



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

Processo nº 11080.008088/2001-71
Recurso nº 133.140 Embargos
Acórdão nº 9101-00.483 – 1ª Turma
Sessão de 25 de janeiro de 2010
Matéria IRPJ
Embargante DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PORTO ALEGRE (RS)
Interessado RBS ADMINISTRAÇÃO E COBRANÇA LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tal qual os Regimentos anteriores dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, não restringe a interposição de embargos pelo Delegado da Receita Federal apenas a questões relacionadas à execução do Acórdão, ainda que a Procuradoria da Fazenda Nacional tenha interpostos embargos com efeitos infringentes, rejeitados pelo presidente da CSRF.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Constatado que, partindo de premissa equivocada, o colegiado incorreu em omissão na apreciação de fundamentos e provas da acusação fiscal, cumpre acolher os embargos com efeitos modificativos para sanar os vícios do julgado.

IRPJ. SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES COM ÁGIO E SUBSEQUENTE 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.

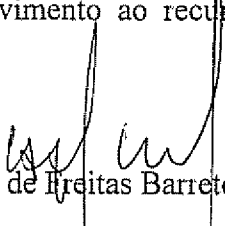
MULTA QUALIFICADA - A ocorrência de simulação, tendente a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador ou de aspectos deste autoriza a cominação da multa de ofício qualificada (Art. 44, II, da Lei nº 9.430/96).

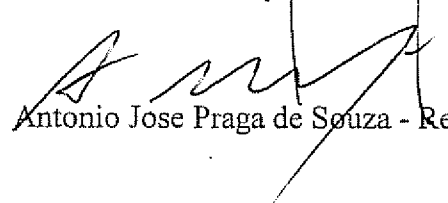
Embargos Acolhidos. Recurso Especial da Fazenda Nacional Provido. Crédito Tributário Restabelecido Integralmente.

A

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Pelo voto de qualidade, rejeitar as preliminares de não conhecimento dos embargos, sob a alegação de falta de competência da Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre - RS para interpô-los, bem como pela preclusão em face de o Procurador da Fazenda Nacional junto ao CARF ter interposto embargos anteriormente ao mesmo acórdão. Também pelo voto de qualidade, admitiram e conheceram dos embargos de declaração. Vencidos os conselheiros Valmir Sandri, Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni, João Carlos Lima Junior e Alexandre Andrade da Fonte Filho, que não conheciam dos embargos. No mérito, por maioria de votos, retificar o Acórdão CSRF nº 01-06.015, para dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e restabelecer integralmente as exigências tributárias dos autos de infração, vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Valmir Sandri e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, que negavam provimento ao recurso. O conselheiro Valmir Sandri apresenta declaração de voto.


Carlos Alberto de Freitas Barreto – Presidente.


Antonio Jose Praga de Souza - Relator

EDITADO EM: 25/02/2010.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio José Praga de Souza, Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa, Antonio Carlos Guidoni Filho, Leonardo de Andrade Couto, Valmir Sandri, Claudemir Rodrigues Malaquias, João Carlos Lima Junior, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Na sessão plenária de 14/10/2008, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais julgou o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, fls. 2193/2225, e exarou a seguinte decisão no Acórdão CSRF nº 01-06.015, fls. 2273/2309:

(...) 1) por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de intempestividade do Recurso da Fazenda Nacional, vencido os conselheiros Carlos Alberto Gonçalves Nunes (Relator) e José Carlos Passuello, que não conheciam do recurso por intempestivo. Designado para redigir o voto vencedor nessa parte o Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima; 2) por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa do contribuinte em face de inovação do feito; 3) no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial. Vencidos os conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima, que apresenta declaração de voto, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Antônio Bezerra Neto e Antônio Praga, que deram provimento integral ao recurso sob o entendimento que restou configurado, in casu, a simulação de negócio jurídico, o chamado "casa-separa", objetivando o não pagamento dos tributos sobre o ganho de capital na operação. O conselheiro José Clóvis Alves, que acompanhou o relator quanto ao mérito, também apresenta declaração de voto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

O Procurador da Fazenda Nacional credenciado junto a este Conselho tomou ciência do acórdão e apresentou embargos de declaração, que foram rejeitados de plano pelo presidente da CSRF, que aprovou despacho de fls. 2344/2345, datado em 20/06/2009, da lavra deste relator. A PFN, ao receber ao tomar conhecimento da rejeição dos embargos, não mais se manifestou nos autos.

Cientificada, a repartição de origem, DRF Porto Alegre (RS), interpôs de tempestivamente embargos de declaração, fls. 2456/2478.

Em apertada síntese, no item 1 desses embargos, a embargante defende a tese de que a obscuridade reside no fato de que a natureza jurídica do negócio ajustado é de compra de venda de participação societária. No Item 2 a embargante afirma que o Acordo nº 2, ajustados entre as partes, constituiu prova material relevante no sentido de que os eventos alegados pela contribuinte não ocorreram, havendo portanto contradição no voto condutor do acórdão que o desconsiderou. Já no item 3, em logo arrazoado a embargante afirma que há omissão no que se refere à falta de exame do conjunto probatório trazido pela fiscalização.

Tal qual ocorreu nos embargos da PFN, coube a este relator manifestar sobre os embargos da RFB e, no despacho de fls. 2479, de 16/10/2009, que foi aprovado pelo presidente da CSRF, registrei:

"Verifica-se que o embargante traz diversos pontos relevantes, não abordados nos embargos da douda Fazenda Nacional, que, a meu ver, devem ser levados a apreciação do Colegiado.



Diante do exposto, proponho a reinclusão do processo em pauta, no mês de dezembro/2009, para que os embargos da RFB sejam enfrentados pelo colegiado."

É o breve relatório, que deve ser associado ao relatório do acórdão embargado para a compreensão do litígio.

Voto

Conselheiro Antonio José Praga de Souza.

De início, há que se verificar a possibilidade de conhecimento dos embargos da Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre (RS).

Pois bem, a Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, estabelece em seu Anexo II:

"Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

§ 1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos por conselheiro da turma, pelo Procurador da Fazenda Nacional, pelos Delegados de Julgamento, pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da execução do acórdão ou pelo recorrente, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Câmara, no prazo de 5 (cinco) dias contado da ciência do acórdão.

§ 2º O presidente da Câmara poderá designar conselheiro para se pronunciar sobre a admissibilidade dos embargos de declaração opostos

§ 3º O despacho do presidente será definitivo se declarar improcedentes as alegações suscitadas, sendo submetido à deliberação da turma em caso contrário.

§ 4º Do despacho que rejeitar os embargos de declaração será dada ciência ao embargante.

§ 5º Os embargos de declaração opostos tempestivamente interrompem o prazo para a interposição de recurso especial.

§ 6º As disposições deste artigo aplicam-se, no que couber, às decisões em forma de resolução." (grifei).

Por seu turno, o art. 66 do aludido RI do CARF, que cuida do tratamento de erros materiais, lapsos manifestos e erros de cálculo em acórdãos, estabelece:

"Art. 66. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão serão retificados pelo presidente de turma, mediante requerimento de conselheiro da turma, do Procurador da Fazenda Nacional, do titular da unidade da administração tributária encarregada da execução do acórdão ou do recorrente

§ 1º Será rejeitado de plano, por despacho irrecorrível do presidente, o requerimento que não demonstrar com precisão a inexatidão ou o erro.

§ 2º Caso o presidente entenda necessário, preliminarmente, será ouvido o conselheiro relator, ou outro designado, na impossibilidade daquele, que poderá propor que a matéria seja submetida à deliberação da turma.

§ 3º Do despacho que indeferir requerimento previsto no caput, dar-se-á ciência ao requerente." (grifei).

O regimento anterior da CSRF, aprovado pela Portaria MF 147/2007 (anexo II), em vigor na data do julgamento do acórdão embargado, continha, exatamente esses mesmos dispositivos (artigos 41 e 42).

Observo que há nítida diferenciação entre a hipóteses de embargos tratadas no art. 67 com a do art. 68 do atual RI-CARF. Todavia, o Regimento prevê a possibilidade da unidade de origem do processo em ambos.

Do exposto, seja a luz do art. 67, para verificar eventual omissão/contradição do acórdão, seja do art. 68, se observado lapso manifesto, os aludidos embargos devem mesmo ser apreciados pela colenda Primeira Turma da CSRF.

O cerne do litígio reside na tratamento tributário do resgate da participação da RBS na empresa NUTEC, após a subscrição de capital feita pela TELEFÔNICA, ocorrida em 15/06/2009, que integralizou o valor de 411,8 milhões de Reais, realizada em 15/06/1999, sendo que a participação da RBS era de 10,6 milhões de Reais e correspondia a 85% das ações.

Ao resgatar sua participação em 05/08/2009, 46 (quarenta e seis) dias depois da subscrição/integralização, a RBS utilizou-se do disposto no art. 442 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), aprovado pelo Decreto 3.000/1999 e nada ofereceu a tributação.

Pela análise de vários aspectos e documentos das operações, a Receita Federal entendeu que se tratou de simulação de negócio jurídico entre a RBS e a TELEFÔNICA e lavrou auto de infração para exigir da RBS os tributos sobre o ganho de capital obtido com a venda de sua participação na NUTEC.

Tudo isso está detalhadamente narrado nos 3 (três) acórdãos anteriormente proferidos nessa processo: o primeiro pela DRJ Porto Alegre, fls. 1982-2002, o segundo pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 2118-2190, e o terceiro pela Primeira Turma da CSRF, fls. 2273-2309.

Pois bem, no julgamento do recurso especial da PFN, realizado pela 1ª Turma da CSRF em 14/10/2008, prevaleceu o entendimento de não restou comprovada a simulação de ato jurídico. Os votos nesse sentido foram capitaneados pelo inclito relator Carlos Alberto Gonçalves Nunes e pelo nobre conselheiro José Clóvis Alves, o primeiro a votar, que obteve vista dos autos e apresentou declaração de voto. Ambos afirmaram ao colegiado e registraram em seus votos que a comprovação da simulação dependeria da intimação dos acionistas que celebraram os chamados "Acordo 1" e o "Acordo 2". Vejamos o posicionamento dos conselheiros, registrados em seus votos:

Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes (excerto do voto, à fl. 18 do Acórdão CSRF 01/06.615):

"Pretende-se buscar no Acordo 2, do qual não participou a autuada, a convicção de que todos já sabiam que a RBS deixaria a NUTEC. Esse ato, por si só, não comprova que a NUTEC já tinha data marcada para sair da sociedade.

No mínimo, a fiscalizaria (SIC) deveria intimar as partes que participaram dos dois acordos para que se esclarecesse se à época estes acionistas tinham conhecimento de que a RBS já havia decidido sair da NUTEC. E não simplesmente fazer esta afirmação para lançar o imposto como simulação." (grifei)

Conselheiro José Clóvis Alves, excertos da declaração de voto às 23/25, do Acórdão CSRF 01/06.615):

A

"Diante da contradição analisei os autos para verificar se a contradição existente entre os contratos, que poderia ser o caminho para encontrar a verdade real dos fatos, fora objeto de investigação por parte da fiscalização, porém, salvo engano, não houve qualquer investigação para responder as seguintes perguntas:

1) Afinal houve subscrição de ações em 15/06/99 ou compra e venda?

2) Quem eram os acionistas que detinham a maioria do capital da NUTEC em 15/06, os não controladores (entre eles a RBS), com 83,33% conforme constou no acordo 1 (fl 273) ou a Telefônica com 96% conforme constou do acordo 2 (fl 309)?

