



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

Processo n° 13807.007601/2001-07
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1102-000.608 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2011
Matéria IRPJ. GLOSA DE CUSTOS.
Recorrentes AIR PRODUCTS BRASIL LTDA
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998

REDUÇÃO CARGA TRIBUTÁRIA. ECONOMIA FISCAL LEGÍTIMA.
 AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO, DOLO OU FRAUDE.

O contribuinte é livre para planejar sua atividade econômica de modo a se sujeitar à incidência mínima de tributos, através da utilização dos mecanismos jurídicos que lhe forem mais favoráveis, desde que no ato realizado não se verifique simulação, dolo ou fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso de ofício, vencidos o relator e a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, que davam parcial provimento ao recurso de ofício para restabelecer a parcela de R\$ 24.000,00 relativa ao imposto de renda devido no ano calendário de 1998. Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário para cancelar o auto de infração, vencidos o relator e a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, que davam parcial provimento para reduzir os valores tributáveis, tanto do IRPJ, quanto da CSLL, nos montantes de R\$4.887.844,15 em 1997, e de R\$4.205.614,14 em 1998, nos termos do voto do relator. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior.

(Documento assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

(Documento assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Relator.

(Documento assinado digitalmente)

João Carlos de Lima Junior - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente à época), João Otávio Opperman Thomé, João Carlos de Lima Júnior, Leonardo de Andrade Couto, Silvana Rescigno Guerra Barreto, Vinícius Barros Ottoni (Suplente Convocado) e Gleydson Kleber Lopes de Oliveira.

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício, relativos aos anos-calendário de 1997 e 1998, formalizados por meio dos autos de infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, perfazendo um crédito tributário total no montante de R\$ 23.833.397,48, aí já incluídos os juros de mora e a multa de ofício de 150%.

A contribuinte foi autuada por glosa de custos registrados nos anos-calendário de 1997 e 1998, tendo sido apurado um crédito tributário total de R\$ 23.833.397,48, abrangendo principal, juros de mora até 31/05/2001 e multa de 150% por prática de simulação.

O Termo de Verificação de fls. 1156 a 1180 descreve a irregularidade constatada. Em síntese, a autoridade fiscal entende que houve de fato a aquisição do ativo permanente da empresa Química da Bahia por valor subavaliado, sendo que a diferença de preço paga na operação estaria maquiada sob a prestação de serviços de industrialização inexistentes, os quais teriam sido supostamente prestados por aquela empresa para a contribuinte.

A Fiscalização relaciona as notas fiscais emitidas pela Química da Bahia relativas à cobrança pela suposta industrialização, totalizando R\$ 25.555.127,42 nos dois anos calendário em questão, valor este que foi comprovadamente pago à Química da Bahia, e que foi glosado em razão da não comprovação dos serviços.

A Fiscalização verificou que as referidas notas fiscais continham, na coluna Descrição dos Produtos, as expressões: “taxa fixa conforme contrato de 18/12/96”, ou “custo fixo ref. mês ...”, ou “custos variáveis ref. mês ...”, ou expressões semelhantes.

Intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços (fls. 462 a 464), a empresa apresentou o Contrato de Compra de Ativos, em inglês (Asset Purchase Agreement, fls. 465 a 501), firmado em 14 de novembro de 1996, celebrado entre a adquirente AIR PRODUCTS GASES INDUSTRIAIS LTDA (APGIL) – anterior denominação da ora recorrente AIR PRODUCTS BRASIL LTDA (APB) – e a vendedora QUÍMICA DA BAHIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (QDB).

A fiscalização destaca que o Instrumento Particular não está revestido das formalidades legais, pois não há reconhecimento de firma e não foi submetido ao registro público (Cartório de Títulos e Documentos), não fazendo, assim prova contra terceiros.

Afirma que foram emitidas Notas Fiscais de Prestação de Serviços inidôneas, por serem referentes a serviços que não foram prestados pela QDB. Que a APGIL utilizou os

documentos fiscais da QDB, suas instalações e seus funcionários que na realidade já estavam de fato trabalhando para a APGIL, embora por força dos referidos contratos continuavam sendo empregados da QDB. Que a celebração do Contrato de Compra de Ativos, sem as devidas providências legais, outro objetivo não teve que não o de simular uma prestação de serviços de industrialização, por meio do Contrato de Prestação de Serviços, que é parte integrante do retromencionado contrato, para camuflar o verdadeiro valor da aquisição, de todo o complexo industrial da empresa QUIMICA DA BAHIA S/A pela AIR PRODUCTS GASES INDUSTRIAIS LTDA, por preço escandalosamente subavaliado, e permitir o lançamento da diferença do valor real, pago pela compra dos ativos, em custos, diminuindo assim o valor do imposto de renda pago pelas duas empresas. A APGIL beneficiou-se pelo aumento dos custos e a conseqüente redução do Lucro, base de cálculo do Imposto de renda e da Contribuição Social nos dois exercícios, e a QDB, pela redução do seu lucro não operacional.

A fiscalização destaca que os ativos foram adquiridos pela APGIL por valor irrisório, dispensando qualquer avaliação do imóvel o fato evidente, caracterizado por preços inadmissíveis, de que houve sub avaliação dos imóveis. O total da área construída de 23.424,64 m² foi adquirida por R\$ 625.582,61, preço constante da escritura de compra e venda (cópia anexa), o que representaria um custo de R\$ 26,70 por metro quadrado de área construída; já a área total de terreno de 94.962,01 m² foi adquirida por R\$ 28.735,37, o que representaria um custo de R\$ 0,30 por metro quadrado de terreno.

Diz ainda que, se o absurdo do preço de compra não convence, pode-se verificar que o valor venal do imóvel constante do IPTU é de R\$ 2.726.024,39, ressalvando que não consta do IPTU toda a área construída, a qual pela escritura é de 23.424,64, e pelo IPTU é de 16.756, portanto falta constar do IPTU a área de 6.668,64 m² (cópia do IPTU às fls. 882 e 883).

Na própria Escritura Pública de Venda e Compra (fls. 873 e 874) consta que foi pago o Imposto de Transmissão Inter Vivos – ITIV no valor de R\$ 184.657,52, sendo que o valor da avaliação foi de R\$ 6.155.250,34. A APGIL pagou pelo ITIV sem contestar. Embora o ITIV tenha o seu valor calculado em 3% do valor da avaliação, no caso concreto, teria representado 28,22% do valor pago.

Além dos imóveis, foram também adquiridos todos os equipamentos, máquinas e instalações industriais e funcionais pelo preço de R\$ 3.681.842,02 conforme constante das notas fiscais nº 3744, 3794, 3795, 3796 e 3797 (fis. 423 a 466).

A fiscalização destaca que tais ativos constavam do Relatório Mensal da Diretoria Setembro/96 - Química da Bahia (fls. 1056 a 1075) com valores muito maiores, perfazendo um total de R\$ 23.635.671,51, conforme detalhamento de fls. 1162. E que, na apólice de seguro da empresa Química da Bahia (fis. 941 a 963), que vigorou no ano de 1996, constava a importância segurada de R\$ 17.127.645,88 dos bens segurados “Instalações, Prédios, Máquinas e Equipamentos, Móveis e Utensílios etc.”, tendo este seguro tomado por base o investimento total na fábrica, excluindo alguns itens não seguráveis como terrenos, obras de infra-estrutura, etc.

No CONTRATO DE COMPRA DE ATIVOS (fls. 1077 a 1155) de 18/12/1996 consta que a APGIL adquiriu pelo preço de compra de R\$ 1.100.000,00 todos os ativos pessoais intangíveis relacionados ao negócio da QDB, o que inclui os seguintes itens:

(1) todas as informações sobre vendas, marketing e serviços de atendimento ao cliente, inclusive, entre outras, cadastros de clientes, relatórios de visitas, materiais publicados e promocionais, informações sobre preços e outras informações sobre marketing utilizadas pela Vendedora na comercialização dos produtos;

(2) Direitos de Propriedade Intelectual;

(3) todos os livros, registros, arquivos, formulários, documentos de laboratórios, manuais e relatórios, dados sobre reações, fluxogramas, diagramas, programas de computador, textos e programas descritivos, procedimentos de fabricação, relatórios em batch, documentação e informações sobre segurança, saúde e ambiente ocupacional, relatórios e informações toxicológicas, documentação e informações sobre estatísticas de controle de qualidade, bem como toda a documentação-não financeira relativa ao Negócio; e

(4) todos os direitos da Vendedora sobre o Negócio, inclusive seu crédito comercial.

“Negócio”, no caso, significa as atividades comerciais mundiais da Vendedora relativas a pesquisa, desenvolvimento, produção e comercialização de Alquilaminas.

Fazem parte ainda do CONTRATO DE COMPRA DE ATIVOS:

- o ACORDO DE ABSTENÇÃO DE CONCORRÊNCIA, que consiste de acordo celebrado entre a QDB, suas coligadas Oxiteno, Norquisa e a APGIL (fls. 1103 a 1106), por dois anos a partir da sua assinatura;

- o CONTRATO DE OPÇÃO, celebrado entre a APGIL e a QDB, por meio do qual fica assegurada à primeira a opção exclusiva de compra de todos ou qualquer um dos Ativos em Opção (que compreende os imóveis e equipamentos de propriedade da QDB localizados em Camaçari, conforme especificado no Anexo 1.1) pelo Preço de Compra indicado na cláusula 2.2, podendo tal Opção ser exercida a qualquer momento após o dia 18 de dezembro de 1997 até a data do término do Contrato de Fabricação;

- o CONTRATO DE FABRICAÇÃO SOB ENCOMENDA, celebrado entre a APGIL e a QDB, fls. 1106 a 1119, a vigorar por um prazo de dois anos, a partir de 18 de dezembro de 1996, por meio do qual ficou estabelecido que a QDB dedicará a Instalação, inclusive todo o seu pessoal, exclusivamente à fabricação dos Produtos para a APGIL, devendo fabricar os Produtos de conformidade com o cronograma de produção estabelecido pela APGIL, sendo estabelecida uma remuneração fixa (“Custo Fixo”) e uma variável (“Custos Variáveis”).

A fiscalização destaca ainda que, em 19 de novembro de 1996, a APGIL fez alteração contratual na JUCESP (fls. 256 a 266) incluindo uma filial da APGIL a ser localizada na rua Nafta,717-Parte, Pólo Petroquímico de Camaçari, Município de Camaçari, Estado da Bahia, e que este é o mesmo endereço da QDB. E que foi realizado um contrato de aluguel (fls. 877 a 879) por meio do qual a APGIL ocuparia uma parte das instalações da QDB para funcionamento da sua nova filial.

Afirma que a QDB “continuou” a funcionar no mesmo endereço, prestando serviços exclusivos para APGIL até o final do contrato de Fabricação sob Encomenda e do

Contrato de Opção, quando a QDB paralisou suas atividades, sendo de se salientar que os funcionários da QDB que estavam prestando serviços para a APGIL deveriam ao final do contrato continuar suas atividade, apenas que daí por diante por conta da APGIL, de sorte que, ao término do contrato, a QDB não teria nada mais a retirar do local.

E observa que, ao final do contrato, em 19/11/98, a APGIL fez a seguinte alteração de contrato social (nº 188.019/98-4- JUCESP, fls. 394 a 405):

“1. Fazer constar que o estabelecimento industrial da sociedade localizado no Município de Camaçari, Estado da Bahia, a rua Nafta, 717–parte passou a ocupar a totalidade do prédio que ocupa, alterando, portanto, seu endereço para: Rua Nafta, 717.”

