



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

Processo nº 19515.001898/2007-46
Recurso nº 167.240 Voluntário
Acórdão nº **1301-00.810 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 01 de fevereiro de 2012
Matéria IRPJ.
Recorrente KLABIN S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO.

Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

Ao restar comprovada a prática de negócios simulados, com declaração enganosa de vontade, com o único propósito de esquivar-se das obrigações tributárias, impõe-se a aplicação de multa qualificada no percentual de 150%. Os atos aparentes praticados, ao mesmo tempo que buscavam modificar as características essenciais do fato gerador, tentavam ocultar das autoridades fazendárias o ganho de capital efetivamente auferido.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

APURAÇÃO ANUAL. FALTA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

Aos contribuintes que, tendo optado pela apuração anual do tributo, deixam de recolher as antecipações devidas com base na receita bruta e acréscimos ou em balanços/balancetes por ele próprio levantados, sem a inclusão das receitas omitidas apuradas em procedimento de fiscalização, impõe-se a aplicação de multas exigidas isoladamente sobre as parcelas não pagas, em

face do descumprimento do dever legar de antecipar as estimativas. Tal penalidade não se confunde com outra, a ser aplicada pela falta de pagamento do tributo eventualmente apurado ao final do exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da **PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Carlos Jenier, que dava provimento ao recurso. Por voto de qualidade, mantidos os juros de mora sobre a multa de ofício e a multa isolada por falta de pagamento dos tributos sobre a base estimada, vencidos os conselheiros Carlos Jenier, Guilherme Pollastri e Edwal Casoni. Designado redator para o voto vencedor o Conselheiro Waldir Rocha.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior – Presidente

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Jr. – Relator

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada contra decisão proferida pela 5ª Turma da DRJ de São Paulo/SP.

Observa-se do presente processo administrativo, que em desfavor da recorrente acima identificada foi lavrado **Auto de Infração (fls. 199 – 205)** para formalização e exigência de crédito tributário relacionado ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e Contribuição social sobre o Lucro Líquido referentes ao ano-calendário 2003.

As imputações da Fiscalização se acham descritas no **Termo de Verificação Fiscal** encartado às **folhas 182 a 198** sendo oportuno o registro das principais constatações consoante destacado abaixo:

(...) No decorrer dos trabalhos de fiscalização, que estão sendo realizados junto ao Contribuinte acima identificado e que se encontram amparados pelo **Mandado de Procedimento Fiscal n. 0819000-2005-03009-8**, foram apuradas

irregularidades em dois processos distintos de alienação de participações societárias.

Embora a sistemática adotada pelo GRUPO KLABIN nesses dois processos seja bastante semelhante optamos por lavrar dois Termos de Verificação Fiscal distintos a fim de trabalhar isoladamente cada uma das operações.

Assim o presente Termo tratará da operação **NORSICE-SKOG**, enquanto o outro se ocupará da operação **RIOCELL**.

I - IRREGULARIDADES:

Em decorrência de processo de re-posicionamento no país, o grupo norueguês **NORSKE SKOG** promove uma série de negócios jurídicos que, ao final, redundam na **aquisição de todas as atividades relacionadas à industrialização e comercialização de papel jornal** que pertenciam – ao **GRUPO KLABIN**, bem como a **garantia de que o alienante não iria explorar essa atividade por, pelo menos, dez anos**.

Com essa aquisição o grupo norueguês passou a ser o único grande grupo empresarial a produzir papel jornal no mercado nacional.

Ocorre que, **em razão da forma utilizada nos negócios jurídicos efetuados, o ganho de capital obtido no processo de alienação, deixou de ser oferecido à tributação**, vejamos.

1. O GRUPO KLABIN, através de suas controladas Klabin Monte Alegre Com. e Ind. Ltda., cnpj n. 03.627.572/0001-30 e Klabin Paraná Produtos Florestais Ltda., cnpj n. 76.171.479/0001-90, adquire em 01.05.2003, uma empresa, denominada Lille Holdings (cujo capital era de R\$ 100,00 e que não possuía à época qualquer atividade), **com o fim específico de alienar ao grupo norueguês todas as suas atividades relacionadas à industrialização e comercialização de papel jornal, bem como os direitos de não fabricação do referido produto por 10 anos**.

2. Em 27.05.2003 o GRUPO KLABIN, através da Klabin Monte Alegre Com. e Ind. Ltda. em 27.05.2003, promove um aumento de capital no valor de R\$ 31.250.900,00 através da integralização, de bens e direitos (compostos sobretudo por sua carteira de clientes).

3. Com essa integralização a Klabin Monte Alegre Com. e Ind. Ltda. destaca de seu patrimônio a parte que interessa ao grupo norueguês e que lhe será alienada a seguir.

4. Passados menos de 30 dias (24.06.2003), o GRUPO NORUEGUÊS, através de sua controlada Norske Skog Pisa Ltda., cnpj n. 31.985.633/0001-20, realiza nova subscrição e "integralização" de capital no valor de R\$ 88.280.486,00, sendo R\$ 11.158.843,00 como capital e R\$ 77.121.643,00 a título de ágio.

5. Em 02.07.2003 (uma semana após), Klabin Monte Alegre Com. e Ind. Ltda. e Klabin do Paraná Produtos Florestais Ltda. (ambas do GRUPO KLABIN) retiram-se da sociedade Lille Holdings, mediante o cancelamento de suas ações e o recebimento de R\$ 88.027.000,00, ou seja, quase a totalidade do capital e da reserva "integralizados" pelo GRUPO NORUEGUÊS.

6. O Ganho de Capital obtido nessa operação, no valor de R\$ 56.296.134,08 [R\$ 88.027.000,00 (Valor recebido pelo GRUPO KLABIN) menos R\$ 31.730.865,92 (valor da Lille Holdings, ou seja, dos bens repassados ao GRUPO NORUEGUÊS)] **deixou de ser oferecido à tributação** ao simular-se que teria sido auferido por meio de variação nos percentuais de participação das empresas Klabin Monte Alegre Com. e Ind. Ltda. e Klabin do Paraná Produtos Florestais Ltda. em seus investimentos na empresa Lille Holdings (ganho não tributável conforme art. 428 do RIR/99), dos quais R\$ 56.296.044,12 teriam sido auferidos na Klabin Monte Alegre e restantes R\$ 89,96 na Klabin do Paraná Produtos Florestais Ltda.

7. Entretanto, o que realmente ocorreu foi à alienação de parte dos ativos do GRUPO KLABIN, segregados na empresa Lille Holdings (e que estavam avaliados em R\$ 31.730.865,92), para o GRUPO NORUEGUÊS, pelo valor de R\$ 88.027.000,00, o que implica em um resultado tributável de R\$ 56.296.134,08.

8. O desfecho de toda essa operação ocorre com a alteração da razão social da Lille Holdings S/A para Norske Skog Jaguariaiva S/A que, em seguida, é incorporada por Norske Skog Pisa Ltda., cnpj n. 31.965.633/0001-20 (GRUPO NORUEGUÊS).

Todo esse procedimento, que teve por finalidade única a transferência das atividades relacionadas à industrialização e comercialização de papel jornal que pertenciam ao GRUPO KLABIN para o GRUPO NORUEGUÊS, foi o desfecho de uma negociação que se iniciou bem antes, conforme se pode observar do "EXTRATO DA ATA DE REUNIÃO ORDINÁRIA DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO", de 21.02.2000, de Klabin Fabricadora de Papel e Celulose, cnpj n. 59.368.100/0001-18 (cuja razão social foi posteriormente alterada para Indústrias Klabin S/A) que aprova a "joint venture" entre a Klabin e a Norske Skogindustrier Asa, e do "ACORDO DE QUOTISTAS (NORSKE SKOG — KLABIN)" de 25.02.2000, cujos principais pontos citamos abaixo:

II - ACORDO DE QUOTISTAS (NORSKE SKOG — KLABIN):

1. Vigência do Acordo 31/03/2000 a 31/03/2003 (subitem 3.2 e 12.1).

2. O Acordo menciona que foi assinado, em 16/12/1999, Carta de Intenção não vinculativa, estabelecendo os princípios gerais que regem sua potencial associação numa empresa denominada Norske Skog Klabin Com. e Ind. Ltda. (Considerando I):

3. As Indústrias Klabin locarão à Norske Skog Klabin ativo imobilizado para produção, marketing e venda de papel de imprensa (subitem 8.3 do Acordo) (Contrato de Arrendamento de Estabelecimento Industrial, assinado pelas partes em 25/03/2000).

4. A Norske Skog Klabin terá o direito de usar a marca "K" em forma figurativa exclusivamente à sua atividade de produção e comercialização de papel de imprensa.

5. As Indústrias Klabin têm direito de vender à Norske Skog do Brasil a totalidade de suas quotas do capital da sociedade; o preço das quotas corresponderá a US\$ 46.370.000,00 caso o Grupo Norske Skog se decida a construir uma nova máquina (subitem 10.2.1), ou US\$ 28.370.000,00, caso contrário (subitem 10.2.2).

6. Se após o pagamento previsto no subitem 10.2.2, e dentro de 3 anos constados do término do período de validade (vigência) (até 30/03/2006), o Grupo Norske Skog decidir dar início à construção de uma nova máquina para produção de papel ou decidir reformar uma máquina no Brasil, desde que resulte em aumento de capacidade substancial, o Grupo Norske Skog pagará a Klabin uma quantia adicional de R\$ 18.000.000,00.

7. As partes concordam que antes do pagamento ou pagamentos à Klabin do preço das quotas das cláusulas 10.2.1 e 10.2.2, os melhores esforços de ambas as partes serão envidados na tentativa de minimizar legalmente o impacto tributário sobre a Klabin em relação a seu recebimento dos valores correspondentes, com estrita observância da legislação brasileira vigente, e desde que tal tentativa não cause nenhum impacto tributário sobre o Grupo Norske Skog (subitem 10.3).

Dando sequência às constatações acima reproduzidas, às folhas 185 a 187 do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora delinear de forma esquematizada as alterações societárias ocorridas durante a "joint venture" e estas podem ser estratificadas da seguinte maneira:

(...) 1) 03/01/2000

Constituição da Norske Skog Klabin Com. e Ind. Ltda. (CNPJ nº 03.624.572/0001-30).

2) 31/03/2000

Alteração no quadro societário da Norske Skog Klabin Com. e Ind. Ltda.

A sócia KPF Export cede e transfere a sua única quota (R\$ 100,00) para a Norske Skog do Brasil.

As Indústrias Klabin e a nova sócia deliberam em aumentar o capital social, de R\$ 1.000,00 para R\$ 34.742.000,00, de modo que a participação de cada sócia seja de 50%.

3) 28/12/2001

Incorporação das Indústrias Klabin pela Klabin S.A.

4) 23/05/2003

A Norske Skog do Brasil aliena todas as quotas da Norske Skog Klabin para a Klabin S.A., por R\$ 2.425.864,72.

Com o retorno do controle da Norske Skog Klabin para o Grupo Klabin termina a fase de "joint-venture" entre os 2 grupos e passa-se à fase da efetiva alienação de todas as atividades relacionadas a industrialização e comercialização de papel jornal que pertenciam ao Grupo Klabin para o Grupo Norueguês, bem como a garantia de que o alienante não iria explorar essa atividade por, pelo menos, 10 anos. (...)

No mesmo propósito de demonstrar as operações realizadas, a Fiscalização encartou às folhas 187 a 189, quadro demonstrativa do processo de alienação, abaixo resumido:

(...) 22/10/2002

Constituição da Lille Holdings S.A., por Maria Cristina Cescon Avedissian e Alexandre Gossn Barreto.

1) 01/05/2003

A Norske Skog Klabin e a Klabin do Paraná Produtos Florestais adquirem os investimentos na Lille Holdings.

2) 27/05/2003

A Norske Skog Klabin aumenta o capital social na Lille Holdings, mediante subscrição e integralização com bens e direitos.

3) 24/06/2003

Ingressa na Lille Holdings a investidora Norske Skog Pisa, mediante a emissão de 11.158.843 ações ordinárias, a R\$ 7,91 por ação.

A integralização ocorreu mediante contrato de mútuo de R\$ 88.027.000,00, assinado em 16/06/2003, entre a Norske Skog Pisa e a Klabin S.A., e uma nota promissória "pró-soluto" de R\$ 253.486,00.