A resposta poderia ter sido obtida pela fiscalização com a oitiva das pessoas que assinaram os acordos com conteúdos contraditórios, acordantes e testemunhas, porém a fiscalização preteriu o caminho duvidoso, ou seja, a tributação com base em indícios, que embora pareçam induzir a pensar que o negócio real foi diferente daquele realizado, não dá a certeza e como dissemos a verdade em relação ao real negócio realizado que poderia ser encontrado (...)

Entendo que não, tal providência seria fundamental e indispensável pois poderia corroborar as provas indiciárias já coletadas, ou negá-las. (...)

Entendo que diante de documentos contraditórios assinados pelas mesmas pessoas no mesmo dia, não poderia a fiscalização dar credibilidade a um em detrimento do outro sem inquirir as pessoas que os firmaram. (...)

Concluindo embora o trabalho da fiscalização tenha sido bem elaborado, e afirmado que o objetivo era a busca da verdade material, abriu mão de chegar a essa verdade pois faltou sua complementação para se chegar à realidade dos fatos, não podendo o julgador concordar com a eleição de um fato gerador de tributo por presunção e sem previsão legal, diante da possibilidade de se chegar, neste caso concreto, ao fato real." (grifei).

A embargante afirma com veemência que essas intimações foram efetivamente realizadas pela fiscalização, nos seguintes trechos que transcrevo:

*"Dentre as **DIVERSAS INTIMAÇÕES** dirigidas aos signatários dos Acordos no. 1 e 2 pela fiscalização, com vistas ao esclarecimento de fatos, a embargante destaca as seguintes 1) Para informar qual o critério utilizado para estabelecer os valores de compra e venda de ações negociadas imediatamente antes da entrada da Telefônica na NUTEC: foram intimadas a RBS (fls. 121-122), e Silvia Nora Berno de Jesus (fls. 265-267). **Ambas responderam que os valores foram livremente pactuados, não sendo seguido nenhum critério específico.***

*2) Para informar se tinha conhecimento de laudo (e se, tivesse, apresentá-lo) feito para avaliar o valor econômico da NUTEC para efeitos da subscrição efetuada pela Telefônica, assim como para saber se havia pré-contrato para a efetivação do negócio que resultou na aquisição das ações da NUTEC, pela Telefônica. foram intimadas a RBS (fls. 116-117), a NUTEC (fls. 231), a Telefônica (fls. 143, ou 149-150, ou 155, ou 160-161), a MLSP (fls. 253-254), e Silvia Nora Berno de Jesus (fls. 265-267). **Todas as cinco intimadas responderam que não tinham conhecimento de qualquer laudo de avaliação elaborado para este fim e que não havia um plano de negócios ou pré-contrato para a efetivação da "subscrição das ações".***

3) Para informar como foi determinado o exato valor de R\$ 411.847.872,16, equivalente a US\$ 233.077.460,92, para a subscrição de 3.323.498 ações ordinárias da NUTEC, correspondentes a apenas 16,67% do capital total da empresa: foram intimadas a RBS (fls. 110 ou fls. 116-117), a NUTEC (fls. 231), a Telefônica (fls. 143, ou 149-150, ou 155, ou 160-161), a MLSP (fls. 253-254), e Silvia Nora Berno de Jesus

A

(fls. 265-267). Das cinco intimadas, quatro informaram não ter qualquer conhecimento de como havia sido calculado o valor para a integralização das ações e a RBS informou que o valor "foi fruto de uma concordância entre os acionistas e a Telefônica, não sendo individualizadas as parcelas referentes a perspectiva de rentabilidade, natureza estratégica do negócio e o fato de constituírem ações de controle."

4) Para informar qual o critério utilizado para fixar o preço de compra e venda de ações negociadas entre Telefônica, MLSP e Silvia Nora Berno de Jesus após a saída da RBS e outros minoritários da sociedade: foram intimadas a Telefônica (fls. 160-161), a MLSP (fls. 247), e Silvia Nora Berno de Jesus (fls. 265-267). Das três intimadas, duas informaram que os valores foram livremente pactuados, não existindo memória ou demonstrativo de cálculo e a MLSP informou que "o valor suportado por MLSP relativamente à sua participação de 3% na Nutec na data de 05/08/99, reflete a percepção de que seria compatível com a dimensão empresarial do negócio como um todo."

Ocorre que a maioria do colegiado acolheu o entendimento dos conselheiros Jose Clovis Alves e Carlos Alberto Gonçalves Nunes, no sentido de que essas intimações foram insuficientes e não atendiam ao esperado.

Em verdade, quanto a esse ponto, os novos embargos apenas repisam com maior profundidade os argumentos dos embargos da Fazenda Nacional, que na apreciação asseverei "Não pode ser caracterizado como erro de fato o entendimento de que seria necessário uma intimação específica para comprovar a ocorrência de um dado acontecimento".

Pelo até aqui fundamentado, os novos embargos também deveriam ser rejeitados de plano.

Todavia, ao prosseguir na análise os embargos da DRF Porto Alegre, transpondo essa "barreira" da intimação, pude perceber a grave omissão que o colegiado da CSRF incorreu: calcados na premissa da falta ou insuficiência da intimação, simplesmente deixamos de apreciar com a devida profundidade o valor probante e o conteúdo dos Acordos 1 e 2, que se constituem a principal prova trazida aos autos pela fiscalização.

Concluo, portanto, que o colegiado da CSRF na assentada de 14/10/2008, do qual eu também fiz parte, incorreu em equívocos na análise dos autos, tendo decido o mérito a partir de premissas não verdadeiras, viciando a decisão, pelo que os embargos devem ser acolhidos para que nova seja proferida à luz da inteireza das provas dos autos, escoimada a premissa de que a falta de intimação para esclarecer o motivo e a forma dos chamados "Acordos 1 e 2" retiraria o valor probante desses documentos.

Cumpra esclarecer que os embargos de declaração, a teor do art. 535, I e II, do Código de Processo Civil - CPC, são o recurso cabível quando houver obscuridade, contradição, ou omissão sobre ponto de que deveria pronunciar-se o juiz ou tribunal. A decisão proferida em embargos de declaração, em regra, deve se limitar a declarar/aclarar/integrar o conteúdo da decisão embargada, não podendo, por isso, inovar na essência. Excepcionalmente, os embargos de declaração podem levar à modificação da decisão embargada, assumindo, nessas hipóteses, caráter infringente.

Isso porque, muitas vezes, para que se atinja a própria finalidade dos embargos de declaração, o efeito infringente é medida que se impõe como consequência necessária do acolhimento dos embargos. Em outras palavras, significa dizer que, se do acolhimento dos embargos declaratórios aflorar a modificação do julgado, não se há de aventar a impossibilidade de atribuir-lhe efeitos infringentes. Ressalte-se, outrossim, que não existe no sistema processual vigente qualquer disposição que vede a alteração do julgado por meio de embargos declaratórios.

Consoante ensinamentos de Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery, em sua respeitável obra "Código de processo civil comentado e legislação extravagante", tem-se que "os embargos de declaração podem ter, excepcionalmente, caráter infringente quando utilizados para: a)

correção de erro material manifesto; b) suprimimento de omissão; c) extirpação de contradição", de forma que "a infringência do julgado pode ser apenas a consequência do provimento dos embargos de declaração, mas não o seu pedido principal, pois isso caracteriza pedido de reconsideração, finalidade estranha aos embargos de declaração".

Conforme ressaltam Teotônio Negrão e José Roberto F. Gouvêa, "o Supremo Tribunal Federal sempre admitiu embargos de declaração com maior amplitude que os outros tribunais (v. RISTF 337, nota 3) (...) atualmente, esse maior elastério do recurso vai se tornando pacífico nas demais Cortes judiciais do país, de modo que, excepcionalmente, permite-se que esse recurso modifique a decisão embargada." (em Código de processo civil e legislação processual em vigor, 38ª edição).

A título ilustrativo, dentre inúmeros julgados sobre a matéria, aplicando o entendimento pacificado no sentido de ser possível a atribuição de efeitos infringentes aos embargos de declaração, em casos excepcionais, transcrevo abaixo as recentes ementas de acórdãos das Cortes Superiores:

"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONFIGURAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 535, I E II, DO CPC. OCORRÊNCIA.

1. Demonstrada a omissão, os embargos de declaração devem ser acolhidos para sanar o vício.

2. Incorre em violação do art. 535, I e II, do Código de Processo Civil acórdão que, a despeito de vício nele verificado e ante a oposição dos embargos declaratórios, nega-se a examinar, de forma expressa, congruente e motivada, questões deduzidas no decorrer de todo o processo e relevantes ao deslinde da causa.

3. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes." (STJ, EDcl no AgRg no AI nº 826.264, Quarta Turma, Relator Ministro João Otávio de Noronha, DJ: 18/12/2009).

"EMENTA: Embargos de declaração nos embargos de declaração em habeas corpus. (...)

3. Possibilidade de reconhecimento de efeitos infringentes a embargos de declaração.

4. Precedentes nos quais o STF admitiu a modificação de julgados em sede de embargos declaratórios: Pet-AgR no 1.079-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, unânime, DJ 26.04.1996; RHC-ED no 80.520-RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 01.06.2001; e HC-ED no 79.446, Rel. Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, unânime, DJ 03.03.2000.

5. Embargos de declaração acolhidos no sentido de deferir a ordem de habeas corpus para trancar a ação penal instaurada em face do paciente (AP no 238 que tramita perante o STJ).

(STF, ED-ED HC 83115, Relator Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, DJ 09/02/2007). Grifei.

Conclui-se, pois, que quando a correção de vícios no julgado somente puder ser alcançada por meio de sua modificação, tem-se caso excepcional em que se pode, indiscutivelmente, atribuir aos embargos de declaração efeitos infringentes.



MÉRITO

Adentrando ao mérito, cumpre ir direto ao **ponto da omissão apontada nos embargos, a apreciação da principal prova trazida aos autos pelo fiscalização**: o documento denominado **Acordo 2**. Peço vênia para adotar, na íntegra, os fundamentos da declaração de voto do conselheiro Marcos Neder, juntada ao acórdão CSRF 01-06015.

Registre-se que esta declaração de voto não foi trazida durante o julgamento na CSRF e sim posteriormente, no prazo regimental. Observo que o conselheiro Neder, supera a questão que deixou de ser transposta na assentada de 14/10/2008, considerando que a intimação seria inócua, e aprecia o valor probante do **Acordo 2**, que a meu ver acabou sendo omitido durante o julgamento.

Passo à transcrição com grifos deste relator.

Prosseguindo no julgamento, cumpre-me registrar meu voto vencido e discordante da posição majoritária assumida pela Turma no tocante ao mérito do lançamento de ofício. **O exame das provas acostadas aos autos me convencem de que a exigência fiscal deve ser mantida.**

Procurarei demonstrar que a série de operações realizadas em sequência pela contribuinte não apresenta causa real e teve como única finalidade evitar a incidência de tributos que normalmente seriam devidos ao Fisco.