Com relação à comprovação da efetiva prestação de serviços, destaca a fiscalização que foram apresentados relatórios e levantamentos, inclusive de estoque, para comprovar os custos variáveis referentes às notas fiscais discriminadas constantes do grupo Custos Variáveis, mas que os referidos documentos, foram todos produzidos internamente, não existindo qualquer documento emitido por terceiros. E que, quanto ao Custo Fixo, a empresa limitou-se a responder que, verbis:

“Os documentos contábeis que suportam tais custos fixos são de propriedade da empresa Química da Bahia e estão em sua posse, a Air Products Gases Industriais Ltda, por sua vez, já comprovou a existência do contrato de Fabricação por Encomenda, das notas fiscais das parcelas fixas emitidas pela Química da Bahia bem como de seus pagamentos.”

Concluiu a fiscalização que a operação foi simulada, o que justifica a imposição da multa qualificada de 150%, nos seguintes termos:

“Ou seja, falso é o Contrato de Compra do Ativo e seus anexos, inclusive as Notas Fiscais de prestação de serviços emitidas. Todo o conjunto implementado com o propósito de ocultar o verdadeiro preço da operação, o desembolso do seu pagamento e documentar o seu lançamento em custos, tudo para reduzir o Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Conclusivamente, toda a operação foi montada com o evidente e único intuito de obter vantagem fiscal, traduzida pelo lançamento de ativo permanente em custos, utilizando-se, para tanto, de meios ilícitos (simulação) com claro prejuízo para a Fazenda Nacional.”

Cientificada do lançamento, a empresa apresentou impugnação, na qual alega, em síntese, o seguinte, conforme relatório da decisão recorrida, o qual, neste mister, adoto:

“O contribuinte apresentou defesa de fls. 1.199/1.308, em 30/07/01, alegando em síntese:

4.1. documentos apresentados na fase de fiscalização não foram anexados aos autos;

4.2.a autuante não informou qual deveria ser o valor da área construída, bem como o valor dos ativos;

4.3. tem como objetivo social a produção e comercialização de gases industriais e a produção e a comercialização de produtos químicos;

4.4. em 1996, sua sócia majoritária, Air Products Corporation (API) uma das líderes mundiais na produção de alquilamina firmou contrato com a empresa Monsanto para o fornecimento deste produto;

4.5. a API não possuía condições de fornecer toda a alquilamina que a Monsanto necessitava, ao menos nos 2 anos iniciais deste contrato. Assim, buscou no país a única produtora deste produto, no caso a QDB;

4.6. o impugnante celebrou contrato de fabricação sob encomenda com a QDB, para a produção de alquilamina, pelo prazo de 2 anos, com a utilização de sua técnica de gestão operacional, com vistas à redução dos custos;

4.7. por intermédio deste contrato, além da produção de alquilamina, o impugnante pretendia conhecer o mercado doméstico e a própria capacidade da empresa QDB;

4.8. ao firmar este contrato não pretendia adquirir os ativos da QDB, mas suprir a sua necessidade operacional e conhecer o potencial desta empresa, para uma eventual aquisição futura;

4.9. neste contexto firmou quatro contratos com a QDB:

- contrato de compra de ativos intangíveis;
- contrato de industrialização sob encomenda;
- contrato de opção de compra de ativos fixos; e
- acordo de não concorrência;

4.10. a QDB, por meio do contrato de compra de ativos intangíveis cedeu as informações sobre vendas, marketing, SAC, cadastro de clientes, relatórios de visitas, informações sobre preços, direitos de propriedade intelectual, registros, arquivos, documentos de laboratório, dados sobre reações, programas de computador, procedimentos de fabricação, direitos da vendedora sobre o negócio, inclusive seu crédito comercial, etc. Foi adquirido o acesso às informações e dados da operação da QDB, bem como toda a logística de distribuição, transporte e comércio de alquilamina;

4.11. a aquisição dos ativos intangíveis foi necessário para a implementação do regime de industrialização sob encomenda;

4.12. o contrato de industrialização sob encomenda previa que a QDB dedicaria seu estabelecimento e todos seus funcionários à fabricação de alquilamina, em conformidade com o cronograma e método de produção da APB;

4.13. o impugnante forneceria todos os insumos necessários e ressarciria os custos da QDB;

4.14. a responsabilidade pela industrialização era da QDB;

4.15. o contrato de opção de compra de ativos fixos estabelecia que o interessado teria a opção exclusiva de compra dos ativos fixos da QDB a ser exercido a partir de 18/12/97 até o término do contrato de industrialização sob encomenda;

4.16. o acordo de não concorrência visava obrigar as duas partes à máxima dedicação na produção de alquilamina;

4.17.sobre o contrato de industrialização sob encomenda esclarece que o impugante deveria adquirir os insumos e a QDB as matérias primas e materiais de embalagem, sendo facultado à APB o fornecimento destes últimos à QDB;

4.18.junta notas fiscais referentes à aquisição de insumos, matérias primas e materiais de embalagem;

4.19.de posse destes produtos a QDB produzia a alquilamina que era remetida à APB, conjuntamente com nota fiscal de retorno de produto, nota fiscal do componente fixo dos custos e nota fiscal do componente variável dos custos;

4.20.por fim a APB vendia a alquilamina a seus clientes;

4.21.o estabelecimento de uma filial da APB na propriedade da QDB visava reduzir custos de transporte e facilitar a fiscalização da elaboração da alquilamina;

4.22.o componente variável dos custos de produção de alquilamina referem-se aos produtos listados à fl. 1.243. Este componente era aferido a partir de “regra de três” mediante o confronto entre o total de alquilaminas produzidas e o preço unitário de cada matéria prima utilizada no processo produtivo, comprovada por notas fiscais emitidas pelos fornecedores;

4.23.o componente fixo é a remuneração fixa paga à QDB pelo serviço de industrialização sob encomenda, prevista no respectivo contrato. Para se estabelecer tal remuneração partiu-se do Relatório Mensal de Diretoria dessa empresa (fls. 1056/1067) no qual estavam discriminados todos os custos e despesas incorridos pela QUÍMICA DA BAHIA no mês de setembro de 1996, e o orçamento previsto para o ano de 1996;

4.24. portanto, com base no total de custos diretos e indiretos, bem como das despesas administrativas da Química da Bahia, foi estabelecida a remuneração referente ao componente fixo do processo de produção de alquilaminas;

4.25.a QDB forneceu inúmeros documentos que comprovam parcela significativa destes gastos;

4.26.a fixação do preço dos ativos obedeceu, estritamente, ao princípio mercadológico;

4.27. quando o negócio foi realizado, a planta industrial da QDB já contava com 11 anos de duração e o prazo médio razoável de depreciação total de uma planta industrial desta natureza gira em torno de 9 a 10 anos;

4.28.esta planta industrial, não obstante o que se tenha investido na sua construção (refletido nos livros contábeis), independentemente do valor a ela atribuído em apólices de seguros, ou em talões de IPTU ou ITVI, e, ainda, do que poderia representar o custo de sua integral reposição por uma planta integralmente nova foi negociada 11 anos depois de construída e efetivamente vendida 13 anos depois do início de operação, no momento em que foi vendida, lembremo-nos, só era capaz de gerar prejuízos ao seu titular;

4.29. Em 1992, como se pode verificar pelo estudo fornecido pela empresa Química da Bahia (DOC tradução juramentada) o valor atribuído pelo JP Morgan à referida unidade industrial girava entre 8 e 10 milhões, ou seja, muito abaixo do valor contábil dos ativos;

4.30. somente em outubro de 1998, a partir dos estudos realizados, bem como pela convergência de fatores como a expansão do mercado internacional, é que a sócia da APB, autorizou a impugnante a realizar a aquisição, bem como os novos investimentos de capital necessários ao aumento de capacidade da referida unidade fabril;

4.31. essa estrutura negociaI envolvendo a Química da Bahia, bem como todas as bases financeiras acordadas - entenda-se o preço dos contratos - foram levadas e aprovadas pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE;

4.32. nulidade do lançamento efetuado tendo por objeto o ano-base de 1998, já que o MPF consignou que a investigação se dirigia ao ano-base de 1997, a mesma declaração constando do Termo de Início da Ação Fiscal. Nenhum dos Mandados de Procedimento Fiscal Complementares alterou esse período;

4.33. acusações de simulação e de prática de conluio entre a Impugnante e a empresa Química da Bahia foram efetuadas, porém nenhuma intimação, no curso de toda a ação fiscal, foi dirigida a esta última empresa;

4.34. não é possível negar validade aos contratos pela circunstância de não haver registro em Títulos e Documentos ou reconhecimento de firmas;

4.35. o artigo 82 do Código Civil estabelece que a validade do ato jurídico requer agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei. Os contratos em tela não exigem forma solene. Em relação à compra e venda de bem imóvel, o contrato foi celebrado por escritura pública e levado a registro no competente cartório de registro de imóveis, portanto as partes observaram a forma prescrita em lei;

4.36. o registro no Cartório de Títulos e Documentos não constitui condição de validade do ato, mas sim de sua eficácia perante terceiros.

4.37. os contratos foram devidamente assinados, além de terem contado com a assinatura de duas testemunhas. Portanto, nos exatos termos do artigo 135 do Código Civil, são aptos a provar as obrigações neles encerradas que se presumem verdadeiras, competindo a quem colocar em dúvida tal veracidade realizar prova inequívoca em sentido contrário;

4.38. quando a lei fala em inoponibilidade perante terceiros de negócios jurídicos válidos, está a se referir, não a todo e qualquer terceiro, mas sim aos terceiros em relação aos quais o ato produz efeitos. Fosse a União, um terceiro interessado nos atos jurídicos de toda e qualquer natureza, a lei o diria e solenemente revogaria os artigos 129 e 130 do CC, pois a forma solene deixaria de ser a exceção e seria a regra de validade dos contratos;

4.39. pode ser examinada a metodologia utilizada pelo JP Morgan para se concluir que a partir das receitas que pudessem ser esperadas da produção da unidade fabril é que se poderia extrair dela algum valor;

4.40. já em 1992, seis anos antes da venda, o valor dos ativos era avaliado em aproximadamente 30% do valor pelo qual eram registrados nos livros da Química da Bahia;

4.41. o valor contábil dos bens era resultado do montante ainda não depreciado, e bem ainda, de uma reserva de reavaliação, que nasceu de uma reavaliação feita em 1989 e que, em 1992 foi convertida na reserva especial, até o

limite que representasse a aplicação dos índices de correção monetária previstos no artigo 2º da lei nº 8.200;

4.42. Em razão da assinatura do contrato de opção de compra de ativos, a Química da Bahia obrigava-se a vender os bens de seu ativo permanente pelo valor total previsto no contrato;

4.43. em razão da necessidade de se refletir nas suas demonstrações financeiras as mutações patrimoniais decorrentes dos contratos assinados, duas providências foram adotadas pela QDB: reversão da reserva de reavaliação e a constituição de provisão para perda na alienação do ativo, em atenção ao artigo 184, I, da Lei nº 6.404/76. Estes procedimentos não resultaram em prejuízo ao Fisco;

4.44. caso o contrato de fabricação sob encomenda não existisse, por ser fruto de simulação, a inexistência do contrato de fabricação não seria capaz de eliminar os custos de industrialização do produto;

4.45. a fiscalização não se sabe por quê, lançou em seus demonstrativos, para efeito de glosa dos custos, nota fiscal de venda de mercadoria (NF 3462, de 25.09.1997, constante do vol. III dos autos do processo), desconsiderou uma nota fiscal e lançou outra nota fiscal a menor (respectivamente NF 3764, de 27.10.98 e NF 3753, de 01.10.98);

4.46. houve a inclusão indevida do ICMS no valor dos custos revertidos;

4.47. se a premissa fiscal estivesse correta e o contrato de fabricação não tivesse existido, disso não decorre a extinção dos custos. Teria que reconhecer tais custos incorridos pela Química da Bahia diretamente na contabilidade da Impugnante;

4.48. a fiscalização teria que reconhecer também o valor da depreciação;

4.49. no mínimo, embora sequer seja este o caso, já que estaria alegando ausência de comprovação dos custos, competiria à Sra. Auditora arbitrá-los, nos termos do artigo 296 do RIR;

4.50. impende registrar que a Impugnante está anexando também à presente defesa comprovantes de custos (componentes fixo e variáveis) incorridos na planta industrial de Camaçari, após o exercício de compra dos ativos permanentes. Montantes semelhantes aos apurados em anos anteriores;

4.51. requer sejam julgados improcedentes os autos de infração.”