Absurda a forma de integralização, pois houve a substituição do dever de integralizar por um dever de pagar (contrato de mútuo e nota promissória).

Embora a Norske Skog Pisa tenha subscrito 26,31% das ações, contribuiu com 73,86% do capital social.

4) 02/07/2003

Norske Skog Klabin e Klabin do Paraná Produtos Florestais retiraram-se da Lille Holdings, mediante cancelamento de 31.251.000 ações ordinárias e redução de R\$ 88.027.000,00 no capital social da investida.

6) 23/01/2004 Por parte do Grupo Norske Skog, a operação é finalizada com a incorporação da Lille Holdings S.A. (Norske Skog Jaguariaiva S.A.) pela Norske Skog Pisa.

7) 22/03/2004

Klabin do Paraná Produtos Florestais aliena investimentos na Norske Skog Klabin para a Klabin S.A. (operação que precede a incorporação em 23/03/2004).

8) 23/03/2004

Por parte da Klabin S.A., a operação é finalizada com a incorporação da Norske Skog Klabin pela Klabin S.A. (...)

Desta forma, o Ganho de Capital que deixou de ser oferecido a tributação foi, como acima detalhado, de R\$ 56.296.134,08, sendo R\$ 56.296.044,01 na Norske Skog Klabin e R\$ 90,07 na KPPF (ambas do GRUPO KLABIN). (...)

Feitas essas demonstrações, no **tópico VI do Termo de Verificação Fiscal (fls. 189 em diante)** a autoridade lançadora consignou suas **conclusões** dispondo, resumidamente, da seguinte maneira:

(...) Os grupos envolvidos realizaram uma série de atos jurídicos, através de suas controladas, com o único objetivo de transferirem a empresa NORSKE SKOG KLABIN, cnpj n. 03.624.572/0001-30 (**responsável pelas atividades de industrialização e comercialização de papel jornal do GRUPO KLABIN**), para o GRUPO NORSKE SKOG (**GRUPO NORUEGUÊS**). Ocorre que, como a pura e simples alienação dessa empresa sujeitaria a alienante à tributação do ganho de capital auferido, optou-se por simular que esse ganho de capital adveio de uma variação percentual na participação que a NORSKE SKOG KLABIN possuía na empresa LILLE HOLDINGS.

Assim a Norske Skog Klabin integraliza na Lille Holdings os bens e direitos que o Grupo Norueguês deseja adquirir. Por sua vez, o grupo norueguês integraliza na mesma Lille Holdings o valor que irá pagar pela compra R\$ 88.027.000,00 (equivalente a US\$ 28.370.000,00 do subitem 10.2.2 do Acordo de Quotistas).

Nesse momento ocorre a troca de ativos, a Norske Skog Klabin sai da empresa recebendo em contra-partida o valor que o grupo norueguês integralizou, e este fica com a empresa Lille Holdings (braço do Grupo Klabin que operava com papel jornal).

Segundo as atas das AGE da Lille Holdings todos esses eventos ocorreram entre 27.05.2003 e 02.07.2003.

Assim fica claro que o objetivo de todo o procedimento era a mera passagem do controle da exploração das operações de papel jornal do GRUPO KLABIN para o GRUPO NORUEGUÊS. Objetivo que poderia ter sido alcançado por uma simples alienação. Entretanto optou-se por um intrincado emaranhado de alterações societárias a fim de se dissimular o verdadeiro negócio jurídico. (...)

Demais disso, a Fiscalização consignou tratar-se de simulação discorrendo acerca do posicionamento legal, lançado notas doutrinárias e precedentes jurisprudenciais para os exatos fins de fundamentar suas conclusões. Teceu considerações acerca dos efeitos da simulação no direito tributário.

No **tópico VIII do Termo de Verificação Fiscal (fls. 195 em diante)** a autoridade lançadora teceu cuidadosas considerações acerca da caracterização da multa de ofício qualificada, fazendo-o nos termos abaixo reprisados:

(...) A multa de ofício aplicável sobre a diferença apurada de tributo devido é a de 150%, conforme o inciso II do art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996 (art. 957 do RIR/1999): (...)

Da leitura do presente Termo, fica evidente que a forma utilizada pelo contribuinte para a implementação das operações demonstra, inequivocamente, a intenção de *"impedir (...) o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária"*, configurando-se a sonegação definida no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

A forma dada ao negócio teve ainda o objetivo de "modificar as suas características essenciais (do fato gerador) de modo a reduzir (a zero) o montante do imposto devido", caracterizando a fraude definida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Enfim, o conluio definido no art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, fica caracterizado pelo fato de todos os atos simulados terem envolvido as empresas interessadas e seus diretores ou representantes. (...)

Na mesma ordem das ideias a autoridade administrativa no **item IX do Termo de Verificação Fiscal** descreveu as razões pelas quais se aplicaria a Multa Isolada, sendo oportuna sua constatação.

(...) Ao excluir o referido Ganho de Capital na apuração de suas bases de cálculo, tanto do IRPJ por estimativa, quanto da CSLL por estimativa, no período de 07/2003, o Contribuinte reduziu indevidamente os valores a recolher dessas estimativas, sujeitando-se, dessa forma a multa isolada prevista no art. 44, inciso I e parágrafo único, inciso IV da Lei 9.430 de 1996, alterada pelo art. 14 da MP 351/2007. (...)

X — COMPENSACAO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL

Em razão da autuação do Ganho de Capital auferido em 2003 o Lucro Real da empresa KLABIN MONTE ALEGRE passa de R\$ 2.496.193,24 para R\$ 58.792.237,25, possibilitando a compensação de R\$ 17.637.671,75 de Prejuízos Fiscais de anos anteriores. Como seu saldo de Prejuízos Fiscais de anos anteriores era de R\$ 19.522.529,54, restou, ainda um saldo de R\$ 1.884.858,37.

Tendo o contribuinte apurado um Prejuízo Fiscal de R\$ 195.114,50 no AC 2004 o seu saldo final passa a ser de 2.079.972,87.

Já em relação à Base de Cálculo da CSLL o valor apurado pelo Contribuinte em 2003 foi de R\$ 13.362.959,03, como a autuação foi no valor de R\$ 56.296.044,01, a nova BC passou a ser de R\$ 42.933.084,98, possibilitando a compensação de R\$ 12.879.925,49 de BC Negativa da CSLL de anos anteriores. Como seu saldo de BC Negativa de CSLL de anos anteriores era de R\$ 19.879.513,67, restou, ainda um saldo de R\$ 6.999.588,17.

Tendo o contribuinte apurado uma BC negativa de CSLL de R\$ 195.114,50 no AC 2004 o seu saldo final passa a ser de 7.194.702,68.

Isto se encontra detalhado nos Demonstrativos anexos aos Autos de Infração. (...)

No mais, constou-se os enquadramentos legais e demais determinações de praxe, **cientificando-se a Contribuinte** em 27 de julho de 2007 como se atesta pela assinatura ao final da **folha 198**.

Inconformada com as exigências fiscais relatadas acima, a Recorrente apresentou tempestiva **Impugnação (fls. 240 – 267)**, alegando de início que antes de refutar as constatações da Fiscalização seria de rigor relatar os acontecimentos, fazendo-o para os fins de evidenciar a motivação das transações ocorridas, afirmando que desde o início do ano de 2000 a Indústrias Klabin S.A, depois incorporada pela Recorrente, mantinha uma associação com o Grupo Norske, da Noruega, em virtude da qual foi criada a Norske Klabin, na qual esse grupo entrou com cinquenta por cento do capital social através da Norske Skog do Brasil.

Com efeito, a Recorrente afirmou que essa associação começou com uma carta de intenção assinada pelos dois grupos em 16 de dezembro de 1999, tendo se consolidado com o acordo de quotistas da Norske Klabin datado de 25 de fevereiro de 2000 o qual previu todos os termos e condições em que os negócios dessa empresa seriam desenvolvidos,

incluindo a gestão e outras cláusulas atinentes a esse tipo de acordo, tendo previsto sua duração por três anos nos termos das suas cláusulas 3.2 e 21.1 (doc. 6 da Impug.)

Diante disso, afirmou a Recorrente que a dita associação esgotou-se em 2003 quando o Grupo Klabin retirou-se dela, deixando o negócio que até então desenvolvera em conjunto com o grupo norueguês.

Nessa toada, aduziu que para efetivar sua saída do empreendimento a Norske Pisa aportou capital na Lille, da qual a Norske Klabin retirou-se mediante redução de capital e que tais fatos ocorreram em meados de 2003, de sorte que sua saída da associação com o grupo Norske, além de ser decorrente do término do prazo determinado para essa associação, deveu-se a outros fatores que a cercavam naquela época, porquanto no ano de 2002, devido ao fechamento de mercados financeiros internacionais e à conturbação interna que precedeu as eleições presidenciais, viu-se com dificuldades insuperáveis para refinar suas dívidas de curto prazo.

Afirmou, destarte, que essas mesmas causas levaram o Real a ser desvalorizado em mais de cinquenta por cento, sendo certo que os impactos sobre a Recorrente teriam sido devastadores eis que suas dívidas vencidas no segundo semestre daquele ano, e não pagas, ascenderam a sessenta e nove por cento do seu total; seus pareceres de auditoria externa foram emitidos com ressalva por descumprimento de índices financeiros aos quais a estava contratualmente comprometida, consoante se demonstraria nos relatórios de revisão especial dos segundo e terceiro trimestres de 2002, e do primeiro trimestre de 2003, apresentados à CVM como partes das informações trimestrais — ITR (doc. 7, 8 e 9 da Impug.).

No mesmo sentido informou a Recorrente que seus "ratings" de crédito corporativo nas moedas local e estrangeira teriam sido rebaixados pela Standard & Poors (doc. 10 e 11 da Impug.) e que mencionou que sendo companhia de capital aberto, em 5 de novembro de 2002 teve que publicar anúncio de fato relevante, conforme exigência da Lei n. 6.404, dando notícia ao mercado das tratativas desenvolvidas com credores, algumas com êxito outras não (doc. 12 da Impug.).

Seguiu a Recorrente reiterando toda a circunstância fática que revelaria a necessidade de equacionamento definitivo da sua posição financeira e a continuidade operacional que dependia do sucesso na implementação dos referidos planos, aduzindo nesse contexto que para fazer frente aos financiamentos vencidos e a vencer, em novembro de 2002 foi estruturado um empréstimo-ponte com o BNDES e um "pool" de bancos credores, que envolveu a caução de mais da metade do capital da Recorrente, além de avais pessoais dos seus controladores (doc. 13 da Impug.), e que tal empréstimo, inclusive, teria sido mencionado no anúncio de fato relevante acima referido.

No mesmo intuito de nortear as circunstâncias fáticas ocorridas à época, afirmou que em dezembro de 2002, em substituição ao empréstimo-ponte, foi efetivada uma nova operação com o BNDES e o "pool" de bancos, com garantias adicionais às concedidas antes, passando a envolver caução de ações da controlada Riocell S.A e de debêntures de sua emissão, e hipotecas sobre as unidades industriais da Riocell e de imóveis rurais (doc. 14 da Impug.).

Relatou ainda, que dentro das obrigações assumidas pela Recorrente nessa nova operação, figurava a de realizar financeiramente ativos necessários à liquidação de obrigações, com antecipação dos vencimentos contratuais caso não cumprida essa obrigação,

argumentando que foi em cumprimento dessa obrigação, e tendo em vista o final do prazo de associação com o grupo Norske, que ocorreu a retirada da Recorrente do empreendimento conjunto de que participava, sendo transferidas as respectivas atividades para a Lille, e tendo esta passado a pertencer exclusivamente à Norske Pisa.

Aduziu por outro turno, que em consequência do ocorrido, sua participação, até então desenvolvida por meio da Norske Klabin, deixou de ter sentido, tendo esta inicialmente sofrido alteração de denominação social para Klabin Monte Alegre Comércio e Indústria S.A, sendo depois incorporada pela Recorrente por falta de objeto.

No mesmo sentido, afirmou ser imprescindível, no histórico dos fatos, apresentar listagem das negociações das suas ações em bolsa, mês a mês, pela qual se pode constatar que, de uma posição de queda de cotações na segunda metade de 2002 e no primeiro trimestre de 2003 (já iniciada antes), passou-se a um constante crescimento dali em diante, o que demonstraria, entre outros fatores, o bom resultado do equacionamento do seu passivo (doc. 17 da Impug.).