Primeiramente, para melhor compreensão da reorganização societária descrita nos autos, passo a indicar as provas trazidas pelos autuantes e a sequência de passos ordenados e correlacionados (step by step) que envolveram o planejamento tributário. Para isso, utilizo-me de trechos da bem fundamentada decisão de primeira instância administrativa, a saber:

- 1) A RBS detinha, até **15 de junho de 1999**, 85% das 14.538.349 ações representativas do capital social da Nutec Informática S/A (fls. 25). A contabilidade da autuada apontava para essa participação societária um valor de R\$ 10.690.021,00, sendo R\$ 4.228.969,00 relativos ao custo de aquisição e R\$ 6.461.052,00 a título de ágio.
- 2) Em 15 de junho de 1999, o capital social da NUTEC foi aumentado em 20% de R\$ 4.638.764,16 para R\$ 5.569.343,60 mediante a emissão de 3.323.498 ações, subscritas pela TELEFÓNICA INTERACTIVA BRASIL LTDA. pelo preço de **R\$ 411.847.872,16** (fls. 25/26). Dessa forma, o preço de aquisição correspondeu a um ágio de R\$ 410.917.292,72 sobre o valor de emissão.
- 3) Em função desse aumento de capital com ágio, a autuada contabilizou um resultado positivo de equivalência patrimonial de R\$ 286.042.247,23 (relatório, fls. 21, balancete analítico, fls. 890 e demonstrativo de cálculo, fls. 921), cuja contrapartida foi um aumento no valor contábil da participação societária mantida na NUTEC (balancete, fls. 879).
- 4) Em **5 agosto de 1999**, a totalidade das ações da NUTEC detidas pela autuada foi resgatada pelo valor de R\$ 290.271.216,71 (fls. 30). Tendo em vista a extinção da participação societária, seu valor contábil foi baixado (balancete, fls. 913). Nesta data, conforme o demonstrativo das fls. 921, o valor contábil da participação era composto de um custo (incluída a equivalência patrimonial) de R\$ 290.271.216,71 (portanto igual ao valor de resgate) e de um ágio de R\$ 6.461.052,35. A baixa do ágio teve como contrapartida a conta de despesas com



amortizações (balancete, fls. 919) enquanto a do custo se deu diretamente em contrapartida aos valores recebidos.

5) Houve efetivamente substancial descompasso entre a participação societária adquirida pela **TELEFÔNICA INTERACTIVA** e o preço que ela pagou. Esse foi um dos pilares da argumentação da fiscalização, que afirma que o preço pago pelas ações subscritas correspondia ao valor integral da NUTEC e não a apenas **16,67%** como formalmente ficou estabelecido. Segundo a fiscalização, reforça essa ilação a avaliação do valor da compra feita pela BT ALEX BROWN INCORPORATED (fls. 1.137/1.145).

6) Não se efetivou a subscrição de capital declarada pelos envolvidos, porquanto os recursos aportados, em sua maior parte, não estiveram disponíveis para a NUTEC. Estiveram, deste o início, em poder da atuada, através de operações triangulares garantidas por aplicações financeiras realizadas com os recursos da integralização.

7) A omissão da NUTEC em contabilizar rendimentos de aplicações financeiras utilizadas para resgate de ações, demonstrando a ausência de titularidade desses rendimentos delas.

8) Em 15 de junho de 1999, foram firmados um contrato de subscrição e dois acordos de acionistas. Do primeiro e de um dos acordos de acionistas, foi parte a atuada. Do último, o "**acordo 2**", não. No primeiro acordo, consta a cláusula 5.3, em que se regula o desenvolvimento de projetos após a retirada da RBS da NUTEC (fls. 275). No **acordo 2**, os demais acionistas manifestam, expressamente, que por força do contrato de subscrição são detentores da totalidade do capital da NUTEC. Ou seja, o **acordo 2** foi firmado no mesmo dia do contrato de subscrição e do outro acordo de acionistas. No mesmo dia da subscrição, os demais acionistas já sabiam que a atuada não permaneceria na sociedade. Ou melhor, antes. Porque um acordo tão complexo não é negociado em questão de horas; ele já estava acertado e pronto para assinatura antes da integralização. Antes dela todos sabiam que a atuada se retiraria.

9) Há, portanto, inconsistência nas alegações de que havia apenas a possibilidade de saída. Se houvesse apenas a possibilidade de saída, o "**acordo 2**", tão minuciosamente elaborado, certamente trataria da hipótese da atuada não se retirar, para regular as relações entre os pactuantes nessa situação. Havia certeza absoluta dos demais acionistas de que a atuada resgataria suas ações. Com isso, infirma-se a alegação da atuada de que a INTERACTIVA, acionista controladora, teria manobrado para forçar sua saída. Se este evento dependesse de manobras da controladora que a deixassem insatisfeita, não poderia haver certeza quanto a ele, pois sempre haveria a possibilidade de permanecer. Havia também a certeza de resgate de ações dos demais sócios.

10) A existência de declarações da TERRA NETWORKS SA, arquivadas na NASDAQ STOCK MARKET, INC. e disponibilizadas na internet.

11) Na tradução pública (fls. 1.870), a TERRA (do grupo TELEFÔNICA) informa ter adquirido 96% da NUTEC em junho de 1999. Não em agosto, quando foi formalmente ultimado o resgate das ações da atuada. A afirmação não é da atuada, mas de qualquer modo provém da outra parte do negócio e

A

serve para mostrar a verdadeira intenção com que ele foi feito: isto é, em junho, quando foi formalizado o aumento de capital, A TELEFÔNICA INTERACTIVA já se considerava detentora de 96% do capital da NUTEC, não apenas de 16,67% como levam a crer os instrumentos contratuais por meio dos quais se estruturou o dito negócio jurídico indireto.

Esse conjunto de atos muito se assemelha a uma espécie de planejamento tributário muito conhecida dos membros deste Conselho, comumente denominada de operação “casa e separa”. Esse planejamento é motivado pelo interesse de determinada sociedade Y em adquirir ativo de outra sociedade X. Se Y adquirir diretamente o ativo haverá ganho de capital na operação e, por conseguinte, X terá que recolher o imposto de renda respectivo. Para evitar a tributação, concebem-se uma série de operações realizadas passo a passo.

Primeiro passo: cria-se uma nova sociedade Z, apenas temporária, a partir da integralização de capital com a entrega (pelo valor contábil) do ativo por X. A sociedade Y, logo após a criação da sociedade efêmera Z, subscreve capital em Z, aceitando pagar um sobrevalor a título de ágio sob o fundamento da existência de bens subavaliados em Z. Esse ágio será registrado como Reserva de Ágio no Patrimônio Líquido de Z.

No passo seguinte, X, como controladora de Z, ajusta o investimento em Z (constante de seu ativo) pelo método da equivalência patrimonial. Ou seja, com o aumento do patrimônio líquido de Z pelo recebimento do valor do ágio na subscrição, o investimento constante do ativo de X sofre um ajuste para manter o mesmo percentual de participação de X no patrimônio de Z. Dois meses depois, os acionistas acordam a extinção da sociedade efêmera Z e a restituição do capital aos seus únicos acionistas, X e a Y. Assim, Y recebe o ativo que lhe interessava e X recebe o valor em dinheiro correspondente. Obedecida a sucessão de atos formais, não haverá nenhum ganho a ser tributado pelo imposto de renda, pois o valor do investimento no ativo de X já estava previamente ajustado pela equivalência patrimonial.

A legalidade do planejamento acima descrito deve ser examinada em sua integridade e não de forma fragmentada. Só pela análise da operação como um todo, é possível verificar a consistência do conjunto de provas trazidas pelos interessados para atestar ou refutar a validade de atos de reorganização societária praticados.

Ressalte-se, inicialmente, que a possibilidade da desconsideração de negócios jurídicos pelas autoridades fiscais tem sido muito debatida nos últimos anos, certamente pela sua importância na solução dos litígios tributários. Nesse sentido, questionam-se os elementos probatórios hábeis a convencer julgadores administrativos sobre a necessidade da cobrança dos tributos no contexto do que se costuma intitular de planejamento tributário abusivo.

Com efeito, é possível identificar o surgimento, no contencioso administrativo tributário federal, de um novo entendimento com respeito à validade dos planejamentos tributários. Num primeiro momento, os julgamentos transcorriam segundo premissas bem claras, emprestando caráter quase absoluto à estrita legalidade, à liberdade de contratar, à vedação à analogia em matéria tributária. Sob essa visão, o dogma da liberdade absoluta do cidadão em se organizar não poderia ser questionado pelo Fisco, mesmo na presença de um conjunto de negócios jurídicos celebrados apenas com a finalidade de evitar o pagamento de tributo.

Mais recentemente, contudo, surgiram teses revisionistas desse entendimento doutrinário predominante. Nos julgamentos administrativos, passou-se a empregar a racionalidade econômica do negócio jurídico, no contexto dos princípios gerais de direito, como critério para se verificar a consistência do conjunto probatório. A Fazenda, ao indicar, por exemplo, determinado ganho tributável na alienação de ativos, busca convencer o julgador que o evento econômico está mais coerentemente narrado no lançamento fiscal do que nos registros apresentados pela pessoa jurídica em sua escrita fiscal. Dessa forma, os documentos oferecidos pelo particular para comprovação do fato jurídico tributário são submetidos a um teste de consistência, em que a racionalidade econômica passou a ser adotada como critério para se verificar a validade do negócio realizado perante o Fisco.

Em razão disso, ganha relevância o debate sobre a qualificação jurídica atribuída aos atos e negócios jurídicos que servem de pressuposto a ocorrência do fato jurídico tributário. Com efeito, a norma tributária pode fazer remissões a fatos já qualificados pelo direito. Assim, a qualificação jurídica do fato é necessária para reconstituir o evento no ato de aplicação do direito. O preceito legal aplicável ao caso sub judice deve ser encontrado após a qualificação jurídica do fato, não necessariamente adotando a qualificação ou denominação (*nomen iuris*) dada pelo sujeito passivo. Nesse sentido, esclarece Pontes de Miranda que “o que importa não é o nome de que os declarantes ou manifestantes da vontade usaram, mas o negócio jurídico em que cabe a sua vontade, ou em que melhor ela cabe” e complementa asseverando que a consequência econômica apenas serve “como um dos elementos para se saber qual o todo negocial e, em consequência, qual o negócio jurídico a que corresponde esse suporte fático, que se compôs”.¹

Nas discussões sobre planejamento tributário, portanto, o foco não se situa na compreensão da hipótese de incidência da norma tributária, mas, sobretudo, na qualificação dos fatos jurídicos. Não só porque os efeitos não-queridos que se produzem a partir da realização do negócio jurídico dependem da lei, mas também pelo fato de só se pode saber qual é a norma jurídica aplicável ao caso depois que se “classifica” o negócio jurídico. Desse modo, primeiro se qualifica o ato para depois se verificar qual a regra aplicável.

Intenciona-se, portanto, examinar a consistência da descrição dos eventos econômicos (contratos, assembléias, procurações) e se os atos podem ser qualificados juridicamente na forma descrita nos registros privados. A refutação de tais provas leva autoridades administrativas a constituir o crédito tributário pelo lançamento, como prevêm os artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional.

Se configurada a existência de atos simulados nessas operações societárias², a aplicação do art. 149, VII, do CTN autoriza o lançamento de ofício diretamente

¹ MIRANDA, Pontes de. *Tratado do Direito Privado*. Campinas: Bookseller, 2000, p. 165-166.

² Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto do fingimento, da hipocrisia, do disfarce. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o não ser verdadeira, intencionalmente, a manifestação de vontade. Do ponto de vista jurídico, no entanto, a simulação somente constitui defeito invalidante do ato jurídico quando praticada com a intenção de prejudicar terceiros, mesmo quando não havendo má-fé, efetivamente lhes cause dano. (MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano de validade*, 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 153)



naqueles que agiram com simulação, afastando-se os atos jurídicos aparentes, cuja constituição formal visava apenas ocultar os reais titulares de capacidade contributiva.³

Ressalte-se que, nos casos de planejamento tributário, a prova do Fisco baseia-se usualmente em fatos indiciários para fundamentar suas conclusões. A prova por presunção pode assegurar ao julgador a certeza necessária para proferir sua decisão, desde que fundada num conjunto de indícios graves, precisos e convergentes. Esses fatos circunstanciais considerados isoladamente podem não alcançar a certeza, mas, ao serem examinados em conjunto, podem levar a uma comprovação confiável da ocorrência do fato jurídico tributário.