A 10ª turma de julgamento da DRJ/SPO I, em São Paulo, determinou a realização de diligência (Resolução DRJ/SPO nº 009, de 26 de abril de 2002, fls. 1652 a 1661) para que a fiscalização:

- esclarecesse se o valor do ICMS constante das notas fiscais emitidas pela QDB deveriam compor o valor tributável;

- informasse se correto o demonstrativo de fl. 1.294 feito pelo interessado quanto aos valores das notas fiscais nº 3462, 3764 e 3753;

- informasse se o contribuinte registrou apenas gastos com a aquisição de matéria prima e outros materiais diretos, pois, neste caso, seria procedente a alegação de que deveriam ser excluídos da autuação os valores relativos à Química da Bahia, referentes aos

gastos efetivos e comprovados com a mão de obra, com as utilidades empregadas no processo industrial (por ex. vapor, energia elétrica, água clarificada) e com a depreciação do maquinário (calculada aos valores contábeis após 31/12/96), desde que efetivamente empregados na fabricação dos produtos vendidos pela autuada e fabricados na planta industrial de Camaçari.

Com relação ao valor do ICMS, a autoridade fiscal observou que o ICMS destacado nas notas fiscais emitidas pela Química da Bahia foram lançados em conta própria de ICMS a recuperar e que não devem compor o valor do auto de infração.

Com relação às notas fiscais, observou que a nota fiscal nº 3462 de 25/09/97 deve ser excluída do valor tributável, a nota fiscal nº 3764 de 27/10/98 não consta do valor tributável e a nota fiscal nº 3753 de 01/10/98 foi considerada a menor no valor de R\$ 300.000,00.

Às fls. 1718 a 1723 elaborou demonstrativo dos novos valores autuados, considerando as correções acima efetuadas (fls. 1.776).

Quanto aos gastos efetivos e comprovados, relativos à Química da Bahia, e empregados na fabricação dos produtos vendidos pela autuada e fabricados na planta industrial de Camaçari, a autoridade fiscal analisou todas as Notas Fiscais anexadas ao processo em resultado de diligência efetuada naquela empresa (Anexos XXXVIII a XLII), separando-as por CFOP e excluindo o Valor do ICMS e do IPI, conforme relação às fls 1825 a 1854, verificando que todas as Notas Fiscais foram emitidas em nome da Química da Bahia S/A. Concluiu que restaram comprovadas aquisições de matérias-primas e insumos nos valores de R\$ 4.419.874,83 em 1997 e de R\$ 2.512.943,71 em 1998. Também verificou, em análise ao Livro Registro de Saídas da QDB, que a quase totalidade das suas vendas em 1997 e 1998 foram para a AIR PRODUCTS, e que, portanto, os valores das aquisições comprovadas, acima referidos, deveriam ser excluídos do valor tributável (fls. 1866), gerando novo ajuste em relação aos demonstrativos antes citados, de sorte que o valor tributável ficou conforme abaixo:

ano	Valor autuado, em R\$	Valor a ser mantido, em R\$
1997	14.668.739,90	7.752.429,50
1998	10.886.387,52	6.771.757,93

Em face da diligência fiscal, o contribuinte manifestou-se às fls. 1.875 a 1.886, alegando, em síntese, o seguinte:

- que, embora a diligenciante tenha tido acesso a diversos livros e documentos da escrituração contábil e fiscal da QDB, os quais enumera e observa tratar-se de cerca de 5000 folhas, nos quais pode efetivamente atestar os custos de produção incorridos pela QDB nos anos de 1997 e 1998, considerou, para fins de alteração da matéria tributável, tão somente os valores de custos presentes nas Notas Fiscais de fornecedores da QDB, o que equivale a supor que insumos possam se transformar em produtos finais e chegar a seus destinatários, sem que concorra a mão de obra de produção, operação de maquinários, gestão administrativa, administração logística, etc;

- que, após a realização da diligência fiscal, houve mudança no critério jurídico do lançamento, pois o lançamento original, e que foi objeto de impugnação, tinha como acusação a aquisição de ativos imobilizados da QDB e a desconsideração de todos os

custos referentes ao contrato de industrialização sob encomenda (entendido como simulado), e, após a diligência fiscal, o lançamento tem como acusação a aquisição de ativos imobilizados da QDB, porém, para fins de apuração do valor do crédito tributário, devem ser levados em consideração todos os custos referentes ao contrato de industrialização sob encomenda (entendido como existente e real).

Por intermédio do despacho de fls. 1.905/1.907, os autos foram novamente baixados em diligência, ao entendimento de que o diligenciante não havia esclarecido se os gastos suportados pela empresa Química da Bahia S/A, com lastro em notas fiscais nominais a esta empresa, eram os únicos gastos devidamente comprovados e vinculados aos produtos vendidos pela autuada, e que a diligência inicialmente proposta tinha um escopo mais abrangente, conforme já alhures relatado.

A autoridade fiscal emite um novo Relatório de Diligência Fiscal, fls. 1934 a 1945, no qual destaca-se o seguinte:

“4- ... Foram considerados os custos comprovados com as Notas Fiscais emitidas para a QUÍMICA DA BAHIA S/A referentes a Matéria Prima constantes dos seus custos variáveis fls 1859 a 1867.

Os demais custos não tivemos como atender ao solicitado no item c da Resolução n 009 da 10a Turma de Julgamento DRJ-SP transcrita no item 2 acima, pelas razões abaixo relatadas.”

Nas razões elencadas, destaca a fiscalização que não foram glosados todos os custos conforme a interessada alega, mas tão somente as Notas Fiscais de Custos Fixos e Variáveis emitidas pela Química da Bahia, e que também não é verdade que os custos não glosados representem apenas 5% dos custos de produção de uma indústria química, conforme também alega a interessada.

Diz que a interessada lançou no item “Compras” em 1997, o valor total de R\$ 24.464.040,65, dos quais somente R\$ 13.471.799,28 são relativos à industrialização efetuada pela QDB, e os restantes R\$ 10.992.241,36 se referem a matérias primas, tambores, catalisados de cobalto, materiais de embalagens, etc, adquiridas em nome da AIR PRODUCTS e enviadas a QUÍMICA DA BAHIA por Notas Fiscais de Remessa. E que, da mesma forma, lançou no item “Compras” em 1998, o valor total de R\$ 27.240.285,09, dos quais somente R\$ 11.337.626,94 são relativos à industrialização efetuada pela QDB, e os restantes R\$ 5.902.658,15 se referem aos itens antes citados e adquiridos pela AIR PRODUCTS e enviadas a QDB.

Diz ainda que, além destes custos, foi contabilizado na AIR PRODUCTS nos títulos contábeis “Custos Departamentais – Química da Bahia” e “Despesas Administrativas” valores que montam a R\$ 14.205.544,72 em 1997 e R\$ 13.741.689,61 em 1998.

Segue afirmando que, conforme demonstrativos anexos ao relatório de diligência (fls. 1910 a 1933), a Air Products contabilizou em CUSTO DA PRODUÇÃO (fls. 155/6 e fls 153 todas do anexo XIII), no ano de 1997 o valor total de R\$ 17.329.178,50, e no ano de 1998 o valor total de R\$ 22.872.863,83.

E que a QUÍMICA DA BAHIA, por sua vez, conforme demonstrativos anexos às fls. 104 e 105 do anexo XLIV), contabilizou no ano de 1997 Custos Variáveis de industrialização de R\$ 3.293.624,04 e Custos Fixos de R\$ 4.110.184,00, perfazendo um total

de R\$ 7.403.808,04 neste ano, e em 1998 contabilizou Custos Variáveis de industrialização de R\$ 2.414.991,00 e Custos Fixos de R\$ 4.508.813,00, perfazendo um total de R\$ 5.468.868,00 neste ano.

A seguir transcreve os trechos do Termo de Verificação Fiscal em que discorre sobre o fato de as duas empresas estarem localizadas no mesmo endereço e sobre as demais razões que a levaram a concluir pela existência de simulação, para então arrematar, *verbis*:

“Como foi minuciosamente demonstrado no item 4 e nos anexos a esta informação fiscal a interessada (APGIL) lançou gastos referente a “Divisão QDB” nos dois anos muito superiores aos valores constantes das Notas Fiscais glosadas na autuação nominais a Química da Bahia e não há como diferenciá-los tendo em vista que as “duas” empresas funcionavam no mesmo local.

Pode ser claramente verificado que a AIR PRODUCTS contabilizou custos como "(por ex. vapor, energia elétrica, água clarificada)" estes estão claramente demonstrado.

No meu entendimento os custos lançados pelas empresas foram apresentados em relatórios contábeis sem nenhuma comprovação de quem realmente desembolsou os valores.

Os custos foram lançados sim, pelas duas empresas sendo que a Air Products que alega que os custos por ela lançados não chega a 5% do total, nos demonstrativos as fls seguintes que fazem parte deste relatório está demonstrado exaustivamente que grande (a maior) parte dos custos foram contabilizados pela AIR PRODUCTOS.

Os custos foram apresentados em relatórios contábeis aos pedaços não permitindo uma visão ampla do que realmente foi contabilizado. Existem custos nos produtos apresentados pelos relatórios da QDB que não é possível ser determinado quais os custos inclusos e quem foi que desembolsou os valores que foram pagos.

Pelo exposto, só consideramos os valores constantes das Notas Fiscais nominais a Química da Bahia S/A.

Atendendo a determinação da 7a. Turma de Julgamento as fls 1906 entendemos a necessidade de efetuar diligência na Química da Bahia S/A a fim de verificar o seguinte:

1 - os extratos contábeis da conta de CLIENTES — AIR PRODUCTS - Título Contábil — 1.01.02.01.149-1, desde dezembro de 1996 a dezembro de 1998. (às fls 48 anexo XLIV anexaram apenas a ultima folha que engloba parte desta conta referente aos meses de agosto e setembro de 1998.

2 - todas as contas contábeis que se refiram a AIR PRODUCTS com as respectivas contas de contrapartidas.

3 - todas as contas bancárias contabilizadas na QDB-extratos contábeis com os seus respectivos extratos bancários.

4 - quanto as contas bancárias onde foram depositados cheques/dinheiro referentes aos pagamentos das Notas Fiscais glosadas, comprovar as destinações (contrapartidas contábeis) dadas àqueles valores. Se foram utilizados para pagamentos de contas de custos enviar as contas de contrapartida ou relacionar os

valores com os títulos contábeis testar por amostragem a documentação correspondente, para comprovação financeira se os custos da QDB foram pagos com os valores de Receita das Notas Fiscais glosadas, pagos pela AIR PRODUCTS.”

Intimada, a QDB apresentou todos os documentos solicitados, com exceção dos extratos bancários, observando que, por tratar-se de documentação relativa a períodos muito antigos (10 a 12 anos atrás), estes já haviam sido incinerados pelo decurso do prazo decadencial de guarda, mas que entendia que a documentação apresentada supria a necessidade de apresentação dos referidos extratos, e que, se a autoridade fiscal assim não entendesse, poderia solicitar os documentos diretamente às instituições financeiras referidas nos lançamentos contábeis.