Em suma, afirmou a Recorrente que tinha uma antiga associação com outro grupo econômico cujo prazo contratado para vigência se esgotara. Simultaneamente tinha que se desfazer de ativos, por obrigação contratual assumida perante credores em decorrência da sua premência financeira, até como medida necessária à sua sobrevivência, sendo certo que dentro desse escopo, e para implementá-lo, adotou estruturação jurídica que não lhe acarretou a incidência do IRPJ e da CSLL que uma venda direta de ativos teria produzido, tendo sido diligente no cumprimento da sua finalidade empresarial e na procura de orientação com seus assessores jurídicos, e tomado como base precedentes da jurisprudência administrativa.

Feitas essas considerações de ordem fática, a Recorrente passou a discorrer acerca da inexistência de simulação e de fato gerador do IRPJ e da CSLL, considerando nesse *mister* que a autuação concentra-se na ocorrência de simulação, porquanto toda a fundamentação da alegação de evasão fiscal resume-se nesse vício dos atos ou negócios jurídicos.

Segundo afirmou a Recorrente, o item VII do termo de verificação fiscal, em todos os seus subitens, mencionaria as razões da autoridade fiscal para suportar a defendida acusação, sendo este o cerne da questão, evidenciado segundo afirmou a contribuinte, pelas referências subsidiárias aos artigos 169, 170, 171 e 184 do estatuto civil, e que tornaria supérfluas as alusões aos artigos 109, 116 e 118 do CTN, bem como ao art. 51 da Lei n. 7450 e ao Parecer Normativo CST n. 46/87, vinculado a este e, portanto, igualmente inaplicável aos fatos deste processo.

Em síntese afirmou a Recorrente que a imputação fiscal cuidou de afirmar ser inaplicável o disposto no artigo 428 do RIR/99 porque o conjunto de atos praticados seria dissimulatório de outro negócio realmente realizado pelas partes, qual seja, o de uma compra e venda pura e simples, daí se justificando a aplicação do inciso II, do parágrafo 1º do artigo 167, destacado em negrito como sendo representativo da disposição legal especificamente aplicável à espécie.

Após marcar os limites da imputação fiscal a Recorrente passou a aduzir o equívoco em que teria incorrido a Fiscalização, mencionando nesse *mister* o trecho abaixo reproduzido e colhido a partir da folha 247:

(...) Embora em tese a disciplina jurídica para os atos simulados seja a resumida acima, nos fatos descritos no tópico I deste recurso não se deu a nulidade apontada, pelas razões que a impugnante passa a expor.

Realmente, não há a mínima controvérsia doutrinária ou jurisprudencial quanto a que a simulação se caracteriza pela desconformidade entre a vontade interna (subjética) das partes do negócio simulado e a prática ostensiva deste perante o mundo exterior.

Em vista disso, tanto a doutrina quanto a jurisprudência admitem que a comprovação da simulação seja feita por meios indiciários, isto é, pela reunião de uma série de indícios com densidade suficiente para permitir a formação da convicção sobre a vontade interna das partes.

Alguns desses indícios são a proximidade temporal entre atos praticados ostensivamente, ou a ausência de interesse de associar, ou ainda a inexistência de propósitos negociais nesses atos.

Mas nem sempre um, ou o conjunto de dois ou mais, desses indícios é suficiente para corroborar a suspeita de simulação, pois, como diz a jurisprudência, eles devem constituir um conjunto de circunstâncias logicamente convergentes para a verdade que se procura estabelecer.

Seja como for, um outro indício pode e deve ser mencionado, por ter caráter geral e alcance amplo, e porque é relevante no caso presente.

Trata-se da publicidade das ocorrências, ao invés de serem elas encobertas pelos véus do disfarce ou da ocultação, o que é essencial, pois deriva mesmo da própria noção de simulação, na qual se esconde o que se quer fazer.

Contudo, diferentemente disso, no caso concreto nada foi ocultado porque não havia o que esconder, eis que foi feito exatamente aquilo que as partes queriam. Por isso mesmo, tudo foi declarado à CVM e a quem mais tivesse interesse, tendo constado de documentos publicados em obediência à determinações legais, além de que nada foi escamoteado à fiscalização da **RFB**, eis que tudo foi devidamente contabilizado e, quando da fiscalização, tudo foi abertamente exposto ao auditor-fiscal, com a entrega de toda a documentação atinente aos atos praticados.

Não foi por outro motivo que a fiscalização pôde, sem qualquer dificuldade, ver facilmente tudo o que ocorrera. Disso, a prova mais eloquente é a descrição dos fatos, feita em detalhes no termo de verificação fiscal, fatos esses descobertos não através do "garimpo" de elementos que estivessem "enterrados em algum esconderijo", mas, sim, expostos à luz através da contabilidade e de todos os demais elementos de exteriorização já referidos.

Outro indício comumente utilizado pela jurisprudência para considerar a ocorrência de simulação, este já mencionado antes, é o da inexistência de propósitos negociais nos atos conducentes à economia fiscal.

Ora, diferentemente dos casos em que a pessoa jurídica nada tenha a fazer, e "faça um planejamento fiscal" com a única finalidade de reduzir a sua tributação, no caso deste processo havia razões empresariais para a prática dos atos retro-descritos, pois a impugnante estava em difícil situação financeira, em consequência da qual tinha obrigação de se desfazer de ativos, e para a consecução desse objetivo empresarial encontrou um caminho menos oneroso tributariamente.

E, efetivamente, houve o negócio com pessoas jurídicas não ligadas a ela, realizado realmente pela estrutura jurídica livre e conscientemente adotada, não um negócio falso e diferente do pretendido.

Ademais, a necessidade de realização de ativos veio coincidir com o término da sua longa associação com o grupo Norske que também torna inaplicável o indício da inexistência de interesse de associação.

Em suma, a impugnante tinha propósito negocial e tinha um negócio a fazer, e o fez. Podia fazê-lo por mais de uma via jurídica, escolheu uma delas e a pôs em prática efetiva, sem a mínima desconformidade com a sua intenção. Isto, portanto, exclui a hipótese de simulação.

Neste sentido, não se pode perder de vista a conceituação fundamental de simulação, isto é, a desconformidade entre a intenção e a prática, coisa que não ocorreu "in casu".

Neste passo, a prova da desconformidade caracterizadora da simulação, ainda que por conjunto indiciário, se impõe em qualquer ramo do direito, mas especialmente se apresenta como um imperativo necessário no campo do direito tributário, em que a ocorrência do fato gerador (com todos os seus elementos constitutivos) deve estar inequivocamente demonstrada, constituindo-se tal prova em premissa condicionante da validade do lançamento (art. 142 do CTN).

Ademais, a segurança da conclusão incontroversa impõe-se ante a norma segundo a qual a lei tributária deve ser interpretada mais favoravelmente ao acusado quando houver dúvida quanto à capitulação legal do fato e à natureza ou às circunstâncias materiais do mesmo, ou à extensão dos seus efeitos (art. 112 do mesmo CTN).

Independentemente disso, no caso "sub judice" as partes desejaram efetivamente o que praticaram.

Isto nos conduz à distinção entre negócio simulado (ilícito) e negócio jurídico indireto (lícito), a qual repousa exatamente em que neste, ao contrário daquele, as partes querem o negócio que praticaram e se submetem inteiramente aos seus efeitos jurídicos e econômicos decorrentes da respectiva disciplina legal.

O negócio jurídico indireto é válido desde que seja praticado para atingir algum fim de direito privado que não seria vedado pela lei se tivesse sido praticado o negócio direto.

E é essencial compreender que o negócio indireto diferencia-se da simulação porque nesta há desconformidade entre o desejado e o praticado, ao passo que nos negócios indiretos as partes desejam os atos praticados e se submetem ao seu regime jurídico e às suas consequências.

Apesar da nítida distinção teórica, muitas vezes se pensa que no negócio jurídico indireto, tanto quanto na simulação, também haja uma desconformidade entre a vontade interna e o ato praticado. Contudo, nele as partes efetivamente o querem e o adotam, segundo o que o direito determina para o negócio praticado.

No quadro de fatos acima exposto não se pode dizer que tenha havido simulação, nem mesmo, e principalmente, juntando-se os vários atos, pois:

- os vários atos foram praticados dentro das suas finalidades jurídicas (as causas dos respectivos atos ou negócios jurídicos), e sem ocultação da realidade;
- os vários atos não são simuladores de uma realidade inexistente (portanto, não há simulação absoluta) ou de uma outra realidade diferente (portanto, não há simulação relativa);
- as partes submeteram-se às consequências dos atos, subordinando-se às suas disciplinas jurídicas.

Em suma, houve conformidade entre a vontade subjetiva das partes e os atos que foram praticados, conformidade esta que elimina a simulação, pelo próprio conceito de simulação.

Esta conformidade vem à tona exatamente quando se confronta cada ato com tudo o que foi feito, pois o conjunto demonstra escancaradamente o que se desejava, fazendo-o de modo até mais eloquente do que cada ato considerado isoladamente.

Com efeito, a impugnante estava em fim de associação com a Norske, e, além disso, precisava desfazer-se de ativos, e não precisava fazê-lo por via de compra e venda, pois podia atingir esse objetivo por quaisquer meios. Assim, o fez por estrutura jurídica que lhe propiciou atingir seu objetivo negocial e econômico sem incorrer no fato gerador do IRPJ e da CSL, e tudo validamente perante o direito privado e o direito tributário.

Em conclusão, não existindo a simulação, não se sustenta a exigência do IRPJ e da CSL, seja face ao artigo 167 do Código Civil, seja face aos demais dispositivos citados no termo de verificação fiscal. (...)

Na mesma intenção de infirmar as conclusões fiscais, a Recorrente discorreu acerca da inaplicabilidade da multa qualificada nos seguintes termos:

(...) III — DESCABIMENTO DA MULTA QUALIFICADA

Se, "ad argumentandum", a impugnante tivesse cometido uma infração, ou o caminho escolhido para a realização de ativos não propiciasse o amparo do art. 428 do RIR199, haveria a incidência do IRPJ e da CSL que ela julgou indevidos.

Neste caso, caberia a aplicação da penalidade correspondente, além dos juros sobre o valor do principal de IRPJ e CSL.

Não obstante, é descabido o agravamento da penalidade, tal como feito nos autos de infração, por aplicação do inciso II do art. 44 da Lei n. 9430.

O termo de verificação fiscal justifica a multa agravada porque teriam ocorrido as hipóteses dos art. 71 a 73 da Lei n.4502, a que alude o art. 44.

Entretanto, o art.71 descreve hipótese em que o contribuinte dolosamente visa impedir o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade fiscal. Ora, no caso não há dolo, e já foi visto sobejamente que não houve sequer tentativa de impedir o conhecimento dos atos praticados, dada a evidência com que eles se externaram e como foram dados ao direto conhecimento da fiscalização.

Quanto ao art. 72, descreve hipótese em que o contribuinte dolosamente modifica as características essenciais do fato gerador, o que pressupõe a ocorrência do fato gerador seguida de modificações naquelas características, introduzidas pelo contribuinte para se safar da obrigação já existente, coisa que não ocorreu, quer por não ter havido dolo, quer porque a impugnante não introduziu qualquer modificação em qualquer fato ocorrido, seja ele gerador ou não de obrigação tributária. Pelo contrário, os atos praticados estão conservados em sua forma documental e escritural reveladora da sua efetiva substância jurídica, tais como eles ocorreram, sem a mínima modificação.

Por fim, o art. 73 refere-se a conluio em qualquer das ações anteriores, de modo que fica prejudicado se nenhuma delas houver ocorrido efetivamente.

Este breve introito, contudo, não esgota o assunto, sendo necessária uma análise mais profunda, com base na qual a impugnante contesta a validade da multa aplicada. (...)

Após essas considerações, passou a discorrer acerca do tratamento dado à matéria pela jurisprudência administrativa e pela mais respeitada doutrina, sempre tendente a demonstrar a inafastável necessidade de comprovação do intuito de fraude para caracterização da multa qualificada.