Nesse sentido, torna-se importante questionar a finalidade da estrutura composta pelos negócios jurídicos que servem de substrato econômico a uma operação negocial. Apenas com a investigação dos elementos essenciais das relações jurídicas privadas subjacentes ao fato jurídico tributário, é possível ao julgador valorar a consistência das provas apresentadas pelas partes. O intérprete, nesse diapasão, deve ir além das fronteiras do direito tributário, buscando examinar a validade dos atos jurídicos à luz da teoria dos fatos jurídicos, que se insere na teoria geral do direito.

No âmbito dos negócios jurídicos, a vontade do resultado que mobiliza os indivíduos a regerem seus interesses é elemento relevante para a análise de sua validade. Ocorre que os efeitos tributários que decorrem desses negócios, embora sejam conscientes, não dependem da vontade; são definidos pelos fins perseguidos pelo direito. É a vontade da lei. A intenção dos contratantes no negócio é irrelevante para definir a incidência do tributo, pois, como preceitua o artigo 118 do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Assim, a vontade dos particulares não é relevante para definir a ocorrência do fato jurídico tributário, mas o exame dos elementos essenciais dos negócios jurídicos engendrados pelos contribuintes auxilia a interpretação dos eventos econômicos. Afinal, não é suficiente que os interessados decidam praticar atos jurídicos e se submeter à sua disciplina, é necessário também que os atos tenham o mínimo de conteúdo.

Nesse sentido, Heleno Torres sustenta que “qualquer interpretação que se pretenda operar sobre ato ou negócio jurídico deverá tomar em consideração a “causa” do ato, nos termos das normas de dirigismo hermenêutico e daqueles cogentes de limitação, como meios de se alcançar ao esperado equilíbrio entre finalidade e funcionalidade, entre substância e forma negocial. Isso, contudo, não representa qualquer espécie de interpretação econômica do direito tributário, pelo contrário, é interpretação exclusivamente jurídica, que respeita a liberdade de escolha das formas, tipos e causas, justificando existência de negócios jurídicos atípicos, indiretos e fiduciários, todos plenamente legítimos”.⁴

³ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VI - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. (grifo meu)

⁴ TORRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*, São Paulo: Revista dos Tribunais. 2003. 146

X

De fato, a Teoria Geral do Direito pode nos auxiliar na análise dos atos praticados nos planejamentos tributários. Recorrer ao estudo da causa⁵ e da forma⁶ do negócio jurídico permite compreender a finalidade dos contratantes na realização de determinado negócio jurídico. Afinal, se o ato jurídico é essencialmente manipulação de vontade, ele há de ser, como todo ato racional, necessariamente causado, isto é, posto em existência em vista de um fim que o agente se propõe a alcançar.⁷

Desse modo, a causa do negócio jurídico deve ser confrontada com outros elementos do negócio, como o motivo, os valores e a duração da reorganização societária, além do possível cotejamento com o conteúdo de acordos entre acionistas ou entre acionistas e terceiros, além de informações externas ao negócio, como as notícias veiculadas sobre a operação societária na mídia, a movimentação financeira, a oitiva das pessoas envolvidas na transação, os vínculos existentes entre os participantes. Se o conjunto de provas for consistente, o julgador pode refutar as evidências indicadas pelo contribuinte e o fato jurídico tributário será dado por ocorrido.

Ressalte-se que não basta a vontade das partes de se submeter à disciplina atinente ao ato formalizado. Esta vontade é acessória, devendo estar presente também a vontade evidenciada ao realizá-lo. Por exemplo, num aumento de capital, não é suficiente a formalização do aumento de capital e a vontade de se submeter às consequências do aumento. Para a validade do ato de integralização, é requisito essencial a vontade real de aumentar capital. Se os recursos financeiros formalmente indicados pelos subscritores não são efetivamente aportados à sociedade, como no caso dos autos, e se as sociedades desfazem em curtíssimo espaço de tempo a parceria implementada, fica evidente que não se trata de uma efetiva subscrição de capital e o negócio jurídico formalmente apresentado como prova evidencia sofrer de uma falsa causa.

Se há falsidade ou ausência de causa, a hipótese é de simulação. Na execução apenas formal do negócio jurídico, este leva a mudanças jurídicas que só se manifestam no campo do direito, comportando-se os contraentes, de fato, de acordo com outro negócio jurídico ou como se não tivesse negócio algum. É passível de questionamento a utilização de negócios jurídicos típicos ou atípicos apenas para fornecer uma aparência de conformidade ao direito, quando o contexto evidencia a vontade de neutralizar o fim prático a que o negócio se destina.⁸

⁵ Para Orlando Gomes, “o *motivo* que leva o sujeito a integrar-se no contexto da relação contratual. Ele é subjetivo, atua no ânimo do contratante, conduzindo-o à manifestação de vontade, ao consentimento. É, portanto, anterior e exterior à convenção. Não é elemento do contrato”. Já *causa* é a motivação típica do ato, critério objetivo, caracterizada pelo “fim econômico ou social reconhecido e garantido pelo direito”; na qual se procura o fim prático a que todo o negócio se destina. No contrato de compra e venda de um bem, a causa seria, para o vendedor, a obtenção de numerário. (GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 412).

⁶ A forma é elemento do suporte fático, razão para ser relevante para o direito. A forma pode ser pressuposto de existência do ato jurídico, de eficácia ou de validade. “Antes de ter forma, o ato não é, para o direito, não existe”. (MIRANDA, Pontes de. *Tratado do Direito Privado*. Campinas: Bookseller, 2000, p. 389-390)

⁷ CASTRO, Torquato. *Da causa no contrato*. Recife: Imprensa Universitária, 1966, p. 7.

⁸ A acepção de “causa” a que nos referimos é a “causa final” do negócio jurídico, noção distinta do termo “causa” utilizado para definir o fato jurídico descrito no antecedente da norma tributária e que dá azo ao surgimento da obrigação. Segundo Orlando Gomes: “não é a causa antecedente, mas causa final, isto é, o fim que atua sobre a

Se a finalidade do negócio e a forma adotada forem incoerentes, o julgador pode se convencer da existência de contradição no conjunto probatório apresentado pelo contribuinte, levando-o a decidir pela procedência das provas contrárias e, em consequência, da exigência tributária formalizada no lançamento.

No caso sob análise, foram realizados negócios jurídicos e, com base nas premissas acima firmadas, passo a analisar a coerência do negócio jurídico com a finalidade expressamente declarada pelas partes envolvidas, a saber:

1) Negócio jurídico de subscrição de capital da NUTEC pela TELEFÔNICA

Nesse negócio foram subscritas 3.323.496 ações da NUTEC pelo preço de R\$ 411.847.872,16 (16,67% do total de ações). O valor pago por essa pequena parcela de ações é desproporcional em relação ao valor total patrimonial, pois o valor de R\$ 10.690.021,00 corresponde a 85% das ações em poder da RBS, conforme registrado em sua contabilidade.

Esse expressivo ganho na subscrição de ações pela NUTEC é protegido da tributação por força da aplicação da norma isentiva prevista no art. 38 do Decreto-lei 1.598/ 1977 e disciplinada no art. 442 do RIR/99, a saber:

Art. 442. Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38):

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

Esse dispositivo legal tem por finalidade incentivar os detentores de recursos financeiros a capitalizar as sociedades, permitindo o afluxo de novos capitais e seu emprego em investimentos produtivos. No regime inflacionário que estivemos submetidos por longo período, a preferência dos investidores sempre recaiu sobre ativos financeiros de curto prazo, necessitando a intervenção na economia para estimular novos comportamentos.

Desse modo, quando o legislador elegeu a subscrição de valores mobiliários de companhias para a concessão de isenção tributária tinha em mente um negócio jurídico cuja causa é o ingresso recursos novos na sociedade e a admissão de novos parceiros nos empreendimentos de risco da sociedade.

Se analisarmos as provas trazidas pela fiscalização relativas ao negócio realizado, verifica-se que o nomen iuris “subscrição de capital” escolhido pelas interessadas para o negócio jurídico é inconsistente com o conjunto probatório que descreve a reorganização societária. O conjunto de indícios pode ser assim sintetizado:

o primeiro indício de que não se desejava constituir uma verdadeira parceria é tempo ínfimo que perdurou a sociedade, pois transcorreram menos três meses entre a integralização de capital pela detentora dos recursos (15/6/99) e a extinção da participação na sociedade com a saída da que detinha os ativos (5/08/99). Como se sabe, uma operação de centenas de milhões de reais é

cercada de muitas cautelas, sendo difícil acreditar que o negócio real possa se desfazer neste curto período;

os acordos da TELEFÔNICA com os acionistas minoritários, realizados na mesma data da operação de subscrição de capital (15/06/99) evidenciam a ocorrência de simulação, pois fica evidenciado o pacto prévio para a extinção da participação da RBS e a saída dos recursos aportados a NUTEC;

o exame do contrato de subscrição de ações (fls 285) firmado entre a autuada, acionistas minoritários e a TELEFÔNICA me convencem de que estamos diante de uma operação de compra e venda da empresa e não o surgimento de uma nova sociedade. O contrato traz uma série de garantias que relatam as condições da NUTEC (empregados, demonstrações financeiras, regularidade da situação, investimentos em outras sociedades, contas bancárias etc), mais parecido a garantias usualmente apresentadas a um adquirente de empresa e não a um interessado em 16,7% das ações;

a falsa causa do negócio jurídico também fica comprovada pelo fato dos recursos formalmente indicados na subscrição de capital nunca foram efetivamente recebidos pela NUTEC, pois os recursos da integralização permaneceram com a autuada (RBS) em razão de um empréstimo realizado no dia da subscrição de capital. Engendraram-se, para a liberação das ações da NUTEC, operações triangulares garantidas por aplicações financeiras (CDB's). Observe-se que a NUTEC não registrou os rendimentos auferidos pelos CDB's, evidenciando assim que não os considerava seus;

o valor de R\$ 290.271.216,71 pago pela aquisição das ações é muito superior ao valor patrimonial correspondente ao percentual das 16,7% de ações adquiridas e coincide exatamente com o cálculo do ganho de capital que seria devido caso a venda das ações fosse realizada diretamente, considerando nesse cálculo o percentual de 83,33% de participação da RBS;

Reforça a desproporção do valor pago pelas ações o relatório de empresa especializada (BT Alex Brown) requerido pela própria NUTEC, em que a avaliação de toda sociedade é estimada em 300 milhões de dólares, que convertidos em moeda nacional se aproxima muito do montante pago pela TELEFÔNICA (411 milhões de reais) por apenas 16,7% do patrimônio;xxx

Foram trazidas evidências de que, no mesmo momento em que foi subscrito o capital, foram feitas declarações da TERRA NETWORKS SA, arquivadas na NASDAQ STOCK MARKET, INC. e disponibilizadas na internet, em que se descreve a venda integral da sociedade;

2) Negócio jurídico entre a TELFONICA e os acionistas minoritários

Consta dos autos a realização de um **acordo 2** de acionistas celebrado em 15 de junho de 1999, entre Telefônica Interactiva do Brasil Ltda., MLSP-Comércio e Participações Ltda. e Sílvia Nora Berno de Jesus, que são os sócios remanescentes após a retirada da principal acionista - RBS.

O mencionado **acordo 2** de acionista ficou pactuado que os acionistas minoritários poderiam exercer opção de venda de suas ações da NUTEC contra a TELEFÔNICA, atendidas determinadas condições. Por este instrumento, ficou



também acertado que, de acordo com o período de opção, os minoritários receberiam o equivalente a 4% do “total pago pela Telefônica para a subscrição de suas ações na sociedade”.