A autoridade fiscal então emite um novo Relatório de Diligência Fiscal, fls. 1978 a 2004, no qual reproduz os termos do Relatório anterior, e, com relação a esta última diligência efetuada na QDB, assim se manifesta:

“8- Realizada a diligência acima o processo retornou para análise. Foram considerados os custos comprovados com as Notas Fiscais emitidas para a QUÍMICA DA BAHIA S/A referentes a Matéria Prima constantes dos seus custos variáveis fls 1859 a 1867.

9- Quanto aos demais custos não tivemos como atender ao solicitado no item c da Resolução n 009 da 10ª Turma de Julgamento DRJ-SP pelas razões acima relatadas e tendo em vista que o resultado da 2ª diligência realizada na Química da Bahia não serve para determinar se os custos contabilizados foram suportados por essa ou por aquela empresa.

10- A própria empresa envolvida na transação, a QDB, declara as fls 1950 que:

“A Intimada entende que a documentação acima supre a necessidade de apresentação de extratos bancários do período solicitado, os quais já foram incinerados em razão da ocorrência do prazo decadencial de guarda. Caso assim não entenda, V. Sas podem solicitar os documentos diretamente às instituições financeiras referidas nos lançamentos contábeis.”

...

12- Tendo em vista, o acima exposto, tendo o processo sido encaminhado por 2 vezes para diligência na QDB e na impossibilidade de verificar se:

Item 4 – relatório acima.

“quanto as contas bancárias onde foram depositados cheques/dinheiro referentes aos pagamentos das Notas Fiscais glosadas, comprovar as destinações (contrapartidas contábeis) dadas àqueles valores. Se foram utilizados para pagamentos de contas de custos enviar as contas de contrapartida ou relacionar os valores com os títulos contábeis - testar por amostragem a documentação correspondente, para comprovação financeira se os custos da QDB foram pagos com os valores de Receita das Notas Fiscais glosadas, pagos pela AIR PRODUCTS.”

Só foi possível alterar a matéria tributável através de reconhecimento dos custos, conforme demonstrados nos relatórios anteriores acima transcritos...”

A contribuinte manifestou-se sobre o resultado desta diligência, destacando novamente a precipitação e a precariedade da acusação fiscal, evidenciada pelos diversos ajustes efetuados, e pelo fato de a própria Fiscalização reconhecer que não tem as informações necessárias para apontar os custos incorridos pela QDB para a realização do procedimento de industrialização dos produtos em questão, o que demonstra a falta de certeza no valor efetivamente por ela lançado.

Contesta novamente as premissas fiscais iniciais, relativas à alegada subavaliação dos ativos e simulação na prestação de serviços de industrialização, e afirma que, pelos pontos cujo esclarecimento a Delegacia de Julgamento solicitou à fiscalização, a diligência solicitada estava pautada em uma premissa clara, qual seja: se os valores pagos pela Impugnante à QDB correspondem à parcela do preço da aquisição dos ativos da referida empresa, como sustentou a Fiscalização, então os gastos incorridos pela QDB para a realização da operação de industrialização devem ser considerados como se da Impugnante fossem, reduzindo a matéria tributável.

Além disto, a diligência se prestaria a uma finalidade ainda mais evidente: confirmar, mediante a verificação dos gastos incorridos pela QDB, a existência de uma real prestação de serviços, em que a Impugnante fornece parte da matéria-prima e dos insumos e a QDB presta o serviço de industrialização por encomenda da alquilamina, descaracterizando, desta forma, a acusação fiscal de operação simulada.

Contudo, de posse de todos a documentação que lhe foi disponibilizada pela QDB, insistiu a fiscalização em considerar, para fins de alteração da matéria tributável, unicamente os valores presentes nas Notas Fiscais de fornecedores da QDB, desconsiderando todos os demais custos com mão-de-obra, operação de maquinários, gestão administrativa, administração logística, e etc, o que demonstra a falta de razoabilidade da acusação fiscal.

Aduz que também não merece perseverar o argumento trazido pela Fiscalização em seu Relatório de que os custos não poderiam ser integralmente reconhecidos, uma vez que não ficou demonstrada a vinculação entre os custos incorridos pela QDB e os pagamentos efetuados pela Impugnante, tendo em vista a não apresentação de todos os extratos de contas bancárias, e isto porque, se de acordo com a própria premissa Fiscal, a Impugnante é a única cliente da QDB, os documentos bancários não seriam necessários para comprovar que os todos os custos incorridos na produção da alquilamina e indicados nas suas DIRPJ deveriam ser imputados à Impugnante.

Diz que a Fiscalização não discorre sequer uma linha sobre os custos declarados pela QDB nas DIRPJ de 1997 e 1998, e que tais valores, já declarados ao Fisco, nunca foram questionados, nem sequer no curso do procedimento fiscalizatório ou por ocasião da diligência, sendo de se observar ainda que tais valores estariam, inclusive, homologados tacitamente, conforme prescreve o art. 150, § 4º do CTN.

Afirma ainda que, no curso do processo administrativo, a Fiscalização não questionou três incontroversos fatos: (i) a alquilamina era efetivamente produzida pela QDB, conforme contrato de industrialização por encomenda firmado com a Impugnante; (ii) não houve qualquer apropriação pela Impugnante além dos custos para produção de alquilaminas e; (iii) a Impugnante efetivamente pagou um preço pelo serviço de industrialização da alquilamina prestado pela QDB.

Os autos foram encaminhados à 6ª turma de julgamento da DRJ/SPO I, em São Paulo, que proferiu o Acórdão 16-20.479, fls. 2034 a 2064, considerando parcialmente procedente o lançamento, sendo que a parcela considerada improcedente refere-se aos valores a serem excluídos da base de cálculo, que são aqueles especificados pela autoridade diligenciante nos demonstrativos antes referidos.

A DRJ afastou a alegação de mudança de critério jurídico, ao entendimento de que, muito embora tenha-se verificado que o interessado vendeu alquilaminas superiores produzidas pela QDB, o restante da matéria tributável mantida refere-se à parcela do contrato de prestação de serviço de industrialização que não teria existido, e que teria servido para honrar o pagamento pela aquisição da planta industrial da QDB, uma vez que o preço pago pela AIR PRODUCTS em decorrência da aquisição da QDB teria sido efetivamente subdimensionado, devendo ser no mínimo de R\$ 17.127.645,88, importância pela qual ela foi segurada por intermédio de Apólice de Seguros.

A decisão está assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998.

VENDA E COMPRA. VALORAÇÃO DO BEM TRANSACIONADO. O valor de uma empresa industrial que não teve seu valor estipulado com base em laudo emitido ao tempo da sua negociação por empresas especializadas em avaliação poderá ser valorado pela fiscalização com base em outros elementos de prova, tais como apólices de seguros, demonstrações contábeis, entre outros.

COMPROVAÇÃO DE CUSTOS. Em não havendo dúvidas de que a empresa autuada revendeu determinado produto esta fará jus à contabilização de custos comprovadamente utilizados em sua produção.”

De sua própria decisão, recorreu a DRJ de ofício.

A contribuinte, por sua vez, cientificada desta decisão em 27.05.2009, conforme AR de fls. 2088, e com ela inconformada, interpôs recurso voluntário em 26.06.2009, fls. 2095 a 2150, instruído dos documentos de fls. 2151 a 2362, no qual reprisa os argumentos já expendidos ao longo do processo, e acrescenta, ainda, o seguinte:

- (i) A decisão proferida pela DRJ espelha uma evidente contradição, pois em um mesmo momento afirma a existência e a inexistência do contrato de industrialização;
- (ii) É flagrante a mudança no critério jurídico do lançamento ocorrida no curso deste processo administrativo;
- (iii) A despeito desta alteração, a nova acusação também não merece prosperar nem encontra qualquer amparo legal, na medida em que há provas suficientes nos autos para atestar a integralidade dos custos incorridos;
- (iv) A alegação fiscal de que “não é possível ser determinado quais os custos **inclusos e quem foi que desembolsou os valores que foram pagos**”, **convalidada pela Delegacia de Julgamento que nenhuma linha**

discorreu sobre todos os documentos apresentados pela QDB, caracteriza cerceamento do direito de defesa, uma vez que, além de não explicitar os motivos pelos quais entende que a documentação é insuficiente (a documentação está incompleta? O que falta?), não intima a QDB ou mesmo a Recorrente para apresentar qualquer outro documento.

- (v) Para comprovar que os documentos apresentados ao longo do processo são suficientes para verificar os outros custos relacionados à produção de alquilamina, e que a parcela fixa do contrato de industrialização se destinou à remuneração destes custos, encargos, despesas operacionais e margem de lucro na operação, a Recorrente solicitou à KPMG Tax Advisor Ltda a elaboração de laudo, baseado unicamente nos documentos constantes do processo, o qual encontra-se anexo (Doc.02);
- (vi) O referido laudo não tem conteúdo novo, mas apenas seleciona, resume e expressa em um único documento os elementos e evidências já constantes do processo administrativo;
- (vii) O laudo permite inferir importantes conclusões, as quais sintetiza, após reproduzir alguns dos quesitos formulados e suas respectivas respostas;
- (viii) Na eventualidade de os argumentos acima não serem considerados, ao menos devem ser consideradas integralmente no lucro tributável as despesas de depreciação dos ativos da QDB, considerados como valor de aquisição dos ativos os valores atribuídos pela Delegacia, conforme cálculos que demonstra, os quais foram elaborados da forma mais conservadora possível, tendo em vista que não foi utilizada a taxa maior decorrente da depreciação acelerada a que teria direito a Recorrente, uma vez que a planta industrial operava em três turnos;
- (ix) Requer o cancelamento da multa qualificada de 150%, pois não se está diante de nenhuma nota fiscal adulterada, fictícia, inidônea, falsa, ideologicamente falsa, calçada, paralela, ou empresa fantasma;
- (x) Pugna também pela inaplicabilidade da Taxa Selic para o cômputo dos juros moratórios, bem como pela impossibilidade de incidir juros moratórios sobre a multa punitiva;
- (xi) Finaliza pedindo o cancelamento integral dos Auto de Infração.

A Procuradoria da Fazenda Nacional ofereceu contrarrazões ao recurso, fls. 2370 a 2395, expondo os argumentos que ora a seguir se resume:

- (i) A tese recursal de alteração no critério jurídico do lançamento esbarra na legitimidade da própria acusação, uma vez que o auto de infração contempla a acusação de glosa de custos dos bens ou serviços vendidos;

- (ii) A interpretação da fiscalização aos documentos apresentados culminou com a conclusão inicial no sentido de que a operação de industrializar alquilamina pela QDB não teria ocorrido, é dizer, em um primeiro momento, julgou-se que os documentos não foram suficientes para comprovar a operacionalização da alquilamina;
- (iii) Mais adiante, perante a DRJ/SP, a interpretação inicial foi reformada, ou seja, examinando as mesmas provas já carreadas pela Recorrente, concluiu-se que elas comprovariam a operação de industrialização, de modo que se reduziu o crédito tributário lançado;
- (iv) Ou seja, houve apenas alteração quanto ao entendimento em relação às provas, mas não alteração do critério jurídico do lançamento, e, de qualquer sorte, a invalidação da decisão de primeira instância, como deseja a Recorrente, pressupõe a demonstração de prejuízo, sendo certo que a reinterpretção das provas beneficiou a Recorrente, porquanto reduziu o crédito tributário lançado;
- (v) O recurso do sujeito passivo, no tocante à subavaliação na aquisição dos ativos não deve ser conhecido, pois não enfrentou todos os sete fundamentos que solidificaram a decisão recorrida neste ponto, na medida em que a falta de inconformismo e impugnação específica a qualquer um deles impede a reforma do julgado, que permanecerá incólume pelos demais fundamentos não atacados;
- (vi) Na remota hipótese de se discutir a subavaliação na aquisição dos ativos, haja vista a inércia da Recorrente concretizadora da preclusão, a subavaliação na aquisição dos ativos restou cabalmente demonstrada nos autos, conforme trechos que transcreve;
- (vii) O valor ofertado pela Recorrente para adquirir os ativos fixos da QDB foi pautado por premissas absolutamente hipotéticas e imaginárias, não alicerçadas em nenhuma prova juntada aos autos, tais como: inexistência de potenciais compradores e ausência de mercado consumidor caso houvesse rescisão contratual com a Monsanto;
- (viii) A suposta depreciação e antiguidade da planta industrial não justificam o abismo de valores entre aquele ofertado pela Recorrente (R\$ 4.341.760,00) e aquele constante na apólice de seguros (R\$ 17.127.645,88);
- (ix) Não se deve conhecer do laudo elaborado pela KPMG Auditores Independentes juntado somente no recurso voluntário, em face da preclusão;
- (x) São devidos os juros de mora com base na taxa Selic e também os juros sobre a multa de ofício.