Por outro turno, **no tópico IV da Impugnação (a partir da fl. 262)**, a Recorrente manifestou seu inconformismo com a aplicação da multa isolada, expediente que traria consigo a dupla penalização, argumentando ainda, que após o encerramento do período-base não seria cabível a exigência de tributo antecipado que tenha deixado de ser recolhido no mês próprio, porquanto seu valor desde então já integra o tributo devido ao final do período e **apurado na respectiva DIPJ, não cabendo a cobrança da multa que seria devida sobre a falta ou**

insuficiência de recolhimento da antecipação, citando precedentes administrativos e doutrina a respeito.

Por fim, concluiu a recorrente que:

(...) Por todo o exposto, a impugnante requer seja a presente recebida, processada em seus trâmites regulares e afinal julgada para cancelamento de todas as exigências ora impugnadas.

Para provar os fatos expostos, a impugnante protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, tais como a juntada de documentos e a realização de diligências.

Em atenção ao disposto no art. 16, inciso V, do Decreto n. 70.235/72, com a redação dada pela Lei n. 11196, de 21.11.2005, informa que não está questionando judicialmente a matéria discutida nestes autos.

Requer que as futuras intimações sejam efetuadas em nome dos advogados da impugnante, devidamente especificados no instrumento de mandato anexo (doc. 1), todos com escritório na Rua Leopoldo Couto de Magalhães Jr., n. 758, 16º andar, São Paulo, Capital. (...)

A 5ª Turma da DRJ de São Paulo, nos termos do **acórdão e voto de folhas 467 a 495**, julgou o lançamento procedente, ficando assim ementada a decisão:

(...) ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

SIMULAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

A realização de operações simuladas com o fito de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens do que as proporcionadas pela lei fiscal não deve inibir a aplicação de hipóteses de incidência do imposto de renda sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos e ganhos de capital.

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraude, impõe-se a aplicação de multa qualificada.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CUMULATIVA COM A MULTA DE OFÍCIO.

Por determinação expressa da Instrução Normativa nº 93, de 1997, constatada a falta de pagamento do imposto por estimativa, devem ser exigidas as multas sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, e

o imposto apurado pelo ajuste anual, acrescido da MULTA de ofício pelo seu não recolhimento.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Lançamento Procedente. (...)

A partir da **folha 483** da decisão recorrida se acha estampado o **Voto Vencido** do relator **que julgava procedente em parte o Auto de Infração**, reconhecendo a simulação, a multa agravada, mas, **afastando a multa isolada**.

Para os fins de relatar esse feito, colho os seguintes trechos do aludido voto:

(...) Klabin S.A. foi autuada como sucessora por incorporação da Klabin Monte Alegre Comércio e Indústria Ltda. (antiga Norske Skog Klabin Comércio e Indústria Ltda., CNPJ nº 03.624.572/0001-30), que deixara de oferecer à tributação o ganho de capital decorrente da alienação de bens e direitos relacionados à industrialização e comercialização de papel jornal à Norske Skog Pisa Ltda., utilizando como intermediária a empresa Lille Holdings S.A.

Conforme admite a própria contribuinte, o Grupo Klabin tinha que se desfazer de ativos, por obrigação contratual assumida perante seus credores em decorrência da sua premência financeira.

Nesse sentido, conforme se comprova pelos fatos descritos no Relatório desta decisão e pelas peças juntadas aos autos, os atos jurídicos praticados pela contribuinte e pelas demais empresas envolvidas tiveram o único objetivo de transferir as atividades, os bens e os direitos relacionados à industrialização e comercialização de papel jornal do Grupo Klabin à Norske Skog Pisa Ltda. (Grupo Norueguês), sem que se verificasse a incidência de tributos sobre o ganho de capital apurado.

Nunca houve a intenção de os Grupos supracitados se associarem na empresa Lille Holdings S.A., que serviu, simplesmente, de instrumento para a simulação constatada pela fiscalização, perpetrada com o intuito de alcançar o objetivo supracitado, qual alienação de ativos sem a tributação do correspondente ganho de capital.

O fato de todas as operações estarem registradas, de não estarem ocultas, de serem facilmente constatadas, não afasta a simulação. A intenção é, exatamente, ostentar e provar uma situação que é falsa, para ocultar a verdadeira.

A aparência de legalidade é uma das características dos atos simulados e fraudulentos, assim como a intenção de se utilizar da norma jurídica com finalidade diversa da que foi concebida. (...)

Após citar notas doutrinárias, seguiu o relator da decisão recorrida afirmando (*vide* fl. 487 em diante):

(...) Não há como qualificar o caso de planejamento lícito, eis que nele está presente a divisão entre a vontade real (alienar ativos) e a operação praticada (uma série de alterações societárias).

Presente, no caso, a densidade de indícios e circunstâncias referidos por Ricardo Mariz de Oliveira, a revelar a simulação: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado.

Os atos simulados não têm eficácia contra o Fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente a anulação deles para propiciar a extraversão, ou seja, o aparecimento do ato realmente praticado que, no caso, foi a venda de ativos, com ganho de capital tributável pelo IRPJ e pela CSLL. (...)

No que toca à multa qualificada, assim destacou a decisão recorrida:

(...) Entendo que não resta caracterizada a sonegação (*stricto sensu*, considerada apenas a definição do artigo 71 da Lei nº 4.502/64), pois, como bem argumenta a impugnante, não houve tentativa de impedir o conhecimento dos atos praticados.

No entanto, entendo que tanto a fraude (artigo 72) quanto o conluio (artigo 73) se fizerem presentes no caso. As operações dolosamente (tinha a intenção de praticar os atos, a fim de evitar a tributação) engendradas pela contribuinte, juntamente com as demais empresas envolvidas (o que caracteriza o conluio), visaram impedir a ocorrência do fato gerador (o que caracteriza a fraude) do IRPJ e da CSLL (ganho de capital).

Dessa forma, correta a aplicação da multa qualificada de 150%. (...)

Por fim, na parte em que foi vencido, o eminente relator cuidou de afastar a multa aplicada isoladamente, assim se manifestando:

(...) Além do lançamento relativo à tributação do ganho de capital omitido e da respectiva multa de ofício (de 150%) a fiscalização efetuou lançamento, relativo a julho de 2003, de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas (IRPJ e CSLL), decorrente da mesma infração (falta de tributação de ganho de capital, apurada em ação fiscal).

Dessa forma, assiste razão à impugnante, ao afirmar que houve duplicidade de penalização para uma mesma infração, não sendo possível, portanto, a manutenção do lançamento relativo à multa isolada, devendo-se manter exclusivamente a multa qualificada de 150%. (...)

Diante desse posicionamento, votou o eminente relator pela parcial procedência do auto de infração assentando suas conclusões conforme reprodução abaixo:

(...) Diante do exposto, voto no sentido de se considerar **PROCEDENTES EM PARTE** os lançamentos, exonerando-se as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ (R\$ 6.991.617,56) e de CSLL (R\$ 1.778.896,21), no total de R\$ 8.770.513,77. (...)

Como já mencionado acima, no entanto, a parte em que se dispôs a exoneração da multa isolada não foi acatada pela 5ª Turma da DRJ de São Paulo e o **voto vencedor** se acha encartado a partir da **folha 492** pelo qual se manteve a multa aplicada isoladamente.

Regularmente **notificada da decisão desfavorável** (*vide* Termo de Ciência de fl. 502), a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário (fls. 503 – 562)**, relatando os fatos que circundam o caso em análise, fazendo-o em termos coincidentes aqueles já mencionados na Impugnação, afirmando inexistir qualquer simulação, citando preciosa doutrina, sendo oportuna a transcrição dos trechos abaixo destacadas:

(...) Contudo, diferentemente disso, no caso concreto nada foi ocultado porque não havia o que esconder, eis que foi feito exatamente aquilo que as partes queriam. Por isso mesmo, tudo foi declarado A CVM e a quem mais tivesse interesse, tendo constado de documentos publicados em obediência à determinações legais, além de que nada foi escamoteado à fiscalização da RFB, eis que tudo foi devidamente contabilizado e, quando da fiscalização, tudo foi abertamente exposto ao auditor-fiscal, com a entrega de toda a documentação atinente aos atos praticados.

Até na impugnação, e neste recurso, a recorrente admitiu, e está admitindo, o que quis fazer, isto é estruturar o desfazimento de ativos, que precisava realizar em virtude de obrigações assumidas, através de meio jurídico que lhe pareceu adequado e que não lhe acarretava incidências fiscais que existiriam se adotasse outros procedimentos.

Jamais escondeu isto, declarando-o sempre da maneira a mais clara possível.

Não foi por outro motivo que a fiscalização pôde, sem qualquer dificuldade, ver facilmente tudo o que ocorrera. Disso, a prova mais eloquente é a descrição dos fatos, feita em detalhes no termo de verificação fiscal, fatos esses descobertos não através do "garimpo" de elementos que estivessem "enterrados em algum esconderijo", mas, sim, expostos à luz através da contabilidade e de todos os demais elementos de exteriorização já referidos.

Outro indício comumente utilizado pela jurisprudência para considerar a ocorrência de simulação, é o da inexistência de propósitos negociais nos atos conducentes economia fiscal.

No caso "sub judice", diferentemente dos casos em que a pessoa jurídica nada tenha a fazer, e "faca um planejamento fiscal" com a única finalidade de reduzir a sua tributação, no caso deste processo havia razões empresariais para a prática dos atos retrodescritos, pois a recorrente estava em difícil situação financeira, em consequência da qual tinha obrigação de se desfazer de ativos, e para a consecução desse objetivo empresarial encontrou um caminho menos oneroso tributariamente.

E, efetivamente, houve o negócio com pessoas jurídicas não ligadas a ela, realizado realmente pela estrutura jurídica livre e conscientemente adotada, não um negócio falso e diferente do pretendido.

Ademais, a necessidade de realização de ativos veio coincidir com o término da sua longa associação com o grupo Norske, o que também torna inaplicável o indício da inexistência de interesse de associação.

Em suma, a recorrente tinha propósito negocial e tinha um negócio a fazer, e o fez. Podia fazê-lo por mais de uma via jurídica, escolheu uma delas e a pôs em prática efetiva, sem a mínima desconformidade com a sua intenção. Isto, portanto, exclui a hipótese de simulação.

Neste sentido, não se pode perder de vista a conceituação fundamental de simulação, isto é, a desconformidade entre a intenção e a prática, coisa que não ocorreu "in casu".

Mesmo o inciso II do parágrafo 1º do art. 167, tido pelo auditor-fiscal como o dispositivo definidor da simulação da impugnante, não se aplica ao caso, pois a inveracidade da declaração, confissão, condição ou cláusula tem que ser aferida em função de um referencial de verdade, e este é a intenção das partes.

Com razão, a inveracidade a que alude o inciso II não é uma inverdade qualquer, em relação a uma indeterminada referência tida como verdadeira, mas é inveracidade quanto à vontade interna das partes, tida como verdadeira. (...)

No mais, seguiu a Recorrente reiterando os argumentos contidos na Impugnação e anteriormente reproduzidos, citou precedentes da jurisprudência administrativa pretendendo demonstrar não ter havido qualquer simulação.

A partir da **folha 522** a Recorrente passou a arrazoar acerca dos princípios constitucionais e oponibilidade ao Fisco, conforme se lê abaixo:

(...) III — PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E OponIBILIDADE AO FISCO

Os autos de infração não invocaram princípios constitucionais para justificar as cobranças feitas, nem a inoponibilidade, ao fisco (ou ineficácia perante ele), de atos ou negócios jurídicos válidos perante o direito privado. Ao contrário, a fiscalização se bate pela invalidade dos atos praticados, que estariam contaminados pela simulação. De sua parte, a r. decisão recorrida segue nesta mesma trilha.

Assim, embora a decisão a ser proferida em grau de recurso não possa se afastar da motivação dos atos processuais que a antecederam, a recorrente pede vênica para fazer algumas considerações a respeito desses pontos, que têm sido levantados em alguns acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes.

Os princípios constitucionais geralmente mencionados são os da capacidade contributiva, da isonomia e da solidariedade social, que justificariam ações fiscais contra práticas de elisão fiscal. Além disso, dizem alguns julgados que esses princípios superariam o da estrita legalidade, pois, embora haja o direito à procura da economia fiscal, não existem direitos absolutos.

Acontece que, como já proclamado pelo Supremo Tribunal Federal, os princípios do direito tributário estão postos na Constituição em defesa dos particulares contra o Estado, e não deste, e da sua arrecadação, contra aqueles.