A primeira consequência da leitura desse acordo surge quando se indaga o motivo de a TELEFÔNICA pagar aos acionistas minoritários esse valor de 4% do total integralizado. Ela estava adquirindo ações da NUTEC e os acionistas minoritários renunciaram ao direito de preferência para a subscrição das novas ações (fls 669). Por isso, reforça-se o entendimento de que toda a sociedade NUTEC está sendo vendida e não só 16,7%. Os adquirentes precisavam remunerar os acionistas minoritários para que eles renunciassem a sua preferência, concordassem com a forma atípica de pagamento das ações pela TELEFÔNICA (triangulações de ativos financeiros) e aceitassem as demais condições de compra e venda pactuadas entre os interessados RBS e TELEFÔNICA.

Além disso, às fls 309 do acordo, os signatários declaram que “por força de um Contrato de Subscrição desta data a TIB (TELFONICA) tornar-se-á acionista da Sociedade, titular e legítima proprietária de ações representativas de 96% (noventa e seis por cento) do capital social, e a MLSP tornar-se-á acionista, titular ... de 3% do capital social”. Ressalte-se que esse acordo foi realizado no mesmo dia da subscrição de capital e participavam apenas os sócios que remanesceriam na sociedade após a saída da RBS. O contrato é um exercício de previsão do futuro, pois se referiam a fatos que veriam a ocorrer apenas em agosto com a saída da RBS. Ou seja, todos os envolvidos sabiam previamente que a RBS, que acabava de receber como sócia uma empresa multinacional, sairia da sociedade logo após a realização da subscrição de capital.

Na verdade, a ausência da RBS nesse **acordo 2** faz todo o sentido, pois os acionistas minoritários precisavam ter certeza que seus direitos (v.g., recebimento dos 4% do total subscrito, recompra das ações e outras garantias) seriam preservados após a execução do conjunto de operações que ali se iniciavam e esse acordo só poderia ser firmado com a nova acionista majoritária – TELEFÔNICA. Era preciso se garantir, antes da saída da RBS e subscrição das ações, a situação dos minoritários. Se a TELFONICA não firmasse o **acordo 2**, os minoritários não concordariam com os passos seguintes do planejamento tributário e o negócio poderia não se realizar. Ao contrário do que sustenta a recorrida, a ausência da RBS, a meu ver, reforça a acusação de prévio conhecimento de toda a operação. Até porque as justificativas apresentadas pela defesa de que está sendo forçada a sair do negócio não são convincentes diante das inúmeras provas em sentido contrário.

É bem verdade, que assim não entenderam a maioria de meus pares. O ilustre relator afirma que “a fiscalizaria deveria intimar as partes que participaram dos dois acordos para que se esclarecesse se à época estes acionistas tinham conhecimento de que a RBS já havia decidido sair da NUTEC. E não simplesmente fazer esta afirmação para lançar o imposto como simulação”. Do mesmo modo, na declaração de voto apresentada pelo experiente Conselheiro Clóvis consta a afirmação de que “a resposta poderia ter sido obtida pela fiscalização com a oitiva das pessoas que assinaram os acordos com conteúdos contraditórios, acordantes e testemunhas, porém a fiscalização preferiu o caminho duvidoso, ou seja, a tributação com base em indícios, que embora pareçam induzir a pensar que o negócio real foi diferente daquele realizado, não

dá a certeza e como dissemos a verdade em relação ao real negócio realizado que poderia ser encontrado”.

Essas declarações colhidas nos votos deixam claro que esses Conselheiros necessitavam, para formação de seu convencimento, da realização da intimação pela fiscalização dos envolvidos no **acordo 2**, em que se indagaria se eles sabiam previamente que a RBS havia decidido sair da NUTEC no momento da realização da subscrição de capital. Ora, deve-se atentar de que os acionistas minoritários continuaram participando da NUTEC e podem responder por seus atos ilegais perante as autoridades públicas, logo não é esperado que afirmassem que conheciam toda a simulação realizada para não pagar impostos. A intimação, a meu ver, seria inócua.

De qualquer forma, a fiscalização foi zelosa em seu trabalho de auditoria e constam dos autos intimações aos acionistas minoritários que atendem minimamente o requerido pelos ilustres Conselheiros.

A Sra Silvia Nora Berno de Jesus, a única pessoa física que remanesce como sócio após agosto de 1999, afirma em resposta à intimação (fls 269) que não tem conhecimento de contrato, acordo, plano de negócios ou pré-contrato anteriores à data de 15/06/99. Ora, como ela sabedora do **acordo 2**, firmado de próprio punho em 15/06/99, resta claro que ela teve a oportunidade de esclarecer a divergência entre os acordos 1 e 2 e não o fez.

A TELEFÔNICA acionista controladora da NUTEC foi intimada em 29/01/2001 para apresentar cópias dos Acordos de Acionistas e Contratos de Subscrições de Ações celebrados em 1999. A TELEFÔNICA apresentou documentos, mas não apresentou o Acordo de Acionistas entre ela, MSLP e Silvia. Só após o conhecimento de que o **acordo 2** era de conhecimento da fiscalização é que a contribuinte entregou o documento. A acionista principal da NUTEC era a maior interessada no negócio até porque, como noticiado da tribuna, o negócio se demonstrou, ao longo do tempo, muito lucrativo, logo não haveria o menor interesse em ver sua aquisição declarada nula por simulação.

O outro acionista minoritário MLSP, sociedade que se originou de integralização realizada por dois antigos acionistas minoritários, ex-dirigentes da NUTEC, resgatou suas ações no mesmo momento que a RBS extinguiu sua participação na NUTEC, e recomprou 102.197 ações ordinárias da NUTEC diretamente da TELEFÔNICA, após a saída da RBS. A recompra realizada por essa sociedade faz parte do **acordo 2**, ou seja, consta do acordo que a “MSLP tornar-se-á acionista, titular e legítima proprietária de ações representativas de 3% do capital social total da Sociedade” (fls 309). Perguntar a MSLP a razão da contradição entre os acordos 1 e 2 não acrescentaria nada ao esclarecimento dos fatos, por ser a MSLP uma participante ativa da operação.

É claro que a fiscalização empreendeu os esforços possíveis para apurar a verdade dos fatos durante os trabalhos de auditoria. Assim, não vejo como, diante do robusto quadro probatório, julgar improcedente o lançamento fiscal por não ter sido perguntado aos envolvidos na simulação qual seria, na opinião deles, o negócio válido: o pacto simulatório (**acordo 2**) ou os negócios formais e aparentes que foram apresentados a fiscalização (acordo 1, contrato de subscrição e revogação).



Na verdade, a autuada organizou formalmente um negócio jurídico de subscrição de capital seguida da extinção de sua participação societária, acrescido do, posterior, resgate do valor de sua participação aumentado do ágio pago pela TELEFÔNICA. A fiscalização demonstrou que a finalidade prática do negócio nunca foi desejada, afinal os recursos financeiros indicados na subscrição nunca entraram na NUTEC e os atos realizados pela autuada e pela TELEFÔNICA não evidenciam o desejo na formação de uma nova sociedade, tanto que a parceria foi desfeita em curtíssimo espaço de tempo.

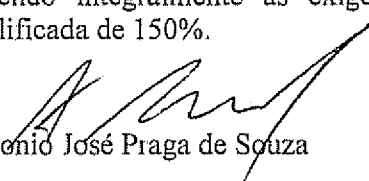
A ausência de execução material do contrato, segundo afirma Ferrara, é decisiva para caracterizar um negócio como simulado, tratando-se da “mais clara confissão” da simulação.⁹”

É certo que não consta dos autos o que motivou a TELEFÔNICA a propiciar à RBS um ganho de R\$286.042.247,23 pela transferência do controle acionário da NUTEC, em 05/08/1999, cujo custo de aquisição, apurado 46 dias antes, foi de R\$ 4.228.969,00. Esse assunto, em princípio, não é afeto à administração tributária. Todavia, é certo que cumpre ao Fisco verificar os efeitos tributários das operações comerciais e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes, analisando-os pelo seu todo. A RBS e a TELEFÔNICA, tampouco suas controladas e controladoras, ou quaisquer outros contribuintes não podem reduzir os tributos devidos em suas operações, mediante atos revestido de aparente correção formal, todavia “*havendo descasamento entre a vontade expressa e a vontade real*”.

Comprovada a simulação, bem como o verdadeiro propósito negocial, além da exigência dos tributos sobre o ganho de capital obtido pela RBS, correta a aplicação da multa qualificada de 150%, em face do evidente intuito de fraude. Todos os fundamentos acima, se aplicam também à majoração da multa de ofício.

No que tange a incidência de juros à taxa Selic, registro tratar-se de matéria sumulada neste Conselho de 2006 (vide enunciado nº 4 da Sumula do CARF).

Em razão do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de não conhecimento dos embargos, sob a alegação de falta de competência da Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre - RS para interpô-los, bem como pela preclusão em face de o Procurador da Fazenda Nacional junto ao CARF ter interposto embargos anteriormente ao mesmo acórdão, admitindo e conhecendo dos embargos de declaração, para, no mérito, retificar o Acórdão CSRF nº 01-06.015, e dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, restabelecendo integralmente as exigências tributárias dos autos de infração, inclusive a multa qualificada de 150%.


Antônio José Praga de Souza

⁹ FERRARA, Francesco. *A simulação nos negócios jurídicos*, Campinas: Red Livros, 1999, 432-449.

Declaração de Voto

Conselheiro Valmir Sandri.

Como relatado na Sessão realizada no mês de dezembro p.p., os embargos de declaração foram apresentados pela DRF na qualidade de executora do Acórdão n. CSRF/01-06.615 – Sessão de 14.10.2008, com fundamento no art. 41, §1º. do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n. 147/07, e no art. 65 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 256/09, ao argumento de ocorrência de obscuridades e de contradição entre a fundamentação e a decisão do referido acórdão, bem como omissão de ponto sobre o qual a Turma deveria ter-se pronunciado.

Conforme se depreende das fls. 2313/2325 dos autos, a D. Procuradoria da Fazenda Nacional, após ter tomado ciência do acórdão embargado, opôs tempestivamente embargos de declaração em função da alegada omissão quanto ao exame individualizado do ponto que entendeu essencial ao deslinde do feito e decorrente equívoco na análise documental, o qual, após análise acurada do Presidente da 1ª. Seção do CARF restou, de plano, rejeitado, ao argumento da inocorrência da alegada omissão e/ou equívocos no julgado.

Agora, como visto acima, a DRF Porto Alegre-RS, vem novamente aos autos alegar contradições, obscuridades e omissões no julgado, ou seja, questões já argüidas pela D. Procuradoria da Fazenda Nacional quando dos embargos por ela interpostos, com fundamento no §1º., do art. 65 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n. 256/2009, talvez por entender que, além dos embargos do Procurador da Fazenda Nacional, cabe também ao titular da unidade da administração tributária encarregada da execução do acórdão opor embargos de declaração visando rediscutir matéria já decidida, quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Turma.

Tendo em vista a complexidade das questões levantadas nos embargos, achei por bem pedir vistas dos autos para melhor análise do cabimento do citado recurso e de alegadas supostas omissões, contradições e/ou obscuridades no acórdão embargado, até porque, tenho pleno conhecimento das questões postas nos presentes autos, eis que fui Relator do acórdão recorrido proferido pela E. Primeira câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes. Na mesma oportunidade, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann pediu vistas dos autos. O julgamento foi, então, suspenso, tendo sido dado vistas dos autos a todos os demais Conselheiros.