O despacho de fls. 2368 encaminha os autos ao CARF, e os recebo por sorteio para relato. De se observar que o presente processo conta, no presente momento, de nove volumes (processo principal), e de 75 volumes anexos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Alega a recorrente que houve flagrante mudança no critério jurídico do lançamento no curso deste processo administrativo.

Não lhe assiste razão neste ponto. Conforme pontuado pela PFN nas contra-razões recursais, a acusação fiscal no auto de infração é de glosa de custos dos bens ou serviços vendidos, tendo a autoridade fiscal julgado, num primeiro momento, que não teria havido a comprovação de nenhum custo vinculado às notas fiscais emitidas pela QDB contra a recorrente.

Entretanto, conforme bem observou a DRJ na decisão de piso, com base nas provas apresentadas, restou demonstrado que a recorrente vendeu alquilaminas superiores a diversas pessoas jurídicas distintas no decorrer dos anos de 1997 e 1998, sendo certo que ela não teria condições de produzir estes produtos por estar instalada no próprio imóvel da QDB. Logo, conclui-se que a recorrente vendeu as alquilaminas que haviam sido produzidas pela QDB, o que levou ao reconhecimento parcial, por parte da DRJ, dos custos que inicialmente haviam sido glosados pela fiscalização.

Registro, portanto, que também entendo que a recorrente vendeu alquilaminas produzidas pela QDB, o que importa reconhecer os custos associados a esta operação.

Conforme o Contrato de Industrialização sob Encomenda, havia dois tipos de parcelas a serem ressarcidas à QDB: uma parcela de remuneração anual FIXA, dividida em prestações mensais, para a cobertura do componente fixo dos custos incorridos pela QDB, dentre os quais se incluiria a manutenção de máquinas, a depreciação, os salários, os encargos sociais, a margem de lucro, etc, e outra parcela VARIÁVEL, visando ao ressarcimento dos componentes variáveis dos custos incorridos pela QDB, tais como matérias-primas, materiais de embalagem, vapor, energia elétrica, água clarificada, etc.

Após a realização da primeira diligência solicitada pela DRJ, tendo em vista a necessária exclusão dos valores do ICMS das notas fiscais emitidas pela QDB contra a recorrente, e os ajustes decorrentes de incorreção no lançamento de duas notas fiscais pela fiscalização, os valores glosados poderiam ser resumidos conforme a tabela abaixo:

	1997	1998	TOTAL
CUSTOS FIXOS	7.787.746,05	6.648.796,65	14.436.542,70
CUSTOS VARIÁVEIS	4.384.558,28	2.635.904,99	7.020.463,27
CUSTO TOTAL	12.172.304,33	9.284.701,64	21.457.005,97

Foi também realizada diligência com a finalidade específica de verificar quais os custos que haviam sido incorridos pela QDB com a produção das citadas alquilaminas vendidas pela recorrente e fabricadas na planta industrial de Camaçari, tendo a autoridade fiscal reconhecido como comprovadas, por amparadas em notas fiscais emitidas em nome da QDB, aquisições de matérias-primas e insumos nos valores de R\$ 4.419.874,83 em 1997, e de R\$ 2.512.943,71 em 1998 (valores de custo, já líquidos do ICMS e do IPI)

Veja-se que tais valores muito se aproximam dos valores apontados no quadro acima, como os custos variáveis que foram cobrados pela QDB à recorrente, ou seja, R\$ 4.384.558,28 em 1997, e R\$ 2.635.904,99 em 1998.

Restariam, entretanto, sem qualquer comprovação, no entender da fiscalização, as parcelas relativas aos custos fixos demonstrados na tabela acima.

A diligência solicitada pela DRJ também abrangia estas parcelas. A fiscalização, contudo, entendeu que, à vista dos elementos coletados, nenhum outro custo poderia ser reconhecido como comprovado, além dos custos variáveis acima referidos. Para fundamentar seu entendimento, arguiu que os custos lançados pelas duas empresas (QDB e a recorrente) haviam sido apresentados “*em relatórios contábeis sem nenhuma comprovação de quem realmente desembolsou os valores*”, que os custos foram apresentados “*em relatórios contábeis aos pedaços, não permitindo uma visão ampla do que realmente foi contabilizado*”, que “*os custos foram lançados sim, pelas duas empresas*”, e, ainda, que não foi possível comprovar a vinculação entre os custos incorridos pela QDB e os pagamentos efetuados pela Impugnante, tendo em vista a não apresentação dos extratos de contas bancárias solicitados à QDB.

As premissas da fiscalização, neste quesito, não se sustentam. Concordo com a argumentação da recorrente, de que os extratos de contas bancárias da QDB não são relevantes para o deslinde da questão. Mesmo porque a falta destes extratos não impediu o reconhecimento, por parte do próprio fisco, em sede de diligência, da ocorrência dos custos variáveis que haviam sido contabilizados pela QDB.

Quanto à alegação de que os custos teriam sido lançados pelas duas empresas, registre-se que a fiscalização não apontou um único custo que tenha sido contabilizado em duplicidade.

A recorrente contabilizou custos variáveis. A QDB também contabilizou custos variáveis, mas isto não significa que sejam os mesmos. A própria fiscalização observou que a recorrente contabilizara R\$ 10.992.241,36 em 1997, e R\$ 15.902.658,15 em 1998, a título de compras de matérias primas, insumos, e embalagens. Isto não constituiu óbice para que se reconhecesse como comprovados, além destes, também os valores de R\$ 4.419.874,83 em 1997, e R\$ 2.512.943,71 em 1998, a título das aquisições de matérias-primas e insumos feitas pela QDB. Ou seja, não logrou a fiscalização apontar uma única nota fiscal que tenha sido contabilizada em duplicidade. O que ocorreu foi tão somente que os custos variáveis incorridos pela QDB foram “transferidos”, por assim dizer, à recorrente, por meio das notas fiscais de custos variáveis emitidas pela QDB contra a recorrente, o que apenas reforça a conclusão de que não se trata dos mesmos custos já registrados pela recorrente em sua contabilidade.

Da mesma forma ocorre com relação aos custos fixos. Conforme visto, tais custos correspondem a gastos efetuados com manutenção e depreciação de máquinas, salários,

encargos sociais, e margem de lucro, entre outros. Ora, não foi apontada uma única máquina, nota fiscal, ou funcionário, que tenha sido contabilizado pelas duas empresas simultaneamente, o que põe por terra a alegação genérica da fiscalização neste sentido.

Assim, e considerando-se que a própria fiscalização observou que a quase totalidade das vendas da QDB em 1997 e 1998 foram para a recorrente, sendo esta inclusive a razão pela qual foram – e efetivamente devem ser – aproveitados todos os comprovantes de custos variáveis antes demonstrados, pelas mesmas razões devem também ser aproveitados os custos fixos efetivamente incorridos pela QDB, e que tenham sido demonstrados.

Neste particular, observo que a própria recorrente informa que solicitou à KPMG Tax Advisor Ltda a elaboração de “laudo, baseado unicamente nos documentos constantes do processo”, para comprovar que a parcela fixa do contrato de industrialização se destinou à remuneração de custos, encargos, despesas operacionais e margem de lucro na operação, a qual estimou em 20%.

Em que pese o pleito da PFN para que não se conheça do referido laudo, em face da preclusão, não vejo óbice ao seu aproveitamento, pelo menos na parte em que, nos dizeres da própria recorrente, este não apresenta conteúdo propriamente novo, mas apenas *“seleciona, resume e expressa em um único documento os elementos e evidências já constantes do processo administrativo.”*

No referido documento, observa-se que a QDB registrou custos fixos industriais de R\$ 4.887.844,15 em 1997 e de R\$ 4.205.614,14 em 1998, conforme registros contábeis detalhados nos anexos elaborados, com indicação do número do livro e página em que efetuados, e os quais são resumidos na tabela abaixo:

Custo Industrial - Contas	1997	1998
Salários e adicionais	2.279.663,88	1.481.128,66
Encargos sociais e indenizações	720.981,11	1.147.389,64
Serviços com Terceiros	494.166,04	448.261,81
Depreciação do imobilizado	1.011.950,44	812.890,09
Utilidades - demanda	340.730,48	280.751,91
Tratamento de Efluentes	40.352,20	35.192,03
Total	4.887.844,15	4.205.614,14

Ainda no referido laudo, foram relacionadas outras despesas operacionais, inclusive com o PIS e a COFINS declarados como devidos pela QDB, e calculada uma margem de lucro de 20% sobre o valor total de custos fixos, variáveis, e despesas operacionais, considerando tal percentual como margem mínima utilizada para uma operação entre partes não relacionadas, tudo em conformidade com o solicitado pela recorrente à KPMG, o que faria os totais se aproximarem muito dos valores das parcelas de custo fixo glosadas pelo fisco.

Neste ponto, entendo necessário firmar posição com relação ao ponto inicial da acusação fiscal, que trata da simulação, e que determinou a aplicação da multa de 150% aos fatos. Isto porque, se entendido que não houve qualquer simulação, e que o Contrato de Industrialização sob Encomenda representa fielmente o que ocorreu no mundo dos fatos, natural que se considere uma margem de lucro na operação, de sorte que não seria desarrazoado o valor cobrado nas notas fiscais emitidas pela QDB contra a recorrente, e relativas às parcelas de custo fixo.

Entretanto, tenho para mim que o conjunto dos indícios elencados pela fiscalização demonstram que houve simulação nos negócios praticados entre a recorrente e a QDB.

As evidências da simulação tornam-se aparentes quando se analisa o conjunto de quatro contratos assinados entre a recorrente e a QDB.

Pelo Contrato de Compra de Ativos, firmado em 14 de novembro de 1996, a recorrente adquiriu da QDB todas as informações sobre vendas, marketing, serviços de atendimento ao cliente, cadastros de clientes, relatórios de visitas, materiais publicados e promocionais, informações sobre preços, outras informações sobre marketing utilizadas na comercialização dos produtos, os direitos de propriedade intelectual, os direitos da vendedora sobre o Negócio, inclusive seu crédito comercial, e ainda todos os livros, registros, arquivos, formulários, documentos de laboratórios, manuais e relatórios, dados sobre reações, fluxogramas, diagramas, programas de computador, textos e programas descritivos, procedimentos de fabricação, relatórios em batch, documentação e informações sobre segurança, saúde e ambiente ocupacional, relatórios e informações toxicológicas, documentação e informações sobre estatísticas de controle de qualidade, bem como toda e qualquer documentação-não financeira relativa ao Negócio, entendido este como sendo as atividades comerciais mundiais da QDB relativas a pesquisa, desenvolvimento, produção e comercialização de alquilaminas. Alquilaminas estas as quais eram produzidas justamente na unidade de Camaçari, a mesma na qual a recorrente instalou-se, tendo inicialmente ocupado uma “*parte do prédio da Gerência Industrial da QDB*”, de 240 m², por R\$ 900,00 mensais, conforme contrato de locação datado de 29 de outubro de 1996, e a qual, ao final do contrato, passou a ocupar de forma “integral”, conforme alteração contratual feita em 19 de novembro de 1998.

