a multa qualificada Isso em razão da própria aplicação do art. 112 do CTN, ou porque, sobretudo, dos autos do processo não vejo como extrair-se das condutas praticadas pela recorrente a presença do dolo específico como vontade de agir, pressuposto de aplicação, penso, da multa qualificada.

(…)

Tenho dificuldades em afirmar, de forma peremptória, em que categoria estaria um planejamento como o do caso em tela, embora me incline para a simulação relativa, pois o negócio jurídico praticado não foi desejado pelas partes. Não houve interesse na associação. Houve interesse de alienação das ações.

Nos exemplos acima de fraude a lei o negócio é sempre desejado: importar pegas para fazer um carro ou doar dinheiro. Entretanto, foram realizados de maneira a burlar a norma.

No entanto, percebo no caso desse processo todos os elementos que compõem os institutos. Ha dissimulação, falta de substância na forma escolhida, cláusulas de segurança quanto à produção de efeitos diversos dos verdadeiramente pretendidos etc.

O drible na imposição tributária também está presente. Ou seja, em matéria tributária, tirante a simulação absoluta, que se externa pela falsidade material ou ideológica dos atos praticados, os vícios das patologias de fraude à lei e simulação relativa muita das vezes se confundem, podendo-se vislumbrar, igualmente, abuso na utilização dos institutos, pois em dissonância com as suas inerentes finalidades.

Por esse motivo, devo analisar a imposição da penalidade qualificada em cada um dos vícios supramencionados, já que, no meu entender, esta só seria aplicável, no momento atual, em casos de simulação absoluta.

Faço uso da expressão "no momento atual", pois não posso conceber que diante de tanta divergência doutrinaria e jurisprudencial acerca do ato praticado pelo contribuinte, possamos, vários anos após a sua execução, elevá-lo a status de crime de sonegação fiscal.

(...) “

Ressalte-se que o relator reafirma, com todas as letras, a sua dúvida quanto ao tipo de simulação , e confirma, peremptoriamente, a ocorrência dos fatos dissimulados (“No entanto, percebo no caso desse processo todos os elementos que compõem os institutos. Ha dissimulação, falta de substância na forma escolhida, cláusulas de segurança quanto à produção de efeitos diversos dos verdadeiramente pretendidos etc. O drible na imposição tributária também está presente.”)

Pois bem, verifico que a base para a argumentação do voto condutor do acórdão recorrido foi a suposta transparência total das operações realizadas e as dúvidas existentes na jurisprudência, movidas pelas diversas correntes de interpretação, neste Conselho.

Ora, o primeiro ponto se desmonta diante das observações feitas pela relatora da câmara baixa, em seu voto vencido, especialmente quando menciona o contrato de Subscrição de Ações e Outras Avenças, de 25.05.99, apresentado com a impugnação, em que se descrevem todos os passos para que a Fosforeira Ltda passasse a ser detentora de 100% do capital social da NEWCO e indiretamente 99,91% do capital social da CFI, o que somente confirmou a acusação da fiscalização.

Com relação ao segundo ponto, no tocante à alegação do fato de que a existência de diversas correntes doutrinárias neste Conselho ensejaria a dispensa da qualificação da multa, entendo que não há nenhuma base legal para esta conclusão, visto que este Colegiado, na formação de sua jurisprudência, exceto no caso de edição de súmulas, não se constitui órgão normativo. E, obviamente, este não é o caso dos autos.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional, restabelecendo a multa agravada.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes

CÓPIA