Retomado o julgamento na Sessão realizada no mês de janeiro p.p., a E. Turma acolheu o voto condutor do Conselheiro Antonio Praga que conheceu e deu provimento aos embargos de declaração. Na oportunidade, concluiu o Relator que a DRF teria legitimidade para interpor embargos apontando ter esta E. Turma julgado mal a questão, em função de ter entendido insuficientes as provas colacionadas pela fiscalização para demonstrar a alegada infração à legislação tributária ("Acordo 2"), tendo em vista a inexistência de restrição expressa no Regimento Interno. Rememora ter indeferido liminarmente os embargos anteriormente opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, porque pretendiam rediscutir o mérito.



Contudo, afirma que nada impediria que a Delegacia renovasse a discussão do tema sob outra roupagem e, alegando ter havido falha na decisão que rejeitou os embargos anteriores, entendeu cabível reexaminar os fundamentos do acórdão embargado, pois teria sido demonstrada a desnecessidade da intimação que o colegiado entendera imprescindível para a aceitação de documento ("Acordo 2") como prova da acusação que fundamenta o auto de infração. Admitidos os embargos e rediscutido o mérito, houve a reversão do entendimento anterior da E. Turma, ficando mantido o auto de infração.

Diante das peculiaridades do caso e por não concordar com a conclusão da E. Turma, entendi conveniente apresentar o voto vista como declaração de voto, expondo as razões pelas quais, a meu ver, não deveriam ser conhecidos e muito menos providos os embargos declaratórios opostos pela DRF.

Inicialmente, cabe consignar que os embargos da autoridade incumbida de executar o acórdão somente tem lugar quando não puder fazê-lo em razão de eiva que o torne inexecutável. Nesse caso, não se trata de mera prerrogativa, mas sim de obrigação da Autoridade Fiscal para que se possa executar de forma clara e inequívoca o decidido no julgado. Tal ocorre, por exemplo, nas hipóteses de provimento parcial em que haja erro de cálculo, divergência entre valor constante da fundamentação do voto e sua conclusão ou erro na identificação do devedor ou responsável. Veja-se, a título ilustrativo, o que dizem os regimentos em que se baseiam os embargos, *verbis*:

RICARF, art. 41 e seus §§ 1º e 2º, aprovado pela Port. MF nº 147/2007:

Artigo 41. Cabem embargos de declaração quando existir no acórdão obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Turma ou o Pleno.

§ 1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos por Conselheiro da Turma ou do Pleno, pelo Procurador da Fazenda Nacional, pelo Presidente da Turma de Julgamento de primeira instância, pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da execução do acórdão ou pelo sujeito passivo, mediante petição fundamentada, dirigida ao Presidente, no prazo de cinco dias contados da ciência do acórdão

§ 2º O despacho do Presidente será definitivo se declarar improcedentes as alegações suscitadas, sendo submetido à deliberação da Turma ou do Pleno em caso contrário.

Por seu turno, o artigo 65 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256 de 22/06/2009, assim dispõe, *verbis*:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

§ 1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos por conselheiro da turma, pelo Procurador da Fazenda Nacional, pelos Delegados de Julgamento, pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da execução do acórdão ou pelo recorrente, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Câmara, no prazo de 5 (cinco) dias contado da ciência do acórdão. (gn)

§ 2º O presidente da Câmara poderá designar conselheiro para se pronunciar sobre a admissibilidade dos embargos de declaração opostos.

§ 3º O despacho do presidente será definitivo se declarar improcedentes as alegações suscitadas, sendo submetido à deliberação da turma em caso contrário.



§ 4º Do despacho que rejeitar os embargos de declaração será dada ciência ao embargante.

§ 5º Os embargos de declaração opostos tempestivamente interrompem o prazo para a interposição de recurso especial.

A interpretação literal (e isolada) desses artigos do regimento poderia autorizar o entendimento de que caberia ao Titular da Unidade da Administração Tributária apresentar embargos de declaração para tratar de matéria “de mérito” absolutamente divorciada de questões relacionadas à execução do acórdão.

Contudo, tal hipótese não se sustenta em vista de dispositivos legais, regimentais e dos princípios que norteiam a processualística.

De fato, tal interpretação violaria, primeiramente, o disposto no art. 81 do RICARF. Consoante citado dispositivo, compete privativamente à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) a defesa dos interesses da Fazenda Nacional no trâmite do litígio administrativo perante o CARF. Em outros termos, incumbe privativamente a ela (PGFN), e não aos Titulares das Delegacias responsáveis pela mera execução do julgado, tratar do mérito das questões discutidas no processo administrativo, tais como eventuais omissões ou contradições (de mérito) em acórdãos proferidos pela Corte Administrativa.

No ponto, diga-se, agiu a PGFN, de acordo com sua incumbência, ao opor tempestivamente os embargos de declaração constantes das fls. 2313/2325 diante do acórdão n. 01-06.0125, proferido por esta Colenda Câmara Superior¹⁰.

Além de citado dispositivo regimental, diga-se que o permissivo para oposição de embargos de declaração perante o CARF pelos Titulares de Unidade de Administração Tributária merece ser interpretado de acordo com o art. 203 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, que trata sobre as competências de tais Unidades. Citado dispositivo não traz permissivo às Autoridades Fiscais para que estas participem do contraditório em lides em trâmite no CARF, seja mediante a interposição de recursos, seja mediante a mera apresentação de razões de mérito em defesa da Fazenda Nacional.

A legitimidade para apresentação de embargos de declaração, repita-se, relaciona-se intrinsecamente com a atribuição a elas prevista no art. 203, inc. XI, do referido Regimento (qual seja, “*controlar os valores relativos à constituição, suspensão, extinção e exclusão de créditos tributários*”). Não por outro motivo que o Regimento Interno do CARF atribui legitimidade - (para a apresentação de embargos de declaração) - apenas ao Titular da Unidade responsável pela execução do julgado. Não fosse assim, qualquer outra autoridade da Secretaria da Receita Federal teria a possibilidade de intervir no processo e agregar razões (de mérito) ao contraditório.

Assim, como se disse, a Delegacia de origem tão somente poderia opor embargos de declaração que tratassem de obscuridade, omissão ou contradição do julgado que lhe impedisse de executar a função à qual fora investida, qual seja: a execução do acórdão proferido por essa Corte Administrativa. Esse entendimento é ratificado por julgados assim ementados, *verbis*:

¹⁰ Referidos embargos, como já se disse, foram rejeitados, remanescendo intocado o acórdão que negou provimento ao recurso especial interposto pela PGFN e que manteve o cancelamento da exação fiscal, conforme se verifica a fls. 2343 e ss dos autos. Tal decisão transitou em julgado, sendo os autos remetidos à DRF em Porto Alegre exclusivamente para cumprimento do quanto decidido por este Colegiado.



"EMBARGOS – Acolhem os embargos de declaração em ocorrendo dúvidas para a execução do acórdão" (Ac. 103-23-132, Cons. Rel. Márcio Machado Caldeira, j. em 06.07.07)

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DÚVIDA Manifestada pela autoridade encarregada da execução do acórdão dúvida quanto à aplicação da multa de mora, deve a Câmara esclarecê-la" (Ac. 101-95.119, Cons. Rel. Sandra Maria Faroni, j. em 11.08.05)

No caso dos autos, particularmente, a Unidade de Origem não demonstra em nenhum momento a impossibilidade de executar o acórdão, mas sim, pretende rediscutir matéria de mérito, o que não lhe compete fazer, sob pena de estabelecer ordem tumultuária na tramitação do processo, mormente quando o acórdão embargado já foi objeto de embargos da própria Fazenda Nacional, opostos pela PGFN, com o mesmo fim.

A restrição em referência, fruto da conjugação dos regramentos internos do CARF e SRFB, dá-se por corolário lógico, eis que asseguram o trâmite linear do processo, definindo qual a responsabilidade de cada repartição em cada fase processual para representação da Fazenda Nacional e coibindo a repetição de atos processuais com a mesma finalidade.

Releva lembrar que há somente duas partes envolvidas no contencioso administrativo fiscal, quais sejam: o contribuinte e a Fazenda Nacional. Esta última é representada em seus atos processuais, como se disse, pelo Procurador da Fazenda Nacional.

Receber recursos semelhantes interpostos por distintos representantes da Fazenda Nacional seria admitir que cada um deles figura isoladamente no pólo da demanda administrativa e que cada um teria seu próprio interesse a defender. Tal conclusão é absurda, uma vez que tais repartições somente representam a Fazenda Nacional, sendo que é a Fazenda o único sujeito do litígio administrativo face ao contribuinte.

Aceitar, como no caso em tela, que a PGFN e a Unidade de Origem interponham recursos análogos, feriria, além do princípio da isonomia no procedimento administrativo fiscal, já que à Fazenda haveria disponibilidade de recursos maior que a do contribuinte, também aos princípios da unirrecorribilidade e da eventualidade recursal.

Nessa esteira, a prática processual, tanto judicial quanto administrativa, leciona que a duplicidade de recursos de mesma espécie, interpostos, repise-se, **pela mesma parte** e atacando a mesma decisão, acarreta o não conhecimento do recurso protocolado por último, ante a ocorrência de preclusão consumativa.

Como é sabido, a preclusão consumativa é a extinção da faculdade processual de praticar um determinado ato em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto. A unicidade recursal é característica da sistemática adotada pelo direito processual brasileiro e como corolário dele surge a preclusão consumativa, em função da qual a parte perde o direito de praticar um ato processual não pela perda do prazo para praticá-lo, mas exatamente porque já o praticou. Interposto o recurso cabível esgota-se aí o direito de recorrer. O marco temporal da extinção do direito é a data da distribuição do primeiro recurso. A propósito do tema escreveu o Prof. HUMBERTO THEODORO JÚNIOR¹¹:

"Exercida uma faculdade processual, com ou sem avisada eficácia, não é dado mais à parte renovar a sua prática, ainda que não extinto o respectivo prazo legal. Nisso consiste a denominada preclusão consumativa, que veda a reiteração do ato já aperfeiçoado"

¹¹ "In" Revista dos Tribunais, volume 784, página 15.



Compartilha do mesmo entendimento os Professores NELSON NERY JÚNIOR e ROSA MARIA ANDRADE NERY¹²:

"Diz-se consumativa a preclusão, quando a perda da faculdade de praticar o ato processual decorre do fato de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, isto é, de o ato já haver sido praticado e, portanto, não pode tornar a sê-lo"

No caso, temos que os presentes embargos de declaração, opostos pela DRF em Porto Alegre são sucedâneos àqueles interpostos pela Procuradoria, tratando de matéria idêntica e impugnando a mesma decisão.

No presente caso, as razões do recurso da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional foram todas examinadas e discutidas em Plenário por ocasião do julgado do acórdão ora embargado, como também foram examinadas (e refutadas) pelo Sr. Presidente do Colegiado em sede de embargos de declaração. Os Embargos de Declaração apresentados pela Unidade de Origem têm claramente a pretensão de rediscutir matéria do primitivo acórdão da CSRF, o que não se deve admitir por se tratar de matéria preclusa.