Além do exposto no parágrafo acima, concomitantemente foram firmados o Acordo de Abstenção de Concorrência entre as partes, e o Contrato de Opção, por meio do qual a recorrente assegurou a opção exclusiva de compra de todos os imóveis e equipamentos de propriedade da QDB localizados em Camaçari, ou seja, a sua planta industrial, por valor previamente definido, sendo que a maior parcela já foi paga no dia 18 de dezembro de 1996, a título de “garantia” pela opção de compra, a qual poderia ser exercida somente a partir de 18 de dezembro de 1997, e até a data do término do Contrato de Fabricação. De se observar ainda a previsão contratual de que os funcionários da QDB que estavam prestando serviços para a recorrente, por força do Contrato de Fabricação, deveriam, por ocasião do exercício da opção, continuar a ali exercer as suas atividades, apenas que daí por diante por conta da recorrente (fls. 1137).

Ora, tais circunstâncias analisadas em conjunto nitidamente demonstram que houve, de fato, a aquisição do fundo de comércio, assim entendido o estabelecimento industrial da QDB, já por ocasião da assinatura dos citados contratos, e não por ocasião da aquisição formal, que se deu somente em outubro de 1998, pouco antes do final do prazo para o exercício da referida opção de compra.

Note-se que para chegar a esta conclusão, sequer se faz necessário adentrar na questão do preço praticado, muito embora creio estar suficientemente demonstrado nos autos que o preço contratado revelou-se bastante subavaliado, sendo relevantes para esta conclusão todos os indícios apontados pela fiscalização, e também subscritos pela autoridade

julgadora de primeira instância, os quais entendo desnecessário aqui reproduzir, posto que já ao norte relatados.

É neste contexto que se insere o Contrato de Fabricação sob Encomenda, celebrado entre as partes, por meio do qual ficou estabelecido que a QDB dedicaria toda a sua instalação, inclusive mão de obra, exclusivamente para a fabricação dos produtos para a recorrente.

Este contrato, portanto, também integra o conjunto dos atos simulados, tendo a autoridade fiscal referido que o mesmo teria sido utilizado como forma de pagamento de parte do preço pela aquisição da planta industrial da QDB. Ou seja, todo o conjunto de contratos assinados foi utilizado como forma de reduzir os tributos incidentes, tanto sobre a recorrente, quanto sobre a QDB, conforme o relato fiscal efetuado, embora no caso estejamos tratando apenas dos efeitos fiscais sobre a recorrente.

Portanto, uma vez que a aquisição da planta industrial da QDB se efetivou já na assinatura do referido conjunto de contratos, conforme acima demonstrado, simulado também é o Contrato de Fabricação sob Encomenda, sob cujo manto foram emitidas as notas fiscais glosadas pelo fisco, e que reduziram a base de cálculo tributável da recorrente.

O fato de ser o mesmo fruto de simulação, contudo, não invalida a existência dos custos de industrialização do produto efetivamente incorridos e demonstrados. Este, aliás, é um dos argumentos manejados pela recorrente, e aqui acolhidos.

Do quanto até aqui exposto, vê-se que devem ser reduzidos os valores tributáveis que haviam sido mantidos pela decisão recorrida, e mantida a multa qualificada no percentual de 150%.

A manutenção da multa qualificada se justifica porque, caracterizada a simulação – relativa, *in casu* – provado, entendo eu, o intuito de fraude a que alude o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê a exasperação da multa de ofício, vez que o evidente intuito de fraude possui um amplo conceito onde se inserem as condutas dolosas tipificadas como sonegação, fraude ou conluio, conforme previsto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, por aquela lei referidos.

Especificamente, entendo que, com os procedimentos adotados pela recorrente, tenham sido modificadas substancialmente, e de modo intencional, as características do fato gerador, o que levou à redução do imposto devido, conduta esta que se amolda ao conceito de fraude exposto no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, *verbis*:

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

Resta analisar os pleitos da recorrente de inaplicabilidade da taxa Selic para o cômputo dos juros moratórios, e da impossibilidade de incidência de juros moratórios sobre a multa punitiva.

Quanto à taxa Selic, o assunto dispensa maiores considerações a respeito, em razão de se encontrar devidamente pacificado por meio de súmula, de observação obrigatória no âmbito deste Colegiado, e que a seguir se transcreve:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Quanto à incidência de juros moratórios sobre a multa punitiva, peço vênua ao ilustre Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para transcrever trechos do seu voto proferido a respeito do assunto nos autos do PAF nº 16327.002295/2001-03, pugnando pela incidência dos juros, calculados à taxa Selic, sobre as multas punitivas, e que bem sintetizam meu entendimento sobre a questão:

“A meu ver, a previsão de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício estaria plenamente configurada no bojo do art. 161, do CTN:

Art. 161.0 crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

(.....)

Em primeiro lugar, a acepção da palavra crédito deve ser feita em consonância com o fato de que após o lançamento de ofício a multa aplicada passa a integrar aquele valor. Não há base para a segregação almejada, pois a obrigação tributária principal é composta tanto pelo tributo como pela penalidade pecuniária. Não se quer dizer que a norma equipare penalidade pecuniária a tributo pois, por definição, esse último não tem natureza de sanção.

No acórdão 104-22.508 de lavra do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, a questão foi magnificamente tratada conforme transcrição:

“Ora, se o crédito tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o crédito tributário compreende um e outro. Isso não quer dizer em absoluto que o CTN equipare penalidade pecuniária a tributo, que não tem natureza de sanção.

Nesse mesmo sentido, no art. 142 que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

Poder-se-ia argumentar em sentido contrário dizendo que, mesmo estando a penalidade pecuniária contida no crédito tributário, ao se referir a

"crédito" no artigo 161, o Código não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo. Questiona-se, por exemplo, o fato de a parte final do caput do artigo fazer referência à imposição de penalidade e, portanto, se os juros seriam devidos, sem prejuízo da aplicação de penalidades, estas não poderiam estar sujeitas aos mesmos juros.

Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a expressão "o crédito não integralmente pago" possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.

Sobre a alegada contradição entre a parte inicial e a parte final do dispositivo que essa interpretação ensejaria, penso que tal imperfeição, de fato existe. Mas se trata aqui de situação como a que me referi nas considerações iniciais, em que as limitações da linguagem ou mesmo as imperfeições técnicas que o processo legislativo está sujeito produzem textos imprecisos, às vezes obscuros ou contraditórios, mas que tais ocorrências não permitem concluir que a melhor interpretação do texto é aquela que harmoniza a própria estrutura gramatical do texto, e não aquela que melhor harmoniza esse dispositivo com os demais que integram o diploma legal.

É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade. Refiro-me ao art. 157, segundo o qual "A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário". Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é *parte* do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a remarcando, mas não por causa dela, extraísse desse tato à prescrição de que a penalidade não é substitutiva do próprio tributo, estremando nesse ponto o Direito Tributário de certas normas do Direito Civil em que penalidade é substitutiva da obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.

Esse é o entendimento manifestado por Luciano Amaro, que não se desapercebeu dessa incoerência gramatical do texto. Veja-se:

A circunstância de o sujeito passivo sofrer imposição de penalidade (por descumprimento de obrigação acessória, ou por falta de recolhimento de tributo) não dispensa o pagamento integral do tributo devido, vale dizer, a penalidade é punitiva da infração à lei; ela não substitui o tributo, acresce-se a ele, quando seja o caso. O art. 157 diz que a penalidade não ilide o pagamento integral "do crédito tributário", mas como, na conceituação dos arts. 113, § 1º, e 142, a obrigação e o crédito tributário englobariam a penalidade pecuniária, o que o Código teria que ter dito, se tivesse à preocupação de manter sua coerência interna, é que a penalidade não ilide o pagamento integral "do tributo", pois não haveria sequer possibilidade lógica de uma penalidade excluir o pagamento de quantia correspondente a ela mesma. (Amaro, Luciano – Direito Tributário Brasileiro, 10 ed., Atual - São Paul, pág. 379).”

Do até aqui exposto, estaria esclarecida a possibilidade da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Considerando que o parágrafo primeiro do art. 161, do CTN estabelece que os juros devem ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo

disposição de lei em sentido diverso, cabe agora avaliar a existência de norma prevendo a incidência da taxa Selic.

Ainda que a discussão envolva, precipuamente, fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, cabe um resumo cronológico da questão com vistas a uma análise mais abrangente, começando pelo Decreto-Lei nº1.736/1979 (todos os destaques foram acrescidos):

Art 1º - O débito decorrente do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre a importação e do imposto único sobre minerais, não pago no vencimento, será acrescido de multa de mora, consoante o previsto neste Decreto-lei.

(.....)

Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº. 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº. 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº. 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

(.....)

Constata-se a previsão da incidência de juros de mora, a razão de 1% ao mês, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional calculados sobre o valor originário, o que incluiria a multa de ofício como se pode concluir pelo exame do art. 3º. Nesse ponto, nota-se que o parágrafo único do art. 2º expressamente registrava a não incidência dos juros sobre a multa de mora, e não sobre a multa de ofício.

Posteriormente, o Decreto- Lei nº 2.323/87 ao tratar da matéria manteve em essência a redação supra transcrita, o que implica na incidência dos juros sobre a multa de ofício, ressalvando apenas que o cálculo seria feito sobre o débito atualizado monetariamente:

Art. 16. Os débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional e para com o Fundo de Participação PIS-PASEP, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior.

A seguir, a Lei nº 7.738/89 trouxe uma inovação, qual seja, restringiu os juros de mora aos tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda o que implicou na não incidência sobre as penalidades, inclusive a multa de ofício:

Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.

(.....)

Na mesma linha conduziu-se a Lei nº 7.799/89. Algum tempo depois, com o advento da Lei 8.218/91, retornou a incidência dos juros de mora sobre os débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional, e calculados com base na TRD:

Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:

I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e

II - multa de mora aplicada de acordo com a seguinte Tabela:

(.....)

§2 – A multa de mora de que trata este artigo não incide sobre o débito oriundo de multa de ofício

Logo após, a Lei nº 8.383/91, com vigência a partir de 01/01/1992, estabeleceu que os débitos tributários seriam expressos em UFIR, o que incluiria a multa de ofício. Além disso, a norma trouxe de volta a taxa de juros de 1% ao mês, com incidência sobre tributos e contribuições:

Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

(.....)

Com o advento da Lei nº 8.981/95, deflagrou-se o processo de adequação dos débitos tributários ao novo padrão monetário voltado para a desindexação da economia. Além de estabelecer a conversão dos débitos de UFIR para Real a norma trouxe o cálculo dos juros com base na taxa de captação pelo Tesouro Nacional da Dívida Pública:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

(.....)

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº. 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art 6º da Lei nº. 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº. 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº. 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Importantíssimo detalhe quanto ao art. 84 da Lei 8.981/95, foi a inclusão do § 8º no seu texto, alteração trazida pela Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/1995, nos seguintes termos:

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Também merece destaque os artigos 25 e 26 da Medida Provisória nº 1.542, de 18 de dezembro de 1996 (**convertida na Lei nº 10.522/2002, arts. 29 e 30**)

Art. 25. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 30 de agosto de 1995, ou que, na data de início de vigência desta norma ainda não tenham sido encaminhados para a inscrição em Dívida Ativa da União, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para Real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

(...)