Ademais, em nome da inexistência de direitos absolutos, o que é verdade porque há limite para tudo, não se pode colocar em segundo plano princípios fundamentais que outorgam direitos ao contribuinte, com isto afastando a necessária atividade de sopesar a aplicação simultânea de todos os princípios e regras do sistema constitucional, através da qual, havendo eventual colidência entre eles, há prevalência dos que forem mais específicos.

Em outras palavras, há que se proceder à ponderação de interesses e princípios envolvidos, e que em determinado momento sejam contraditórios, com a qual se dá a sobrelevação momentânea de um princípio (ou alguns princípios) numa situação concreta, sem a revogação de quaisquer outros. (...)

(...)

Realmente, os princípios constitucionais se interpenetram e se aplicam simultaneamente, de maneira a atuarem sem se prejudicar ou se anular, e por modo o mais consentâneo e harmonioso possível.

Mas em cada campo de abrangência dos princípios, ou em cada situação em que devam ser aplicados, pode-se perceber a existência de uma prevalência de uns sobre outros, ou mesmo de apenas um sobre os outros.

Assim, por exemplo, segundo o inciso II do art. 5º da Constituição, ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, o que significa que a lei pode obrigar alguém a fazer algo, ou a deixar de fazê-lo. Contudo, esse princípio, tão fundamental nos Estados Democráticos de Direito, cede força perante um outro, igualmente insculpido no art. 5º ("caput" e inciso XLVII, letra "a"), que assegura o direito à vida. Dai que, no

confronto entre um e outro princípio prevalece o segundo, caso alguma lei estipule a obrigação de alguém matar outra pessoa, ou proíba alguém de defender a sua vida e a de outros em caso de agressão, ainda que motivada essa lei em razões declaradas como a solidariedade social.

Neste exemplo percebe-se claramente a prevalência de um princípio sobre o outro, e também que, representando ambos proteção da pessoa individual contra o Estado, não pode este se valer de um deles em detrimento das pessoas.

Seria o caso também, por exemplo, de alguém ser proibido de defender a sua vida e da sua família em caso de invasão da sua propriedade por pessoas desabrigadas, a pretexto de ser justa a invasão face ao princípio da solidariedade imperante no Estado Democrático de Direito.

E, na extensão do exemplo, o mesmo ocorreria se a mesma lei autorizasse a invasão pelo desabrigado, ferindo o direito de propriedade, sob o pretexto de que esta deve exercer uma função social, olvidando o exato conceito de função social e a sua definição dada pelo parágrafo único do art. 1228 do Código Civil, além de olvidar que o interesse social supera o interesse individual apenas através da desapropriação com prévia e justa indenização (Constituição, art. 5º, art. XXIV).

Pois é isto o que ocorre quando se trata de obrigação tributária, a qual não pode ser estabelecida por uma lei que, pretensamente baseada no inciso II do art. 150, obrigasse a pessoa a praticar o fato gerador, ou a praticar fato gerador mais oneroso, situação em que na verdade se estaria frente a um confisco disfarçado de tributo.

Ao contrário disso, a obrigação tributária, tanto quando a atividade de lançamento tributário, está sujeita ao inafastável princípio da legalidade, ainda quando confrontado com outros princípios e normas da própria Constituição, acrescentando-se que esse princípio não vem isoladamente, pois que está acompanhado de outros, que igualmente representam direitos individuais e/ou limites do poder de tributar, como o princípio da liberdade de fazer ou não fazer, o direito de propriedade com todos os seus atributos (inclusive o de protegê-la), o direito de iniciativa privada e de organização, e outros.

Portanto, não é possível ao fisco se valer de princípios abstratos que afrontam outros mais concretos perante o próprio direito tributário constitucional, e que, ademais, ganham concretude efetiva pelas normas do direito infraconstitucional de nível complementar e ordinário. (...)

No mais, teceu outras tantas considerações no mesmo sentido, citou abalizada doutrina e precedentes e, por fim, se insurgiu contra a multa qualificada e multa isolada aplicada, fazendo-o em idênticos termos da impugnação já relatada, insurgindo-se ainda contra a incidência de juros sobre as multas aplicadas, pugnando assim, pelo provimento do Recurso Voluntário.

A zelosa Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas **Contrarrrazões** às **folhas 567 a 597**, sede na qual reprisou os fatos envolvidos no caso em exame e se manifestou pela caracterização da simulação e o consequente ganho de capital tributável:

(...) **Da narrativa esposada, fica claro que o objetivo de todo o procedimento era a mera passagem do controle da exploração das operações de papel jornal do Grupo Klabin para o Grupo Norueguês, objetivo esse que poderia ter sido alcançado por uma simples alienação. Entretanto, optou-se por um intrincado emaranhado de alterações societárias, a fim de dissimular o verdadeiro negócio jurídico.**

Pretendeu-se simular que a Norske-Skop Klabin Com. Ind. Ltda. (futura Klabin Monte Alegre Com. Ind. Ltda.) teria obtido um ganho não operacional de R\$ 56.296.044,01 (elisão ilegítima), através de uma variação no percentual de sua participação na empresa Lille Holdings (objeto da alienação). Para isso, os grupos envolvidos realizaram uma série de atos jurídicos, através de suas controladas, com o único objetivo de transferirem a empresa Norske Skog Klabin (CNPJ nº 03.624.572/0001-30), responsável pelas atividades de industrialização e comercialização de papel jornal do Grupo Klabin, para o Grupo Norske Skog (Grupo Norueguês).

A confirmação da simulação pretendida reforça-se, ainda, pelo fato de a Norske-Skop Klabin Com. Ind. Ltda. (Klabin Monte Alegre Com. Ind. Ltda.) ter contabilizado os ganhos não operacionais como ganho de capital apurado por variação na participação na Lille Holdings, na tentativa de fazer incidir a operação no artigo 428 do RIR/99, com o fim específico de não tributar o mencionado resultado.

Mais adiante, seguiu-se refutando as afirmações da Recorrente ao se mencionar que:

(...) A intenção da lei é atribuir aos fatos e atos jurídicos praticados pelo recorrente os efeitos tributários previstos na legislação tributária, devendo os mesmos serem interpretados abstraindo-se a validade jurídica e considerando-se a sua expressividade econômica.

A realização de operações simuladas, com o objetivo de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens fiscais, não inibe a aplicação de preceitos específicos da legislação de regência. Essas operações não podem ser aceitas para legitimar consequências tributárias, visto que são procedimentos legais apenas no seu aspecto formal, mas ilícitas na medida em que pretendem encobrir ato de natureza jurídica com efeitos tributários mais onerosos para o contribuinte; por isso mesmo devem prevalecer os efeitos tributários do negócio dissimulado, ao revés daqueles decorrentes do ato jurídico formalizado apenas para gerar consequências entre as partes.

A simulação se prova por meio de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando sabiamente, tais como: a

proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, entre outros.

Tais indícios se mostram perfeitamente visíveis no caso em ela, principalmente se verificarmos que, segundo as Atas das Assembléias da Lille Holdings, todos os negócios jurídicos narrados nos autos ocorreram entre 27/05/2003 e 02/07/2003. (...)

(...) Dos fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 182/198, conclui-se efetivamente que, o caso em telam trata-se não de elisão ou planejamento tributário, como afirma o recorrente, mas de clara evasão fiscal.

Como a pura e simples alienação dessa empresa sujeitaria a recorrente tributação do ganho de capital auferido, optou-se por simular que esse ganho de capital adveio de uma variação percentual na participação que a Norske Skog Klabin possuía na empresa Lille Holdings S.A.

Dessa forma, a Norske Skog Klabin integralizou na Lille Holdings os bens e direitos que o Grupo Norueguês desejava adquirir. Por sua vez, o Grupo Norueguês integralizou na Lille Holdings o valor que iria pagar pela compra (R\$ 88.027.000,00, equivalentes a US\$ 28.370.000,00, conforme subitem 10.2.2 do Acordo de Quotistas).

Nesse momento ocorre a troca de ativos: a Norske Skog Klabin sai da empresa, recebendo em contra partida o valor que o Grupo Norueguês integralizou, e este fica com a empresa Lille Holdings (braço do Grupo Klabin que operava com papel jornal).

Assim, analisando os fatos relatados percebe-se que não há fundamentação jurídica que embase o pleito recursal ora contra arrazoadado. (...)

(...) Por fim, convém ressaltar que o fato de todas as operações estarem registradas não afasta a simulação, pois a intenção no negócio simulado é justamente essa: ostentar e comprovar uma situação falsa para ocultar uma verdadeira.

A constatação da fraude exige a realização de atos amparados em lei ditada com finalidade diversa, que geram um resultado contrário ao previsto na norma jurídica. A fraude à lei tem como características a aparente legalidade, a conveniência particular do sujeito, a utilização da norma jurídica, porém com finalidade distinta da que originariamente possui, e a violação do ordenamento jurídico. Na fraude tributária, ao observador mostra-se uma aparência de total legalidade. (...)

(...) Frise-se, por fim, que a simulação se caracteriza pela divergência entre o ato aparente - realização formal - e o ato que se quer materializar - oculto. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas formalmente, pois materialmente o ato praticado é outro. Portanto, para fins de caracterizar, ou não, simulação, é irrelevante terem as partes verdadeiramente manifestado publicamente vontade de formalizar

determinados atos por natureza lícitos, pois tal fato em nada influi sobre o cerne da definição de simulação, que é a divergência entre exteriorização e vontade. Para que não se configure simulação, é necessário mais que isso, é necessário que as partes queiram praticar esses atos não apenas formalmente, mas também materialmente. (...)

Dando sequência, a Procuradoria da Fazenda Nacional manifestou-se pela caracterização e consequente aplicabilidade da multa qualificada:

(...) A multa de ofício aplicável sobre a diferença apurada de tributo devido é a de 150%, nos termos do inciso II, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (artigo 957 do RIR199), c/c artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64:

- Com a integralização a Klabin Monte Alegre Com. e Ind. Ltda. destacou de seu patrimônio a parte que interessava ao grupo norueguês, que será alienada a seguir;

- Passados menos de 30 dias (24/06/2003), o GRUPO NORUEGUÊS, através de sua controlada Norske Skog Pisa Ltda. (CNPJ nº 31.985.633/0001-20) realizou nova subscrição e "integralização" de capital, no valor de R\$ 88.280.486,00, sendo R\$ 11.158.843,00 como capital e R\$ 77.121.643,00 a título de ágio;

- Em 02/07/2003 (uma semana depois), as empresas Klabin Monte Alegre Com. e Ind. Ltda. e Klabin do Paraná Produtos Florestais Ltda. (ambas do Grupo Klabin) retiraram-se da sociedade Lille Holdings S.A., mediante o cancelamento de suas ações e o recebimento de R\$ 88.027.000,00, ou seja, quase a totalidade do capital e da reserva "integralizados" pelo GRUPO NORUEGUÊS;

- O ganho de capital obtido nessa operação, no valor de R\$ 56.296.134,08 (R\$ 88.027.000,00 (valor recebido pelo Grupo Klabin) menos R\$ 31.730.865,92 (valor da Lille Holdings S.A., ou seja, dos bens repassados ao Grupo Norueguês), deixaram de ser oferecido tributação, ao simular-se que teria sido auferido por meio de variação no percentual de participação das empresas Klabin Monte Alegre Com. e Ind. Ltda. e Klabin do Paraná Produtos Florestais Ltda. em seus investimentos na empresa Lille Holdings S.A. (ganho não tributável, conforme artigo 428 do RIR199), dos quais R\$ 56.296.044,12 teriam sido auferidos na Klabin Monte Alegre Com. e Ind. Ltda. e os restantes R\$ 89,96 na Klabin do Paraná Produtos Florestais Ltda.;

- O que realmente ocorreu foi a alienação de parte dos ativos do GRUPO KLabin, segregados na empresa Lille Holdings S.A. (que estavam avaliados em R\$ 31.730.865,92), para o Grupo Norueguês, pelo valor de R\$ 88.027.000,00, implicando um resultado tributável de R\$ 56.296.134,08;

- O desfecho de toda essa operação ocorreu com a alteração da razão social da Lille Holdings S.A. para Norske Skog Jaguariaiva S.A., que, em seguida,

foi incorporada pela Norske Skog Pisa Ltda - CNPJ nº31.985.633/0001-20 (Grupo Norueguês).