A respeito da impossibilidade da oposição de embargos sobre decisão que já sofreu este recurso, interessante trazer a baila lição de José Carlos Barbosa Moreira¹³, *verbis*:

"Acrescente-se que tampouco é admissível, em embargos de declaração o acórdão sobre embargos de declaração, argüir pela primeira vez a existência de qualquer dos defeitos típicos na decisão antes embargada. Exemplo: os primeiros embargos buscaram fundamento na increpação de obscuridade; desprovidos, volta à carga o embargante, por igual via, acoimando agora de omissão ou de contraditório aquele mesmo pronunciamento contra o qual interpusera os primeiros embargos. Não se lhe pode atender à alegação. A decisão supostamente defeituosa tem de ser a que constitui objeto dos presentes, jamais a outra, objeto dos embargos passados"

A jurisprudência acerca do tema processual não destoa de tal entendimento. Veja-se, nesse sentido, acórdão proferido pelo E. Superior Tribunal de Justiça, *verbis*:

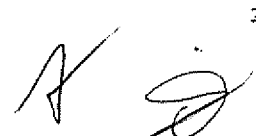
"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. LIMITES IMPOSSIBILIDADE DE ATACAR, MEDIANTE NOVOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, ASPECTOS JÁ SOLUCIONADOS NA DECISÃO DECLARATÓRIA PRECEDENTE, E MUITO MENOS QUESTÕES QUE RESIDEM NO ACÓRDÃO PRIMITIVAMENTE EMBARGADO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS." (RE-ED-ED104963/SP, STJ, rel. Min. Rafael Mayer, Primeira Turma, j. 27.08.1985)

No mesmo sentido, decidiu o E. Superior Tribunal de Justiça:

"PROCESSO CIVIL - INTERPOSIÇÃO, EM PEÇAS DISTINTAS, DE DOIS AGRAVOS REGIMENTAIS PELA MESMA PARTE - AFRONTA AO PRINCÍPIO DA UNIRRECORRIBILIDADE - PRECLUSÃO CONSUMATIVA CONFIGURADA EM RELAÇÃO AO SEGUNDO RECURSO - ANÁLISE DO PRIMEIRO AGRAVO REGIMENTAL - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - SERVIDORES DO DISTRITO FEDERAL - SEGURIDADE SOCIAL - MATÉRIA CONSTITUCIONAL - MANDADO DE SEGURANÇA - EFEITOS FINANCEIROS RETROATIVOS - NÃO OCORRÊNCIA - RECURSO NÃO PROVIDO."

¹² "In" Código de Processo Civil Comentado, RT, 3ª edição, p. 483.

¹³ Comentários ao Código de Processo Civil, Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, vol. V: arts. 476 a 565. Rio de Janeiro:Forense, 2004, p. 557-558.



Subsiste em nosso sistema processual civil o princípio da singularidade, também denominado da unicidade do recurso, ou unirrecorribilidade. Esse princípio consagra a premissa de que, para cada decisão a ser atacada, há um recurso próprio e adequado previsto no ordenamento jurídico. Em face da similitude dos fundamentos recursais, o direito de recorrer da agravante se esgotou com a interposição do primeiro recurso. Destarte, o advento do segundo demonstra a ocorrência da denominada preclusão consumativa. (...)

Não conhecido o segundo agravo regimental interposto contra a mesma decisão, e negado provimento quanto ao primeiro recurso. Decisão por unanimidade de votos" (Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 306.851 - DF, 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, Rel. Min. Franciulli Netto, em 16/10/01, DJU de 11/3/02, pág. 232)

Tal preclusão consumativa estaria caracterizada ainda que os segundos embargos de declaração tratassem de matéria distinta daquela versada no primeiro recurso, o que sequer acontece no caso dos autos. Veja-se, a título ilustrativo, outro acórdão do E. Superior Tribunal de Justiça, *verbis*:

"Embargos de declaração. Recurso especial. Preclusão consumativa. Ônus da sucumbência. Precedentes da Corte. 1. Já opostos embargos de declaração, não pode a mesma parte, ainda que por fundamentos e advogados diversos, opor novos embargos ante a ocorrência de preclusão consumativa (...)" (EDcl no REsp 259.349/MA, Rel. Min. CARLOS ALBERTO MENEZES DIREITO, TERCEIRA TURMA, julgado em 07/08/2001, DJ 24/09/2001 p. 295)

Verifica-se, pois, que os embargos de declaração opostos pela Unidade de Origem não mereceram conhecimento, já que: (i) tratam de matéria estranha à competência e às atribuições das DRF's; e (ii) operou-se a preclusão consumativa, pela apresentação de recurso análogo pela mesma parte (no caso, a PGFN).

Mas não é só. Não fossem tais questões suficientes para o seu não acolhimento, há de se observar que os embargos de declaração em comento não merecem ser conhecidos em virtude do fato de não estarem presentes os requisitos mínimos para sua admissibilidade, quais sejam: a existência potencial de omissão, contradição ou obscuridade no julgado.

Da leitura dos declaratórios, verifica-se que a Unidade de Origem aponta contradições que supostamente impregnariam o acórdão proferido por este Colegiado. Tais contradições repousariam em conflitos entre o julgado e os elementos de prova constantes dos autos, cujo estudo mais aprofundado se dará adiante.

Ocorre, porém, que tal espécie de contradição, que, *in casu*, sequer ocorreu, não é impugnável por meio de embargos de declaração.

Como é de conhecimento geral, a contradição que justifica o manejo dos embargos de declaração é aquela intrínseca ao próprio julgado, normalmente verificada entre o teor da fundamentação e a parte dispositiva do ato decisório. Não é cabível a apresentação de embargos de declaração para buscar o confronto entre a convicção externada no acórdão e o entendimento da parte acerca de elementos (do processo ou fora dele) alheios àqueles constantes da decisão.

Ou seja, a oposição de embargos declaratórios serve para pleitear o saneamento de defeito interno do acórdão embargado, decorrente de obscuridade, contradição ou omissão que lhe prejudique o devido fundamento. O cabimento dos embargos está condicionado a existência de fundamentos conflitantes na própria decisão, sem o

estabelecimento de uma relação de coerência entre eles. A simples adoção de outro critério pela decisão que não aquele sustentado pela parte não significa, em absoluto, a existência de razões de decidir contraditórias. Nesse sentido, leciona o Prof. Luís Guilherme Aídar Bondioli¹⁴:

" (...) cabe ao operador do direito ter em mente que os embargos não se prestam a provocar o órgão jurisdicional a decidir novamente sobre matéria já apreciada de forma indubitosa, harmoniosa e completa. Nem servem de veículo para a parte simplesmente manifestar sua irrisignação contra ato decisório perfeito e desfavorável, numa tentativa de sua substituição por outra decisão em seu favor "

Tal linha de pensamento é robustecida pela pacífica jurisprudência pátria:

"TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - CONTRIBUIÇÃO PARA CUSTEIO DE SERVIÇOS DE SAÚDE - ACÓRDÃO - CONTRADIÇÃO - INEXISTÊNCIA - REPETIÇÃO DO INDÉBITO - IRRELEVÂNCIA DO USUFRUTO DOS SERVIÇOS - AUSÊNCIA DE TRIBUTO DEVIDO.

1. A contradição idônea para autorizar o manejo de embargos de declaração é a intrínseca, entre os componentes da decisão judicial, e não entre a conclusão do julgado e elementos exteriores à decisão.

Ademais, o acórdão mostra-se coerente entre sua fundamentação e conclusão. ()

4. Recurso especial provido." (REsp 1059771/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2009, DJe 19/06/2009)

No mesmo sentido:

"PROCESSO CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL - AÇÃO DE CONHECIMENTO - RITO ORDINÁRIO - SISTEMA FINANCEIRO DA HABITAÇÃO - CONTRATO DE FINANCIAMENTO DE IMÓVEL - ACÓRDÃO - OMISSÃO E CONTRADIÇÃO - INEXISTÊNCIA.

I - O não acatamento das argumentações deduzidas no recurso não implica em omissão, posto que ao julgador cumpre apreciar o tema de acordo com o que reputar atinente à lide.

II - Apenas a contradição intrínseca à fundamentação do acórdão, e não o mero inconformismo do embargante com os fundamentos da decisão, autorizam a oposição de embargos de declaração com fulcro no art. 535, inc. I do CPC.

III - Embargos de declaração no recurso especial a que se rejeitam " (EDcl no REsp 81.589/SP, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 19/12/2000, DJ 19/02/2001 p. 161)

Portanto, ante a impossibilidade de a autoridade administrativa apresentar embargos de declaração para tratar de matéria divorciada de questões relacionadas à execução do acórdão, bem como pelo fato de encontrar-se caracterizado no presente caso a prescrição consumativa, e ainda, pelo fato de não estarem presentes os requisitos mínimos para sua admissibilidade, sou pelo seu não acolhimento.

Entretanto, na improvável hipótese dessa E. Turma entender pelo anacronismo jurídico e acolher os presentes embargos, no mérito, às questões postas nos

¹⁴ *Embargos de Declaração*, São Paulo: Saraiva, 2005, p. 13/14



presentes não mais são do que o inconformismo da DRF com a decisão proferida no acórdão ora embargado, procurando lançar contradição no aresto, matéria de mérito que como se disse não lhe cabe discutir.

E o faz, ao afirmar que“Conforme o i. relator do acórdão embargado, esta assertiva relativa à *troca de garantias não haveria sido sequer infirmada pela recorrente.*” E, a partir daí, sustenta o recurso especial apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional junto ao 1º CC.

O que foi dito no voto do i. relator foi o seguinte:

(...)

A Recorrente não infirmou essa afirmação do relator, limitando-se a descrever os fatos para persistir na afirmação de que houve nesse momento a disponibilidade do preço de uma hipotética compra e venda perseguida pelo Fisco.

Nada de anormal nisso, pois nem sempre a investida faz imediata aplicação da totalidade dos recursos recebidos no giro da empresa.

Além do mais, não houve qualquer oposição dos demais acionistas da NUTEC a esse procedimento, embora pudessem fazê-lo. No mínimo, houve anuência tácita por parte deles.

Como se vê, o indício em questão não atende o requisito da precisão, uma vez que comporta juízos opostos.”

O voto embargado assevera que a Recorrente não infirmara a assertiva do relator de segunda instância.

Na linguagem comum, infirmar significa dizer:

1-Privar da força ou da firmeza, enfraquecer; 2 Tornar nulo; anular, invalidar, revogar: infirmar um contrato (Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, 2ª Edição, Editora Nova Fronteira”;

2-“Infirmar: tirar a força, a autoridade de, a eficácia (i, argumentos de outrem) 1.1. rd JUR retirar a força de (um ato jurídico) ou declará (-lo) nulo ou inválido (i um contrato)”(Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa-Editora Objetiva-2001-1ª Edição).

Juridicamente, o vocábulo é assim entendido:

a) Infirmar – Tirar ou destruir a força ou o valor jurídico de . infirmar as provas, os argumentos Declarar nulo ou destituído de vaidade. infirmar o contrato, a sentença. (Dicionário de Tecnologia Jurídica de Pedro Nunes, Renovar-13ª Edição);

b) Infirmação. Do latim infirmatio, de infirmare (infirmar, enfraquecer, anular) exprime a anulação, a revogação ou a invalidação de um ato jurídico ou de uma sentença, pronunciada pela autoridade a que, em grau de recurso, foi um ou outra levados

Opõe-se, assim, a confirmação.

()” Vocabulário Jurídico. De Plácido e Silva-Forense (Edição Universitária-1ª Edição-1ª Tiragem.



O relator do voto embargado disse, portanto, que a Recorrente não logrou demonstrar a improcedência do aresto da Primeira Câmara, limitando-se a descrever fatos para perseverar de que houve disponibilidade do preço de uma hipotética compra e venda perseguida pelo Fisco.

Vale dizer que o relator não acolheu as razões da Douta Procuradoria. Tanto é verdade que justifica o seu convencimento nesse sentido: *A Recorrente não infirmou as razões do julgador de segunda instância.*

Portanto, não se omitiu nem se contradisse.

Nada ocorreu que lhe impedisse de dar execução ao julgado.

No entanto, a DRF passou a discutir razões de mérito para não cumprir o julgado da CSRF, embora tivesse pleno conhecimento que a Douta Procuradoria junto à CSRF já havia interposto embargos com efeitos infringentes contra o aresto, e que não tinham sido acolhidos pelo ilustre Presidente do CARF.