Art. 26. Em relação aos débitos referidos no artigo anterior, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Antes de adentrar à legislação específica aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997 (Lei nº 9.430/96) cabe um avaliação do arcabouço legal supra transcrito.

Vê-se que a legislação anterior que versou sobre a matéria referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996, houve períodos em que não incidiria os juros sobre a multa de ofício por disposição legal, ou pela ausência dela?

A resposta é que, na prática, com as sucessivas alterações legislativas isso não ocorreu. Vamos aos fatos:

O arts.25 c/c art. 26 da MP nº 1.542/96 estabelece a incidência da taxa Selic a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional com fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, o que inclui a multa de ofício. A Lei nº 8.38/91 determinou que os débitos para com a Fazenda Nacional

fossem convertidos em UFIR, o que abarcou a multa de ofício nos termos do parágrafo único do art. 58 dessa norma.

A Lei nº 8.383/91 não estabelece textualmente a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício mas, na verdade, essa penalidade foi estipulada em UFIR, sofrendo a variação desse indicador até 31/12/1994 e a taxa Selic a partir daí.

Quanto à alegação de que os dispositivos mencionados serviriam de limitação à incidência dos juros de mora sobre a multa apenas a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, volto a usar os argumentos do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, no voto acima mencionado:

“Cabe analisar, por fim, o comando constante dos artigos 29 e 30 da Lei nº. 10.522, de 2002, introduzidos pela MP 1.542, de 18 de dezembro de 1996. Esses dois artigos em conjunto prevêm a incidência de juros Selic sobre débitos de qualquer natureza cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, o que é invocado às vezes como argumento no sentido de que a lei limitou a incidência dos juros Selic sobre os débitos de qualquer natureza aos fatos geradores ocorrido até 1994.

Tal conclusão, todavia, é fruto de uma análise meramente gramatical e isolada dos dispositivos, sem preocupação com a natureza da matéria que se pretende regular. É que os dois artigos claramente regularam uma situação pendente, decorrência desse processo de desindexação dos tributos, relacionada com a Lei nº. 8.981, de 1995, em especial com o seu artigo 5º, transcritos acima.

Relembre-se que a Lei nº. 8.981, de 1995 determinou que a partir de 1º de janeiro de 1995, os tributos e contribuições seriam apurados em Reais (art. 6º), e não mais em Ufir, como até então. Mas os débitos relativos aos fatos geradores até 31 de dezembro de 1994, continuavam sendo apurados em Ufir e convertidos para Reais apenas quando do pagamento (art. 5º), e sobre esses incidiam juros de mora de 1% ao mês (art. 84, § 5º).

O que a Medida Provisória nº. 1.541, de 18 de dezembro de 1996 (convertida na Lei nº. 10.522, de 2002) fez foi regular a situação dos débitos relativos a fatos geradores até 31/12/1994 que, por não terem sido pagos ou parcelados, continuavam sendo controlados e apurados em Ufir, ao mesmo tempo em que determinava que, a partir de 1º de janeiro de 1997, os débitos relativos a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994 seriam lançados em Reais. E determinou também que, a partir de 1º de janeiro de 1997, esses mesmos débitos, que antes eram atualizados monetariamente e acrescidos de juros de mora de 1% ao mês, e, a partir de 1º de janeiro de 1997 não mais sofreriam correção monetária, passariam a incidir juros de mora com base na taxa Selic.

Portanto, não há como entender que os artigos 25 e 26 da Medida Provisória nº. 1.541, de 1996, estivessem limitando a incidência de juros Selic aos débitos referentes a fatos geradores até 31/12/1994, mas apenas que eles regulavam uma situação específica desses débitos. Ao contrário, o fato de a lei determinar a incidência de juros Selic, a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza, relacionados com fatos geradores até 31/12/1994, denota uma clara tendência de aplicação de juros Selic sobre os débitos em geral.”

Do até aqui exposto, parece-me ter ficado patente a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996 ainda que se considere, o que não é meu caso saliente-se, que as disposições do art. 161, do CTN seriam insuficientes para autorizar essa cobrança.

Para os fatos geradores ocorridos a partir da 01/01/1997, objeto maior dos recursos interpostos, a análise envolve fundamentalmente o alcance do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

(...)

O dispositivo em questão estabelece:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

A interpretação literal levou julgadores de muito respeito nesta Corte a entenderem que a expressão “decorrentes” excluiria a multa de ofício do dispositivo, pois esta não decorreria dos tributos ou contribuições, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo.

Tenho dificuldade de vislumbrar base razoável para, diante de diferentes possibilidades semânticas de um vocábulo, assumir-se apenas uma delas como ponto de partida da interpretação do texto de uma lei, quando essa aceção deveria ser o ponto de chegada.

Podemos fazer o que também se poderia denominar de interpretação literal da norma em comento e chegar a uma conclusão diametralmente oposta.

Dizer que os “débitos decorrentes de tributos e contribuições” ou, em outras palavras, “débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições” se sujeitam a juros de mora, não é o mesmo que afirmar que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora.

Assim, para que os juros moratórios atingissem apenas os tributos e contribuições a redação do dispositivo deveria ser:

Os débitos de tributos e contribuições para com a União, administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

Essa redação seria mais condizente com a sistemática historicamente usada pelo legislador para definir a incidência dos juros de mora. Como visto em momento anterior neste voto, a norma referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Entretanto a redação não é essa, Não apenas é impossível ignorar a expressão “decorrentes de”, como deve-se dar a ela efeito incluyente, e não excluyente como quer ver a corrente de entendimento da qual discordo.

Além disso, não é demais ratificar a indissociabilidade da multa de ofício e do principal, após a formalização do lançamento. Não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto que a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo.

Ainda resta o argumento no sentido de que o entendimento quanto à inclusão da multa de ofício na expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” implicaria na incidência de multa de mora sobre a multa de ofício.

Nesse ponto, socorro-me novamente do voto pelo proferido pelo Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA que enfrenta a questão com maestria:

“Sustentam os que defendem a interpretação de que o art. 61 da Lei nº. 9.430, de 1996 dirige-se apenas aos tributos e contribuições; que, a se entender que a multa de ofício está contida no termo débitos decorrentes de tributos e contribuições, o dispositivo estaria prevendo a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício. Assim como quando da análise do art. 161 do CTN, aqui, da mesma forma, esse argumento está associado a um critério de interpretação do texto legal com base na leitura que melhor harmoniza, do ponto de vista gramatical, o próprio texto o que, como se viu, não é a melhor forma de se apreciar a questão.

Verifico, contudo, que neste caso sequer existe a contradição na forma como apontada e que a interpretação proposta não a soluciona. De fato, ao prever que sobre os débitos incidirá multa de mora, entendendo-se que a multa de ofício integra o débito, a análise meramente gramatical do texto leva à conclusão de que o dispositivo prescreve a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício. Superando-se, entretanto, a mera leitura gramatical do texto e examinando-o como parte de um conjunto normativo mais amplo, ver-se-á que tal conclusão não é possível, o que afasta a contradição.

É que, como se sabe, a multa de mora e a multa de ofício se excluem mutuamente, de modo que uma não se aplica onde se aplica a outra. Assim, não haveria hipótese de que, quando da aplicação da multa de mora, na sua base esteja a multa de ofício. Esse fato não pode ser visualizado com a mera leitura isolada dos dispositivos, mas é facilmente percebido quando se examina conjuntamente os artigos 44 e 61 da Lei nº. 9.430, de 1996. O primeiro, prescreve que, nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas multa de ofício de 75% ou 150%, conforme o caso, o que exclui a incidência, nas mesmas hipóteses, da multa de mora. Portanto, não há como se concluir que o art. 61, ao prever a aplicação da multa de mora no caso de pagamento de débitos decorrentes de tributos e contribuições, inclusive a multa de ofício, em atraso estaria determinando a incidência daquela sobre esta.”

O Decreto nº 3000/99 que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda para 1999 (RIR/99) tem dispositivo específico sobre a incidência da multa de mora, com matriz legal justamente no art. 61 da Lei nº 9.430/96:

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei d. 9.430, de 1996, art. 61).

(.....)

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

O dispositivo supra transcrito expõe em definitivo a fragilidade da interpretação do texto sob o aspecto exclusivamente gramatical. Aqui, a exceção estabelecida no § 3º deixa claro que o *caput* do art. 950, bem como de sua matriz legal o *caput* do art. 61, da Lei nº 9.430/96, englobam a multa de ofício.”

Com as considerações acima, entendo cabível a incidência de juros Selic sobre a multa punitiva aplicada.

Encerrando a análise do recurso voluntário, cumpre observar que todas as conclusões expostas no presente voto aplicam-se igualmente à CSLL, tendo em vista que a sua exigência decorre dos mesmos fatos que deram origem ao lançamento do IRPJ, pelo que deve ser dispensado o mesmo tratamento a ambos os tributos, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Resta, ainda, por fim, analisar o recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de primeira instância.

Comprovado que a decisão recorrida (fls. 2034 a 2064) exonerou o sujeito passivo de crédito em valor superior ao limite de alçada, fixado pela Portaria MF nº 03, de 03/01/2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00), o recurso de ofício deve ser conhecido.

Este tem por objeto a reapreciação das desonerações efetivadas pela DRJ em razão da comprovação dos custos variáveis incorridos pela recorrente, suportados por notas fiscais emitidas contra a QDB. Conforme largamente exposto ao longo do presente voto, tais custos devem ser reputados como efetivamente comprovados, pelo que deveria ser, *a priori*, negado provimento ao recurso de ofício.

Entretanto, importante consignar que, ao efetuar o cálculo dos tributos desonerados, equivocou-se a autoridade julgadora *a quo*, exonerando o sujeito passivo de R\$ 24.000,00 de imposto de renda a mais do que efetivamente deveria exonerar, no ano calendário de 1998.

O equívoco da DRJ está manifestado no seguinte parágrafo do voto proferido (fls. 2062):

“Por fim, por ocasião do cálculo do IRPJ devido no ano de 1998 (fl. 1.182) a fiscalização não considerou a parcela de R\$ 240.000,00 que deveria ser abatido da base de cálculo do adicional do IRPJ, em prejuízo do contribuinte. Note-se que na própria DIPJ/99 (fl. 56) esta parcela foi considerada. Destarte, de ofício promovo o recálculo do tributo devido.”

Logo a seguir, demonstra a DRJ um quadro resumo dos valores dos tributos exigidos, exonerados, e mantidos.

Uma vez que tal demonstrativo apenas apresenta os valores finais dos tributos, sem demonstrar como foram calculados, com o fito de melhor demonstrar o equívoco incorrido pela autoridade julgadora *a quo*, demonstro abaixo o cálculo dos valores do imposto

de renda devidos em cada um dos anos de 1997 e 1998, conforme o contribuinte (DIPJ), a fiscalização (auto de infração), e a DRJ (decisão recorrida).