- Todo esse procedimento, que teve por finalidade única a transferência das atividades relacionadas a industrialização e comercialização de papel jornal que pertenciam ao GRUPO KLABIN para O GRUPO NORUEGUÊS, foi o desfecho de uma negociação que se iniciou bem antes, conforme se pode observar do extrato da Ata de Reunião Ordinária do Conselho de Administração, de 21/02/2000, da Klabin Fabricadora de Papel e Celulose (CNPJ nº 59.368.100/0001-18, cuja razão social foi posteriormente alterada para Indústrias Klabin S.A.), que aprova a "joint venture" entre a Klabin e a Norske Skogindustrier Asa, e do "Acordo de Quotistas (Norske Skog — Klabin)", de 25/02/2000, cujos pontos principais estão citados às fls. 184 e 185.

Um rápido relance sobre o conjunto de operações acima, realizadas em seqüência, durante um curto espaço de tempo e mediante estipulação prévia, permite concluir que as partes envolvidas se utilizaram de caminho tortuoso para atingir o mesmo objetivo que seria alcançado com uma simples operação de compra e venda. (...)

(...) Portanto, quando o agente, por meio de simulação, fraude e conluio, induz ou mantém em erro os Auditores da Secretaria da Receita Federal, omitindo receitas de forma consciente, há evidente intuito de fraude.

Provado, nos autos, a sonegação (intenção de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária), a fraude (a forma dada ao negócio teve, ainda, o objetivo de modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir, a zero, o montante do imposto devido) e o conluio (em todos os atos simulados estavam envolvidas as empresas interessadas e seus diretores ou representantes), urge a manutenção da multa qualificada de 150%, nos termos do inciso II, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96. (...)

No mesmo sentido de prevalência da decisão recorrida e dos autos de infração, manifestou-se a Procuradoria da Fazenda Nacional pela aplicabilidade conjunta das multas de ofício e isolada:

(...) II.III - DA APLICAÇÃO CONJUNTA DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.

Ao excluir o ganho de capital na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por estimativa o recorrente reduziu indevidamente os valores a recolher dessas estimativas, sujeitando-se, dessa forma, à multa isolada de 50%, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, alterada pela Lei nº 11.488, de 2007 (...)

(...) Com efeito, o recorrente deve pagar a multa disposta no art. 44, II, alínea b da Lei 9.430/96, pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência.

A teor art. 44, II, alínea b da Lei 9.430/96, a "multa isolada" é devida em função do não pagamento do imposto devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

No caso, não há dúvida de que o recorrente optou por recolher a CSSL e o IRPJ pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não hi dúvida de que descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente, e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução.

O recorrente aduz que não poderia ser exigida a multa isolada porque não se encontra no artigo em referencia, autorização legal para que o Fisco lance concomitantemente duas penalidades sobre uma única infração - deixar de recolher a CSSL e IRPJ.

Data maxima venia, há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração.

Com efeito, as infrações apenadas pela chamada "multa de ofício" e pela "multa isolada" são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa.

A Lei 9.430/96 prevê claramente que a multa decorrente do descumprimento do regime de estimativa não possui nenhuma relação com o pagamento ou não de imposto pelo contribuinte.

Inclusive, o inciso II, alínea b do seu art. 44 dispõe que a multa sera devida ainda que o contribuinte *"tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro liquido, no ano-calendário correspondente"*; ou seja, cabe a multa, ainda que ao final do período não exista tributo a recolher. Por isso a denominação de "multa isolada".

Por outro lado, a multa isolada e a multa de ofício não estão incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Com efeito, a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo recorrente, que, no caso, tendo em vista a sua opção pelo regime de estimativa, é apurado ao final do ano calendário, com base no resultado final auferido pelo contribuinte.

As estimativas, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada dos Conselhos de Contribuintes, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano.

Em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum *bis in idem*.

Portanto, não se pode concluir que estaria havendo "confisco", ou "excesso punitivo". *Data maxima venia*, o recorrente cometeu dois atos ilícitos, previstos em lei, e a lei dispõe uma pena para cada um deles. (...)

Por fim, teceu outras tantas considerações no mesmo sentido, citou doutrina que entende favorável e precedentes que respaldariam a tese defendida requerendo seja desprovido o Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Relator.

Atento aos pressupostos de admissibilidade, anoto que o recurso é tempestivo e dotado dos demais requisitos, razão pela qual, dele tomo conhecimento.

Nas linhas acima foram lançados cuidadosamente os argumentos sustentados tanto pelo ente tributante quanto pelo contribuinte, reprisando-se, textualmente, as razões pelas quais as partes pretendem fazer prevalecer seu alegado direito.

Diante do relatório acima, necessário apenas pontuar a matéria ventilada para apreciação em sede de julgamento de Recurso Voluntário, sendo oportuno lembrar que a Fiscalização constatou que a Recorrente teria engendrado uma simulação com vistas a burlar o fato gerador do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (com reflexo óbvio na CSLL).

A considerada simulação teria ocorrido no ano de 2003 na medida em que, resumidamente, o grupo Klabin e um grupo de origem norueguesa (grupo Norske), teriam se associado com o único fim de transferir ao citado grupo norueguês, a produção e comercialização de papel jornal até então pertencente à Recorrente, expediente este, que segundo sustenta a Fiscalização, seria alcançado com uma simples “compra e venda” (na qual o ganho de capital seria tributável).

Verifica-se pelas imputações da Fiscalização, cuja materialidade fática não é negada pela Recorrente, que o Grupo Klabin, por intermédio de suas controladas, adquiriu uma empresa (Lille Holdings) e em momento posterior promoveu um aumento de capital no valor de R\$ 31.250.900,00, integralizando bens e direitos.

Ainda nas circunstâncias dos fatos tidos por simulados, vê-se que cerca de 30 dias após o citado aumento de capital na empresa adquirida (Lille) o grupo norueguês, por meio de sua controlada Norske, realizou por igual turno nova subscrição e integralização de

capital (na Lille) no valor de R\$ 88.280.486,00, sendo R\$ 11.158.843,00 como capital e R\$ 77.121.643,00 a título de ágio.

Na sequência dos acontecimentos, **e aqui entende a Fiscalização ter residido o cerne da simulação**, a Recorrente retirou-se da sociedade Lille Holdings, mediante o cancelamento de suas ações e o recebimento de R\$ 88.027.000,00, ou seja, quase a totalidade do capital e da reserva integralizados pelo grupo norueguês.

Nessa toada, **ante a considerada simulação**, entende o ente tributante ter havido ganho de capital no valor de R\$ 56.296.134,08 (*R\$ 88.027.000,00 valor recebido pelo GRUPO KLABIN - menos R\$ 31.730.865,92 valor da Lille Holdings, ou seja, dos bens repassados ao grupo norueguês*), ganho de capital que por sua vez, considerada a simulação, não teria sido tributado, surgindo aí a presente autuação por inaplicável que seria o disposto no artigo 428 do RIR/99.

De se observar, portanto, que **o deslinde da questão passa pela análise da validade do negócio jurídico aqui versado**, por um lado alega o Fisco que tudo não passou de simulação para encobrir o real propósito das partes, sendo certo, também, que a Recorrente não nega a materialidade dos fatos descritos, argumentando por seu turno, que não houve qualquer simulação porquanto tudo foi escriturado e levado ao conhecimento do Fisco, não negando, sequer, que procurou dar vazão ao seu objetivo de forma a evitar a ocorrência do fato gerador do tributo exigido, valendo-se nesse *mister* de planejamento tributário lícito que manifestou por meio de negócio jurídico indireto.

Feitas essas breves marcações no limite do enfretamento que se põe no caso dos autos, importa registrar que a questão da legítima elisão fiscal é ponto de conturbada verificação na medida em que se deve aferir até que ponto é possível, ao sujeito passivo das obrigações tributárias, empreender métodos e negócios jurídicos que impliquem na não ocorrência do fato gerador de determinado tributo, aferindo na mesma circunstância o momento em que essa busca se torna mera simulação de um negócio jurídico sem o condão, portanto, de gerar seus efeitos e esquivar o contribuinte da incidência do tributo.

Se a existência das operações descritas pela Fiscalização é ponto pacífico, como de fato o é, e se a Recorrente não nega que pretendeu de forma lícita atingir seus objetivos da forma menos onerosa, necessário se faz aferir a validade e eficácia do negócio jurídico mencionado, situação que reclama sejam lançadas breves notas conceituais acerca da simulação.

I - DA SIMULAÇÃO E DO NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO.

Para chegar-se ao resultado do propósito investigativo noticiado no parágrafo precedente, de bom alvitre visitar a esclarecedora e sempre didática lição de Silvio de Salvo Venosa, em sua obra “Direito Civil, Parte Geral, Editora Atlas Jurídico, 6ª edição”, que a partir da página 523, lança os conceitos e efeitos da simulação.

Oportunamente, o referido autor conceitua a simulação como declaração enganosa da vontade e destaca seus demais atributos, como se observa abaixo:

“simular é fingir, mascarar, camuflar, esconder a realidade. Juridicamente é prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não espelhado pela vontade dos contraentes.

As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade”.

(meus os destaques)

Ainda seguindo o sempre didático magistério, Silvio de Salvo Venosa caracteriza a simulação, fundamentalmente, como divergente, de maneira intencional, a vontade e a declaração realizada, confira-se:

“Há, na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

A disparidade entre o querido e o manifestado é produto da deliberação dos contraentes.

Na simulação, há conluio. Existe uma conduta, um processo simulatório; acerto, concerto entre os contraentes para proporcionar aparência exterior do negócio”.

Pelo que se pode extrair da citada conceituação, simular é o ato de camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo, porém, subsistirá o que se dissimulou, se for válido na substância e na forma.

Têm-se presente, destarte, que para caracterização do ato simulado será necessário que os contraentes tenham praticado um negócio jurídico pretendendo dissimular o resultado que seria obtido por meio de outro negócio.

Já delineados os conceitos mínimos do negócio simulado, que apenas reforçam aqueles já trazidos pelas partes em suas manifestações, recursos e substanciosos pareceres, para aferir sua ocorrência no caso concreto é *mister* verificar um contraponto lógico e perfeitamente diferenciável do ponto de vista conceitual e interpretativo, falo, por óbvio, do negócio jurídico indireto.

Nessa ordem de propósitos, anoto que a Recorrente fez juntar autos, Memoriais contendo Pareceres de dois dos maiores juristas da atualidade, a saber, os Professores Doutores José Carlos Moreira Alves e Tercio Sampaio Ferraz Junior.

Diante das lições trazidas pelos citados mestres, cujos ensinamentos não se pode desprezar, colho oportuno trecho do Parecer do Ministro Moreira Alves (*vide* fl. 5, do citado parecer) no qual o eminente doutrinador, citando Trabucchi, tece considerações sobre a caracterização do negócio jurídico indireto:

*“... O negócio indireto tem como característica a divergência entre o **escopo prático** perseguido em concreto pelas partes e a **função típica** da categoria do negócio realizado...”.*

O motivo vai além da causa negócio; trata-se de um procedimento por meio do qual se busca a realização de um efeito jurídico ulterior, tendo em conta a causa típica do negócio escolhido, seguindo um via oblíqua”.

(grifos do original)

No mesmo sentido, ao citar-se obra de Orlando Gomes, o eminente Ministro salienta que o negócio jurídico indireto é caracterizado pela incongruência entre o fim visado e a causa típica do negócio jurídico escolhido, ou em outras palavras, uma contraposição entre a causa do negócio e o motivo que induziu as partes em determinado concreto a realizá-lo.

Daí porque, pode-se dizer amparado na doutrina citada no aventado Parecer, que o negócio jurídico dito indireto, se traduz num negócio real cujo emprego se dá para o atingimento de um fim ulterior, sendo certo que este, falo do fim ulterior, não se aperfeiçoa por meio de um negócio diverso daquele que aparece celebrado, residindo aí, a preponderante diferenciação com a simulação (*vide* página 7 do Parecer do Ministro Moreira Alves).

Resumidamente, e por aqui se pode encerrar a conceituação de negócio jurídico indireto, este se caracteriza pelo fato de os agentes empregarem um determinado negócio para se conseguir, por intermédio daquele negócio, não o escopo típico, mas objetivos ulteriores, mediatos, ou termos mais claros, indiretos, e como arremata o citado Ministro, objetivos que assumem aspecto de **motivo e não de causa do negócio** adotado. (página 8 em diante do parecer).