No entendimento da DRF, ponto obscuro ou carente de sentido no voto do i. relator do acórdão embargado seria a seguinte afirmação:

Os aportes foram da ordem de R\$ 411 milhões, a caução no valor de 148 milhões, enquanto o resgate das ações totalizou 290 milhões, o que desautoriza a conclusão de que o preço da participação societária já teria sido pago”.

Ora, em nenhum momento foi alegado pela fiscalização ou pela recorrente que o preço da participação societária já teria sido pago (em 15/06/1999). ...

Da leitura acima, o voto deixa claro que, para a Recorrente (Fazenda Nacional), o pagamento de parte do preço caracterizaria a dissimulação da venda da NUTEC no próprio dia da assinatura do contrato, ao passo que o voto embargado concluiu que não e justificou suas razões, não havendo, portanto, nenhum ponto obscuro a esclarecer.

Ora, não concordar com a motivação do relator para afastar a acusação é outra questão, o que não legitima por isso a interposição de embargos pela autoridade incumbida da execução do acórdão.

Outra alegada omissão (ponto obscuro) que entendo desnecessário ser esclarecido, diz respeito à assertiva do relator do recurso especial de que “... *somente os CDB’S que permaneceram na NUTEC após o resgate terem sido apropriados. Esse fato, segundo a fiscalização, demonstraria que as partes já sabiam que os CDB’s remanescentes seriam entregues nos resgates das ações*”, enquanto a fiscalização referia-se aos rendimentos de alguns CDB’S não terem sido apropriados pela NUTEC.

Conforme se depreende do acórdão embargado (fl. 2289), e reproduzido nos embargos da DRF (fl. 2467), o relator não se omitiu e nem ficou obscuro sua conclusão ao afirmar que ... “*a Recorrida não pode ser responsabilizada por atraso ou mesmo erro de escrita da NUTEC*”, tendo em vista que o fato de a NUTEC não ter apropriado ou não eventual rendimento não diz respeito à RBS, e, por si só, não autoriza a conclusão de que em 15/06/99 a NUTEC já sabia que alguns títulos não permaneceriam em seu patrimônio.

Desnecessário, portanto, a meu ver, qualquer esclarecimento também a esse título.

 29

Outrossim, grave contradição e omissão no voto seria o fato de o relator do recurso especial afirmar que as presunções simples devem ser “*graves, precisas e concordantes*” e não se pronunciar sobre o Acordo nº 02.

Vê se aqui que a DRF tenta por vias oblíquas e tortuosas rediscutir novamente provas exaustivamente apreciadas por ocasião do acórdão embargado, senão vejamos:

Conforme se depreende do acórdão ora embargado, o relator não se omitiu no exame do referido Acordo 2. Ao contrário, disse:

“Pretende-se buscar no Acordo 2, do qual não participou a autuada, a convicção de que todos já sabiam que a RBS deixaria a NUTEC. Esse ato, por si só, não comprova que a NUTEC já tinha data marcada para sair da sociedade

No mínimo, a fiscalização deveria intimar as partes que participaram dos dois acordos para que esclarecesse se à época estes acionistas tinham conhecimento de que a RBS já havia decidido sair da NUTEC. E não simplesmente fazer esta afirmação para lançar o imposto como simulação

Cabe lembrar que o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza, indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto, por definição (CTN art.3º), não pode ser usado como sanção.”

Não fosse o acima transcrito que por si só já seria suficiente para afastar a hipótese (omissão e/ou contradição) aventada pela DRF, há outros trechos que demonstram de forma insofismável que o chamado “Acordo 2”, foi por demais analisado por ocasião da decisão embargada, vejamos:

Por ocasião do exame das razões apresentadas pela Recorrente (Fazenda Nacional) em seu recurso especial, disse o i. relator:

“E a análise das provas produzidas pela fiscalização foi cuidadosamente e detidamente analisadas e sopesadas no voto vencedor do Conselheiro Valmir Sandri e nas razões de voto do Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral. As suas conclusões, com as quais estou de pleno acordo, me reporto como razão de decidir, como se aqui transcritas fossem” (fls. 2286).

Por seu turno, o voto vencedor (Conselheiro Valmir Sandri), ao tratar do “Acordo 2”, consignou:

“5. O Acordo de Acionistas do qual a Recorrente não participou (“Acordo 2”) não tinha eficácia imediata, estando condicionado à saída da RBS. O que eventualmente se poderia concluir é que existiria intenção de a RBS sair em 05/08/99, mas não que ela não seria mais sócia desde 15/06/99. Esta intenção, todavia, ainda que provada, não demonstra ter ocorrido simulação, mas apenas um planejamento tributário, tendo em vista que não existe lei vedando ou proibindo tal procedimento.

Ressalte-se que o acordo de acionista é o instrumento legítimo para tomada de deliberações entre os acionistas, a fim de revestir as operações de maior segurança para ambas as partes. A previsão da possibilidade de uma posterior saída de um acionista, fato esse que poderia ou não ocorrer, não é suficiente para transformar a

subscrição de ações em uma compra e venda como pretendido pela autoridade fiscal

6 A previsão de saída da RBS contida no Acordo de Acionistas do qual ela não participou ("Acordo 2") não é isolada. Há estipulação de obrigações para o caso da saída de todos os acionistas, p.ex., obrigação de não concorrência. Mesmo, entretanto, que se entenda que tal previsão constitua indício de haver intenção de a RBS sair da empresa, ainda assim não se caracteriza compra e venda, pois a estrutura jurídica adotada não fica afastada".

Da mesma forma, na Declaração de Voto do Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, ao tratar do referido acordo "Acordo 2", asseverou:

"Outro suposto indício seria a existência de um outro acordo ("Acordo 2"), firmado entre a nova controladora e outros acionistas da NUTEC, de que não foi parte a recorrente, portanto, a ela não pode ser imposta qualquer obrigação dele decorrente. Além do mais, nele se afirma ser sua vigência "no dia 05 de agosto de 1999, ou outra data que venha a ser acordada pelas partes por escrito". Vale dizer, havia uma possibilidade de o "acordo 2" entrar em vigor em 05/08/99 ou em qualquer outra data que a recorrente decidisse solicitar o resgate de suas ações, sendo certo que poderia nunca entrar em vigor, se a recorrente optasse por permanecer na sociedade

O referido "acordo 2" não obrigava a recorrente a sair da NUTEC, já que ela não era parte nele, não sendo possível imputar-lhe consequências de contrato celebrado sem o seu conhecimento e participação. A recorrente e todos os demais acionistas minoritários, em face do assumido no Acordo n. 1, poderia permanecer na sociedade se o desejasse, não sendo possível opor a esse direito o pactuado no "acordo 2".

A menção à data de 05/08/99, tem origem no acerto informal entre a recorrente e a Telefônica, como consta da informação à resposta da questão n. 6 do Termo de Intimação de 02/03/01, fls. 153 dos autos, quando se reuniram para a apresentação do planejamento estratégico da sociedade.

O interesse da controladora de celebrar dois acordos seria justificável pelo fato de cada um reger uma situação específica: o primeiro regeria as relações sociais na hipótese de permanência da recorrente na sociedade, ao passo que o segundo ("acordo 2") conteria disposições que obrigariam apenas os sócios remanescentes, na hipótese de a recorrente solicitar o resgate de suas ações

Tanto é assim é que a vigência do "acordo 2" era condicionada a um evento futuro e incerto: ele somente entraria em vigor se e quando a recorrente viesse a se decidir pelo resgate de suas ações, o que veio a ocorrer na data previamente agendada para discussão de questões relevantes para a condução dos negócios sociais (05 08 99)."

Após transcrever, conclusivamente, Parecer de Modesto Carvalhosa, assevera:

"De qualquer forma, a existência do "acordo 2" só poderia demonstrar, por um lado, a intenção pré-existente da Telefônica de permanecer no negócio sem a recorrente. De outro lado, poderia demonstrar, até com elementos constantes do "Acordo 1", que também a recorrente estava apta a sair da sociedade. Tais intenções não permitem concluir tratar-se de simulação, isto é, não é prova de qualquer compra e venda em 15/06/99".



E as alusões e análises do chamado “Acordo 2” como razões de decidir no acórdão embargado não pararam por aí, conforme se verifica do voto vencedor quanto à questão preliminar, do Ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, que a despeito de ter sido designado para tal *mister*, e não se conformando com a posição majoritária assumida pela Turma no tocante ao mérito do lançamento, expressou sua posição quanto à validade do “Acordo 2” para manter a exigência (fls. 2301/2303), que por sinal, foi adotado na íntegra pelo Ilustre Relator dos embargos ora em análise, conforme se depreende de sua proposta de voto colocada à apreciação dessa E. Turma, o que por si só já basta para demonstrar a absoluta ausência de omissões e/ou contradições.

O que se têm, como visto acima, são divergências de opiniões acerca da valoração de prova do Voto Vencido para o Voto Vencedor em relação ao chamado Acordo 2, para efeito de qualificar ou não as operações como um ato simulado, mas jamais a ocorrência de omissão e/ou contradição que pudesse dar azo ao acolhimento dos presentes embargos, como quer a DRF em Porto Alegre-RS.

Por fim, a DRF em Porto Alegre passa a atacar os fundamentos adicionais da Declaração de Voto do Conselheiro José Clóvis Alves que acompanhara o relator sorteado em sua motivação.

O fato é que, ainda que suas razões adicionais não procedessem, ele acolheu integralmente as razões do relator para votar pelo não provimento do recurso da Fazenda Nacional, conforme se depreende tanto no início do seu voto, como no seu fecho. E isso é o bastante para afastar os argumentos despendidos nos embargos ora em questão, aliado ao fato de que, apesar de as declarações de voto integrarem o acórdão, o referido Conselheiro não mais compõe essa E. Turma, e sendo assim, ficam prejudicados os embargos propostos contra a Declaração de Voto, pois trataram de argumentos adicionais daquele Conselheiro e a ele são dirigidos os embargos, conforme se depreende de fls. 2469/2477.

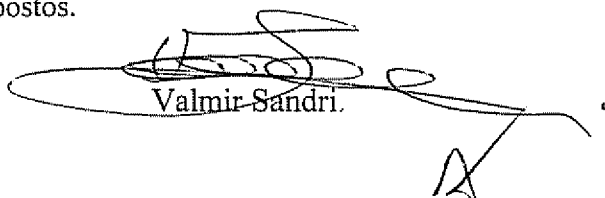
Por fim e não menos importante é o fato de que a maioria dos Conselheiros que votaram com o relator para negar provimento ao recurso da D. Procuradoria, o fizeram com base nos argumentos despendidos no acórdão ora embargado e não pelas conclusões, o que afasta de plano os argumentos de que os mesmos poderiam ter sido levados a erro em razão dos argumentos despendidos na Declaração de Voto, aliado ao fato de que, antes do julgamento, quase que a maioria dos Conselheiros teve vistas dos autos – em número de seis conforme site do Conselho –.

Em Conclusão, em nenhum momento a DRF em Porto Alegre apresentou qualquer erro de cálculo ou contradição entre valores, ou ainda algum outro fato que impedisse a execução do aresto que deu provimento integral ao recurso da pessoa jurídica.

À falta disso quer dar efeito infringente aos embargos, como se tratasse de um recurso do Procurador da Fazenda Nacional, qualificado para tanto perante a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como figura dos autos, esse recurso foi oferecido pela referida autoridade, tendo sido rejeitado pelo ilustre Presidente da CSRF, não podendo a autoridade incumbida de dar execução ao acórdão insurgir-se com o atravessamento de um segundo recurso com os mesmos fatos, por afrontar o devido processo legal como visto acima.

São essas as minhas considerações para não conhecer dos embargos ora interpostos.


Valmir Sandri.