1997	Contribuinte	Fiscalização	DRJ
1. Valor declarado	-	-	-
2. Valor infrações	-	14.668.739,90	7.752.429,50
3. Prej. Ex. ant.	(1.895.889,88)	(1.895.889,88)	(1.895.889,88)
4. Base de Cálculo IRPJ (=1+2+3)	-	12.772.850,02	5.856.539,62
5. Imposto devido (15%)	-	1.915.927,50	878.480,94
6. Adicional devido (10% acima 240mil)	-	1.253.285,00	561.653,96
7. Total devido (=5+6)	-	3.169.212,51	1.440.134,91
Total devido menos total declarado		3.169.212,51	1.440.134,91
Valor efetivamente mantido pela DRJ			1.440.134,91
Diferença			-

1998	Contribuinte	Fiscalização	DRJ
1. Valor declarado	390.936,75	390.936,75	390.936,75
2. Valor infrações	-	10.886.387,52	6.771.757,93
3. Prej. Ex. ant.	-	-	-
4. Base de Cálculo IRPJ (=1+2+3)	390.936,75	11.277.324,27	7.162.694,68
5. Imposto devido (15%)	58.640,51	1.691.598,64	1.074.404,20
6. Adicional devido (10% acima 240mil)	15.093,68	1.103.732,43	692.269,46
7. Total devido (=5+6)	73.734,19	2.795.331,07	1.766.673,66
Total devido menos total declarado		2.721.596,88	1.692.939,47
Valor efetivamente mantido pela DRJ			1.668.939,47
Diferença (IRPJ exonerado a maior)			24.000,00

A diferença, exonerada indevidamente a maior no ano calendário de 1998, corresponde a exatamente 10% sobre a parcela de R\$ 240.000,00 sobre a qual não deve incidir o adicional do imposto de renda. Ocorre que tal parcela já havia sido abatida pelo próprio contribuinte na sua DIPJ, pelo que não pode ela ser novamente abatida por ocasião do lançamento, conforme acabou inadvertidamente procedendo a DRJ.

Pelo exposto, necessário se faz dar parcial provimento ao recurso de ofício, para restabelecer a parcela de R\$ 24.000,00 relativa ao imposto de renda devido no ano calendário de 1998.

Quanto ao recurso voluntário, por todo o exposto, oriento meu voto no sentido de dar parcial provimento ao mesmo, para reduzir os valores tributáveis, tanto do IRPJ, quanto da CSLL, nos montantes de R\$ 4.887.844,15 em 1997, e de R\$ 4.205.614,14 em 1998.

É como voto.

(Documento assinado digitalmente.)

Voto Vencedor

Conselheiro João Carlos de Lima Junior - Redator designado.

O cerne da questão cinge-se à análise da simulação, ponto inicial da acusação.

Consta dos autos que a empresa autuada firmou quatro contratos com a empresa Química da Bahia S/A, quais sejam:

(i) contrato de compra de intangíveis, por meio do qual a fiscalizada adquiriu acesso às informações e dados (vendas, marketing, cadastro de clientes...) da empresa Química da Bahia S/A - QDB;

(ii) contrato de industrialização sob encomenda, por meio do qual a QDB obrigou-se a disponibilizar estabelecimento e funcionários à fabricação de alquilamina, sendo responsável pela industrialização dos produtos e a fiscalizada obrigou-se a fornecer todos os insumos necessários à produção;

(iii) contrato de opção de compra de ativos fixos, o qual estabelecia que a fiscalizada teria opção exclusiva de compra dos ativos da QDB a ser exercido a partir de 18/12/97 até o término do contrato de industrialização sob encomenda e;

(iv) acordo de não concorrência que visava obrigar ambas as partes à máxima dedicação na produção de alquilamina.

A empresa Air Products Gases Industriais Ltda foi submetida à fiscalização e restou consignado no Termo de verificação Fiscal (fls. 1156 a 1180) que, em vista das operações realizadas, houve de fato aquisição do ativo permanente da empresa QDB por valor subavaliado, sendo que a diferença de preço paga na operação estaria maquiada sob a prestação de serviço de industrialização inexistentes, os quais teriam sido supostamente prestados por QDB à contribuinte (APB).

Nesse contexto, a contribuinte foi autuada por glosa de custos registrados nos anos calendário de 1997 e 1998, tendo sido apurado um crédito tributário de R\$ 23.833.397,48, abrangendo principal, juros de mora e multa de 150 % por prática de simulação.

Em relação à simulação, ponto inicial da acusação fiscal, cumpre ressaltar alguns trechos do voto proferido pelo ilustre relator, bem como a conclusão por ele alcançada:

(...) Entretanto, tenho para mim que o conjunto dos indícios elencados pela fiscalização demonstram que houve simulação nos negócios praticados entre a recorrente e a QDB. (...)

Pelo Contrato de Compra de Ativos, firmado em 14 de novembro de 1996, a recorrente adquiriu da QDB todas as informações sobre vendas, marketing, serviços de atendimento ao cliente, cadastros de clientes, relatórios de

visitas, materiais publicados e promocionais, informações sobre preços, outras informações sobre marketing utilizadas na comercialização dos produtos, os direitos de propriedade intelectual, os direitos da vendedora sobre o Negócio (...)

(...) concomitantemente foram firmados o Acordo de Abstenção de Concorrência entre as partes, e o Contrato de Opção, por meio do qual a recorrente assegurou a opção exclusiva de compra de todos os imóveis e equipamentos de propriedade da QDB localizados em Camaçari, ou seja, a sua planta industrial, por valor previamente definido, sendo que a maior parcela já foi paga no dia 18 de dezembro de 1996, a título de “garantia” pela opção de compra, a qual poderia ser exercida somente a partir de 18 de dezembro de 1997, e até a data do término do Contrato de Fabricação. De se observar ainda a previsão contratual de que os funcionários da QDB que estavam prestando serviços para a recorrente, por força do Contrato de Fabricação, deveriam, por ocasião do exercício da opção, continuar a ali exercer as suas atividades, apenas que daí por diante por conta da recorrente (fls. 1137).

(...) tais circunstâncias analisadas em conjunto nitidamente demonstram que houve, de fato, a aquisição formal, que se deu somente em outubro de 1998, pouco antes do final do prazo para o exercício da referida opção de compra.

(...) É neste contexto que se insere o Contrato de Fabricação sob encomenda celebrado entre as partes, por meio do qual ficou estabelecido que a QDB dedicaria toda a sua instalação, inclusive mão de obra, para exclusivamente para a fabricação dos produtos para a recorrente.

Este contrato, portanto, também integra o conjunto dos atos simulados, tendo a autoridade fiscal referido que o mesmo teria sido utilizado como forma de pagamento de parte do preço pela aquisição da planta industrial da QDB. Ou seja, todo o conjunto de contratos assinados foi utilizado como forma de reduzir os tributos incidentes, tanto sobre a recorrente, quanto sobre a QDB, conforme o relato fiscal efetuado, embora no caso estejamos tratando apenas dos efeitos fiscais sobre a recorrente.

Portanto, uma vez que a aquisição da planta industrial da QDB se efetivou já na assinatura do referido conjunto de contratos, conforme acima demonstrado, simulado

também é o Contrato de Fabricação sob Encomenda, sob cujo manto foram emitidas as notas fiscais glosadas pelo fisco, e que reduziram a base de cálculo tributável da recorrente. (...)

Do quanto até aqui exposto, vê-se que devem ser reduzidos os valores tributáveis que haviam sido mantidos pela decisão recorrida, e mantida a multa qualificada no percentual de 150%.

A manutenção da multa qualificada se justifica porque, caracterizada a simulação – relativa, *in casu* – provado, entendo eu, o intuito de fraude a que alude o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê a exasperação da multa de ofício, vez que o evidente intuito de fraude possui um amplo conceito onde se inserem as condutas dolosas tipificadas como sonegação, fraude ou conluio, conforme previsto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, por aquela lei referidos. (...)

Quanto à simulação, conforme todo o narrado, no presente caso esta foi caracterizada porque supostamente o contribuinte teria mascarado, por meio dos contratos formados com QDB, a operação de aquisição do estabelecimento industrial da QDB, por ser essa a operação inicial, ou seja, todo o conjunto de contratos assinados foi utilizado como forma de reduzir os tributos incidentes sobre a operação final pretendida.

Nesse ponto, observo que no âmbito tributário, é muito tênue a linha divisória existente entre a economia fiscal legítima e a diminuição ilegal da carga tributária, denominada de evasão fiscal.

O contribuinte pode se utilizar de meios lícitos para impedir a realização do fato jurídico tributário ou reduzir a carga tributária por ocasião da realização de determinadas operações negociais. Assim, para que possa restar configurada a economia fiscal legítima, o fato gerador da obrigação tributária não pode ter ocorrido.

O mestre Ives Gandra da Silva Martins em sua obra “Elisão e evasão fiscal” ensina que elisão fiscal é “...o procedimento utilizado pelo sujeito passivo da relação tributária, objetivando reduzir o peso da carga tributária, pela escolha, entre diversos dispositivos e alternativas da lei, daqueles que lhe permitem pagar menos impostos.”

Assim, podemos concluir que o contribuinte é livre para planejar sua atividade econômica de modo a se sujeitar à incidência mínima de tributos, através da utilização dos mecanismos jurídicos que lhe forem mais favoráveis.

Entretanto, tal prática é permitida sempre que o ato realizado não se fundar em simulação, dolo ou fraude. Caso haja a presença de qualquer um destes fatores, estar-se-á diante do que a doutrina entende por evasão fiscal, que, por sua vez, pode ser entendida como o ato ilegítimo praticado pelo contribuinte antes, durante ou após a ocorrência do fato jurídico tributário, com o intuito único de impedir, reduzir ou protelar o recolhimento de tributo.

A simulação pode ser classificada em duas espécies distintas: absoluta ou relativa. Será absoluta quando a declaração de vontade exprime um negócio que sequer existe, ou seja, o ato jurídico praticado é apenas aparente, sem qualquer intenção de que seja efetivamente concretizado. Já na simulação relativa existe a intenção de praticar um ato jurídico, contudo, de natureza distinta daquele que na realidade se pretende realizar, ou seja, há um ato simulado que efetivamente aparece e outro dissimulado, que é o ato almejado, mas que permanece oculto.

O dolo pode ser entendido pela intenção de se iludir alguém, induzindo-o a uma percepção errônea da realidade.

A fraude, nos termos do art. 72 da lei 4.502/64 pode ser entendida como

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

Feitas tais considerações doutrinárias, entendo que a conduta praticada pelo contribuinte não se enquadra em quaisquer das hipóteses de evasão fiscal acima citadas, eis que lícita e legal.

Como exposto acima, para que haja simulação, faz-se necessário que o negócio jurídico seja apenas aparente ou, ainda, que o ato jurídico aparente possua natureza distinta daquele verdadeiramente almejado.

Na operação realizada pelo contribuinte não vislumbro a ocorrência de simulação, eis que os atos jurídicos foram de fato praticados, de maneira lícita e sem o intuito único de impedir, reduzir ou protelar o recolhimento de tributo.

No caso, não houve simulação de operações em razão dos contratos celebrados, pois estes correspondem à realidade das operações. Da análise dos autos extrai-se que realmente existiu a compra e venda, pois durante o período de 2 (dois) anos contados a partir de 18 de dezembro de 1996, a empresa QDB produziu, entregou e ofereceu à tributação os produtos industrializados fornecidos à empresa autuada que vendeu as alquilaminas produzidas pela QDB, tanto que a própria DRJ reconheceu a existência de custos inicialmente glosados pela fiscalização.

Quando há simulação não há real cumprimento dos contratos, mas estes são utilizados apenas como instrumentos para ocultar operação diversa, ou seja, o que se encontra no presente caso é a livre escolha do contribuinte sobre a forma de gerir ou realizar seus negócios, e não um negócio simulado.

Assim, inexistiram operações simuladas, razão pela qual é improcedente o lançamento em sua totalidade e deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário.

E, no tocante ao Recurso de ofício, interposto em razão da exoneração do sujeito passivo de crédito em valor superior ao limite de alçada ficado pela portaria MF nº 03, de 31/01/2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00), por todo o exposto e

Processo nº 13807.007601/2001-07
Acórdão n.º **1102-000.608**

S1-C1T2
Fl. 2.437

diante do cancelamento da autuação em sua totalidade, entendo que a este deve ser negado provimento.

É como voto.

(Documento assinado digitalmente)

João Carlos de Lima Junior - Redator designado.