Feitos os destaques do que menciona Moreira Alves, é imperioso considerar seu arremate no que toca à diferenciação entre simulação e negócio jurídico indireto, sendo certo que após revisitar essa distinção, já será possível aferir em qual das duas modalidades se amoldam os atos praticados pela Recorrente:

“... Assim sendo, tem razão a imensa maioria da doutrina quando acentua, como faz DOMINGUES DE ANDRADE, que o negócio jurídico sempre se distinguirá da simulação (relativa) uma vez que as partes querem verdadeiramente o negócio-meio, com os efeitos que lhe são próprios, embora só para conseguirem através dele um resultado prático diverso do eu lhe é normal, ou como, em substancial monografia sobre a simulação nos negócios jurídicos, refere DISTASO, aderindo à posição de PUGLIESE n sentido de que a decisiva diferença entre negócio indireto e o negócio relativamente simulado é que o negócio indireto é um negócio real, empregado efetivamente pelas partes como meio de para alcançar o escopo ulterior, que não se realiza na verdade através de um negócio diverso daquele que a apreça celebrado, enquanto, no caso de simulação relativa, o negócio simulado não é senão uma forma negocial aparente diversa da forma negocial que assume a intenção ~~realmente perseguida pelas partes~~”.

De tudo o que se expôs até o momento pode-se depreender que para caracterização do ato simulado, será necessário que os contraentes tenham praticado um negócio jurídico pretendendo dissimular o resultado que seria obtido por meio de outro e negócio jurídico indireto, por sua vez, é aquele em que os contraentes buscam não o escopo típico, mas objetivos ulteriores, mediatos, indiretos, caracterizado pela própria incongruência entre o fim visado e a causa típica do negócio jurídico escolhido.

Resta saber, destarte, se os fatos praticados pela Recorrente se amoldam ao conceito de simulação, hipótese em que os autos de infração hão de ser julgados procedentes e a decisão recorrida prevalecerá por inaplicáveis os efeitos do negócio jurídico praticado pela Recorrente, situação que evidenciaria o ganho de capital, ou, se por outra vertente, a Recorrente teria praticado um negócio jurídico indireto e, portanto, válidos os fins ulteriores e mediatos para todos os efeitos pretendidos, inclusive, obstar a ocorrência do fato gerador, sendo precisamente essa a análise a ser realizada no tópico seguinte.

II - DA CARACTERIZAÇÃO DO CASO CONCRETO COMO SIMULAÇÃO OU NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO.

Com efeito, já noticiei no início do presente voto ser muito tênue a linha de aferição entre um legítimo procedimento de elisão fiscal, no qual em absoluta conformidade com a lei o contribuinte procura evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, e aquele procedimento travestido de aparente legalidade, mas, que em sua essência comporta falseamento na declaração de vontade das partes a se configurar em nula simulação e ao revelar hipótese de incidência tributária, seus efeitos, os do ato simulado, são desconsiderados para dar lugar à tributação.

Sendo tênues os caminhos investigativos para análise do intérprete, no caso concreto muito mais estreita me parece a linha divisória de tais condutas, ao analisar o presente processo – confesso – oscilei por diversas vezes minha interpretação dos fatos sucedidos. Pela peculiaridade do caso concreto, ante a lisura com que a Recorrente defendeu-se, sem tergiversar ou omitir-se ao enfrentamento das imputações que lhe foram feitas, pela ampla publicidade dada aos seus atos, jamais negando que pretendeu realizar uma operação da forma menos onerosa do ponto de vista tributário, chega-se de fato a considerar regulares as operações realizadas com o indigitado grupo Norske.

No entanto, em prejuízo destas primeiras impressões, após analisar e refletir sobre as circunstâncias envolvidas na tantas vezes referida operação, não me parece legítimo concluir senão pela ocorrência de simulação.

Com efeito, ao ler-se o Termo de Verificação Fiscal e a sucessão dos negócios envolvidos na operação com o grupo norueguês, aflora-se a conclusão inarredável de que tudo não passou de simulação para que se transferisse, como de fato se transferiu, ao aventado grupo econômico, a produção e comercialização do papel jornal que pertencia à Recorrente.

Ao se proceder uma análise detida do que argumenta a Recorrente, mormente à luz dos conceitos de simulação e de negócio jurídico indireto, não há como concluir-se pela ocorrência de negócio jurídico indireto, tampouco, caso o admitíssemos, convalidar seus efeitos para os fins de afastar a incidência tributária e conferir-lhe consequente caracterização como se legítima elisão fiscal fosse.

Digo isso porquanto ainda que não se negue ser admissível ao contribuinte utilizar-se de quaisquer meios lícitos para esquivar-se da tributação e, por decorrência, considere-se como legítima a implementação de planejamento tributário o que deve ser investigado é se a estrutura adotada em determinado caso concreto foi legítima e se o seu regime jurídico foi observado.

Em outras palavras, impende confirmar na circunstância concreta se o negócio jurídico realizado pelas partes é autorizado pelo direito privado e se revelam às verdadeiras intenções das partes, pois se assim não for, é dever das autoridades fiscais coibir práticas de utilização no ordenamento jurídico por meio de estratégias, formalizados por negócios simulados ou dissimulados, com o objetivo de causar prejuízo ao Erário.

Diante disso e, guardados os conceitos delineados no tópico anterior tem-se que na simulação há declaração não verdadeira, sendo certo que a falsidade reside na declaração das partes, motivo pelo qual, ao verificar-se o que se deu na espécie, não se tem como afastar-se do fato de que a Recorrente pretendeu transferir ao grupo Norske toda a estrutura de produção do chamado “papel jornal” e o fez por meio de expediente impregnado de falseamento na declaração de vontade, eis que as partes estabeleceram para tanto (transferir a unidade de produção), negócio jurídico no qual exteriorizavam a vontade de se associar, sendo certo que a retirada quase imediata da Recorrente, revelou a real (e falseada) vontade das partes.

Ora, falseada a declaração da vontade das partes, que manifestaram formal intenção em firmar parceria, mas, a bem da verdade pretendiam resultado absolutamente diverso, resultado que por seu turno, implicaria na incidência tributária, tenho por configurada inarredável hipótese de simulação e na mesma situação, presente o argumento da Recorrente no sentido de ter praticado negócio jurídico indireto, verifica-se que nele, falo do negócio indireto, todas as declarações são verdadeiras, sendo incompatível com tal definição, o fato de se pretender, por exemplo, uma compra e venda e realizar naquele intuito de comprar e vender, uma suposta parceria associativa.

Ao meu sentir, não prospera o argumentos da Recorrente pela inexistência de simulação porquanto não teria havido falseamento na adoção de estrutura jurídica típica, conquanto não se tenha adotado a mais usual, todas as cláusulas do negócio se aperfeiçoaram de forma verdadeira e não se teve na espécie, a realização de um negócio jurídico para encobrir o resultado que seria alcançado por negócio diverso, contrário disso, observo que a declaração de vontade foi enganosa, revelando aos expectadores e ao próprio Fisco, uma situação que perdurou por menos de trinta dias.

Ainda que impressione positivamente as afirmações inequívocas da Recorrente, que desde os seus primitivos arrazoados afirmou que sua intenção sempre foi realizar um negócio jurídico da forma menos onerosa do ponto de vista tributário, valendo-se, nesse *mister*, de um negócio com incongruência entre os meios e o fim pretendido, em clara subsunção ao conceito de negócio jurídico indireto, não observo essa intenção tão **flagrantemente declarada em momento anterior à glosa. Ou seja, quando realizou a operação,**

no momento exato em que se deu por aperfeiçoado o fato capaz de gerar a tributação, afastado por simulação, a vontade manifestada pela Recorrente era inequivocamente enganosa.

Diante dessas conclusões de ordem fática, não se pode olvidar que o Código Tributário Nacional estatui que “a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados, bem como da natureza do seu objeto **ou dos seus efeitos**”, presente a norma contida no artigo 118 do citado código.

Em outras palavras, numa perspectiva de interpretação meramente literal seria desnecessário até mesmo o esforço investigativo feito acima para identificar a real vontade das partes na consecução do ato tido por simulado, reconhecendo-se que o fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declarada pelas partes contratantes ou pelos contribuintes, sendo essa, contudo, uma afirmação lateral, eis que já identificada a real intenção do contribuinte.

Ainda se mostra oportuno, citar de modo exemplificativo alguns precedentes enfrentados no âmbito administrativo a traduzir com fidedignidade a jurisprudência do CARF, confinar-se:

"SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO — Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida entre a vontade e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é". (acórdão 101-94.771).

"SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária". (acórdão 101-95.537).

Como já afirmado por diversas vezes, no caso concreto se pode identificar inadequação entre a forma jurídica realizada, constituição de uma sociedade e saída imediata, com a substância e natureza daquilo que de fato se pretendia, vale lembrar que a Recorrente confessadamente, pretendeu transferir ao grupo norueguês todas as suas atividades relacionadas à industrialização e comercialização de papel jornal, bem como os direitos de não

fabricação do referido produto por 10 anos constituindo para tanto, determinada sociedade que, na qual promoveu um aumento de capital no valor de R\$ 31.250.900,00 mediante integralização de bens e direitos e com essa integralização destacou o grupo Klabin a parcela seu patrimônio que seria alienada, sendo certo que passados menos de 30 dias (24.06.2003), o citado grupo norueguês realizou nova subscrição e "integralização" de capital no valor de R\$ 88.280.486,00, sendo R\$ 11.158.843,00 como capital e R\$ 77.121.643,00 a título de ágio.

Já se reproduziu no relatório, mas é conveniente lembrar que na sequência, uma semana após, a recorrente se retirou da sociedade constituída para os fins da considerada simulação, mediante o cancelamento de suas ações e o recebimento de R\$ 88.027.000,00, ou seja, quase a totalidade do capital e da reserva "integralizados" pelo grupo norueguês.

Presente a simulação, não vejo como desconsiderar que o negócio jurídico engendrado teve por finalidade única a transferência das atividades relacionadas à industrialização e comercialização de papel jornal que pertenciam à Recorrente, razão pela qual tenho caracterizada a simulação, situação que irradia, no caso concreto, a tributação decorrente do ganho de capital.

III – DA MULTA QUALIFICADA

Mantida a glosa da Fiscalização no tocante à caracterização da simulação e a natural desconstituição dos efeitos do ato considerado simulado, prevalece a decisão recorrida, por óbvio, na parte em que confirmou a referida exigência do ganho de capital.

No entanto, o caso concreto merece detida ponderação na parte em que concerne à qualificação da multa aplicada. Com efeito, pode parecer corolário da manutenção da glosa por simulação a qualificação da multa por evidente intuito de fraude. Tal assertiva, no caso concreto, contudo, demonstra-se equivocada e a decisão recorrida, neste tópico em particular, merece ser reformada.

Como já se adiantou no relatório a Recorrente afirma que procurou obter não o escopo típico do negócio realizado, mas objetivos ulteriores, mediatos, do negócio jurídico, valendo dizer, na concretude, que afirma ter pretendido transferir a produção de papel jornal, objeto ulterior, por meio de uma associação com o grupo norueguês, escopo típico.

Se como visto no tópico precedente, tal afirmação não se presta a afastar o inequívoco falseamento na declaração da vontade exteriorizada, gerando o reconhecimento da simulação, por outro não se pode negar que pela própria natureza das operações e pelas partes envolvidas, empresas de capital aberto, todos os atos foram amplamente divulgadas, em atendimento às prescrições das normas comerciais e da Comissão de Valores Mobiliários.

De fato, todos os dados utilizados pela Fiscalização foram obtidos da escrituração da Recorrente, a demonstrar que malgrado o negócio tenha sido considerado

simulado, afastando-se os seus efeitos para fins de tributação, fica evidente que a Recorrente agiu como se estivesse a praticar um negócio jurídico indireto.

A circunstância de a Fiscalização desconsiderar a validade do negócio jurídico indireto, não acarreta por si só a caracterização de evidente intuito de fraude, sendo certo que o procedimento da Recorrente se deu de forma absolutamente pública, respaldado por entendimentos abalizados de que o negócio estaria abarcado pela chamada elisão fiscal, orientada e defendida que foi, por profissionais do mais alto conhecimento.

Não existiu no caso concreto dolo específico, situação inarredável a subsunção ao que disposto nos artigos 71, 72 e 73 da lei nº 4.502, de 1964, elemento essencial para se promover a qualificação da multa de ofício, ainda que tenha havido alteração das chamadas circunstâncias materiais ou a modificação das características essenciais do fato gerador.

Em tais circunstâncias, é conveniente registrar que o fundamento legal para afastar o ato simulado e dar azo à tributação (art. 167 do Código Civil) é diverso daquele que respalda a qualificação da multa (artigo 71 a 73 da Lei nº 4.502), ora, verifica-se que a lei exige que o intuito de fraude seja evidente, que aflore, portanto, com tal clareza que não se possa suscitar dúvida acerca da má fé nos atos praticados, com o inequívoco propósito de violar a lei, cabendo à autoridade fiscal apresentar as provas, irrefutáveis da conduta configurada, além de contrária à lei como fraudulenta, com o objetivo de escusar-se ao pagamento do tributo ou de pagar importância a menor, ou seja, a intenção dolosa de esconder o fato gerador da obrigação tributária da Administração.

Conforme se verifica dos autos, após desconsiderar as operações de subscrição de capital, posterior saída e exigir o tributo com base em ganho de capital, a Fiscalização procedeu ao agravamento da multa de ofício em 150%, mas seria mister demonstrar em qual momento se aperfeiçoou, por parte da Recorrente, as hipóteses descritas na legislação de regência como autorizadoras da qualificação da multa, não bastando para tanto, que se configure, como se tem configurado na espécie, a clara intenção do contribuinte em implementar procedimento para elisão fiscal.

Confira-se oportuno precedente do então Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

IRPJ — ATO NEGOCIAL — ABUSO DE FORMA — A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.

MULTA QUALIFICADA — EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE — A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e

observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos. (acórdão 101-95. 552).

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

MULTA QUALIFICADA — EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE — INEXISTÊNCIA — IMPROCEDÊNCIA — As operações societárias praticadas pela recorrente, desqualificadas pelo fisco porque imputadas de dissimuladas (simulação relativa) - porém tidas como possíveis em face de parcela da doutrina e de decisões ainda recentes deste Tribunal, que sustentam tratar-se de negócio jurídico indireto -, pelas suas próprias características, não pode ser considerada como praticadas com evidente intuito defraude, inclusive porque realizadas com toda publicidade que os atos exigiram. (acórdão 107-08.837).

Diante dos precedentes acima citados e em análise dos fatos envolvidos no caso concreto, verifica-se que não ocorreu a fraude tributária, mas tão somente o uso de negócios jurídicos artificiais, com a utilização de comportamentos opostos à real intenção das partes aos estabelecimentos das normas de regência, distorcendo com isso a causa típica do negócio com o intuito de obter uma vantagem tributária, ou seja, trata-se de abuso de forma com o propósito de evitar o pagamento de tributo, não em revelado intuito de sonegação.

Diante do acima exposto, entendo inaplicável para o presente caso o agravamento da multa prevista no inciso II, art. 44 da Lei n. 9.430/96, razão porque, voto no sentido de DAR PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário para determinar sua redução para 75%.

IV – DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Tendo em vista o argumento da Recorrente no tocante ao descabimento de juros sobre as multas aplicadas, importa registrar que também nestes tópico específico a decisão recorrida está a merecer reforma.

A pretensão do Fisco neste sentido ofende o disposto no art. 61 e no seu parágrafo 3º, da Lei n. 9430, os quais somente autorizam a incidência de juros sobre débitos *decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*, sendo que os parágrafos 1º e 2º tratam minuciosamente do cálculo das multas sem prescrever a incidência de juros sobre elas.

Ora, em decorrência do art. 3º do CTN, as multas não possuem natureza jurídica de tributo ou contribuição, o que, inclusive, é pacífico na doutrina e na jurisprudência. Em decorrência disso, sobre as multas não cabe a aplicação do art. 61 da Lei n. 9430/96, pois ele não previu a incidência de juros sobre penalidades, mas apenas sobre o valor do principal decorrente de "tributos e contribuições". Não bastasse a clareza da norma constante do art. 61 e seus parágrafos, que distinguem claramente quando são devidos juros, há na lei outra indicação de que ela não determinou que a multa cobrada juntamente com os tributos seja acrescida de juros.

O parágrafo único do art. 43 da mesma Lei n. 9430/96, quando tratou da incidência de encargos sobre a multa cobrada isoladamente, determinou a incidência de juros sobre ela.

A simples comparação entre os dispositivos citados demonstra claramente que a lei determinou a cobrança de juros apenas sobre a multa isolada, que se constitui em crédito tributário principal, e não a determina sobre o valor da multa calculada proporcionalmente ao principal do tributo devido, pois é este que constitui o crédito tributário principal.

A Lei n. 9430/96, ao não prever a incidência de juros de mora, pelas taxas Selic e por 1% apenas no último mês, mas apenas sobre multa isolada, e não sobre a que acompanha o principal. Portanto, sob a égide da Lei n. 9430/96, cuja aplicação afasta a incidência do art. 161, parágrafo 1º, do CTN, não há previsão legal para a cobrança de juros sobre a multa lançada juntamente com o principal dos tributos, devendo, portanto, ser cancelada tal exigência no caso dos autos.

Observe-se o oportuno precedente, citado de maneira meramente exemplificativa:

(...) "JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFICIO — INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada." (acórdão: 101-96009)

Pelas razões expostas, voto no sentido de DAR PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário para reformar a decisão recorrida quanto à aplicabilidade de juros sobre a multa de ofício, declarando que sobre ela, multa de ofício, não incidem juros com base na taxa SELIC, por falta de previsão legal.

V – DA MULTA ISOLADA

A exemplo de tantos outros casos nos quais tenho me manifestado, entendo pelo descabimento da multa isolada exigida após o encerramento do período de apuração e em concomitância com a multa de ofício.

Sabidamente a Câmara Superior de Recursos Fiscais já entendeu que a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas somente é aplicável quando o lançamento se der antes do fechamento do ano-calendário, sendo certo que, após este encerramento, a aplicação da multa de ofício, tomando por base o tributo que deixou de ser recolhido no ano-calendário e a multa isolada, tomando por base o valor das estimativas que deixaram de ser recolhidas no mesmo período, configura dupla penalização do mesmo fato gerador tributário.

O que se tem, portanto, é que o recolhimento do imposto de renda mensal por estimativa configura antecipação do tributo que será apurado no encerramento do ano-calendário, tanto que o montante eventualmente recolhido a maior no curso do ano deve ser restituído caso o fato gerador tributário, após efetivamente ocorrido ao final do período, alcance tributação inferior àquela recolhida por antecipação.

Assim, encerrado o exercício fiscal, faz-se o imposto recolhido no ano calendário consolidar-se face a imposto apurado no exercício em torn de urna única realidade, qual seja, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda ocorrido em 31 de dezembro de cada ano.

Diante disso, considero não ser possível penalizar o contribuinte (i) pelo não recolhimento das estimativas e (ii) pelo não recolhimento do imposto anual, visto que a primeira nada mais é do que antecipação do segundo.

Como dito acima, neste sentido, é farta a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, valendo ressaltar os seguintes precedentes:

(...) Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFICIO E MULTA ISOLADA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no dever de recolher o tributo. Recurso Especial negado. CSRF/01-05.844 (...)

(...) Ementa: MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº9430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo

devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício... APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço, a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Recurso Especial negado. CSRF/01-05.875. (...)

Pelo exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário, para reformando a decisão recorrida nesse ponto em particular, afastar a exigência da multa isolada.

VI – DA CONCLUSÃO.

Em vista de tudo que se afirmou acima, encaminho meu voto no sentido de DAR PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo a simulação, mas afastando a qualificação da multa, a incidência de juros na multa de ofício e impossibilidade exigir-se após o encerramento do ano-calendário e em duplicidade, a multa isolada.

É como voto.

Sala das Sessões, em 01 de fevereiro de 2012.

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Redator Designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa, exclusivamente no que tange: (i) à qualificação da multa; (ii) à incidência de juros sobre a multa de ofício; e (iii) às multas exigidas isoladamente por falta/insuficiência no recolhimento de estimativas. Passo a tratar de cada um dos pontos acima, expondo os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

i) Da qualificação da multa de ofício

No ato de constituição do crédito tributário, o Fisco considerou que as circunstâncias levariam à imposição de multa qualificada (150%). Às fls. 194/195, no Termo de Verificação Fiscal, após transcrever o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 e os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, o Auditor Fiscal assim justifica seu entendimento:

Da leitura do presente Termo, fica evidente que a forma utilizada pelo contribuinte para a implementação das operações demonstra, inequivocamente, a intenção de *"impedir (...) o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária"*, configurando-se a sonegação definida no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

A forma dada ao negócio teve ainda o objetivo de *"modificar as suas características essenciais (do fato gerador) de modo a reduzir (a zero) o montante do imposto devido"*, caracterizando a fraude definida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Enfim, o conluio definido no art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, fica caracterizado pelo fato de todos os atos simulados terem envolvido as empresas interessadas e seus diretores ou representantes.

Na mesma linha decidiu o julgador em primeira instância, como se pode depreender da leitura do trecho à fl. 475.

No julgamento do presente recurso voluntário, o douto Conselheiro Relator, após marcar, conforme doutrina e jurisprudência, as linhas distintivas entre negócio jurídico indireto e negócio simulado, adentrou em detalhes do caso concreto, concluindo tratar-se inequivocamente de simulação. Houve um descasamento entre a vontade externada pelas partes e aquela efetivamente pretendida, sendo certo que esta última, se viesse à luz, traria junto consigo o fato gerador tributário do ganho de capital. Seus fundamentos foram de tal modo claros e contundentes que levaram a maioria do colegiado a acompanhá-lo quanto a este ponto, entendendo também presente a simulação e mantendo o tributo lançado.

Tomo a liberdade, por amor à clareza, de reproduzir alguns parágrafos do voto do ilustre Conselheiro Relator, em que ficam expressas suas conclusões acerca da simulação nas operações aqui analisadas (grifos não constam do original).

[...], após analisar e refletir sobre as circunstâncias envolvidas na tantas vezes referida operação, não me parece legítimo concluir senão pela ocorrência de simulação.

[...]

Em outras palavras, impende confirmar na circunstância concreta se o negócio jurídico realizado pelas partes é autorizado pelo direito privado e se revelam às verdadeiras intenções das partes, pois se assim não for, é dever das autoridades fiscais coibir práticas de utilização no ordenamento jurídico por meio de estratagemas, formalizados por negócios simulados ou dissimulados, com o objetivo de causar prejuízo ao Erário.

[...]

Ora, falseada a declaração da vontade das partes, que manifestaram formal intenção em firmar parceria, mas, a bem da verdade pretendiam resultado absolutamente diverso, resultado que por seu turno, implicaria na incidência tributária, tenho por configurada inarredável hipótese de simulação [...].

[...], observo que a declaração de vontade foi enganosa, revelando aos expectadores e ao próprio Fisco, uma situação que perdurou por menos de trinta dias.

[...] quando realizou a operação, no momento exato em que se deu por aperfeiçoado o fato capaz de gerar a tributação, afastado por simulação, a vontade manifestada pela Recorrente era inequivocamente enganosa.

[...]

Presente a simulação, não vejo como desconsiderar que o negócio jurídico engendrado teve por finalidade única a transferência das atividades relacionadas à industrialização e comercialização de papel jornal que pertenciam à Recorrente, razão pela qual tenho caracterizada a simulação, situação que irradia, no caso concreto, a tributação decorrente do ganho de capital.

Firmado este ponto, não é demais insistir que, até aqui, o Colegiado acompanhou o insigne Conselheiro Relator. A divergência surgiu especificamente no que tange à multa qualificada aplicada ao lançamento, na sequência da análise empreendida.

Entendeu o Colegiado que, caracterizada como foi a prática de simulação nos negócios aqui descritos, com o único propósito de evitar a incidência tributária, a conduta da interessada se encaixaria, sim, nas hipóteses dos dispositivos legais autorizadores da qualificação da multa. Os atos externados buscavam modificar as características essenciais do fato gerador (não haveria alienação com apuração de ganho de capital, mas sim operações de constituição e dissolução societárias) e, ao mesmo tempo, os atos reais (a alienação e o correspondente ganho de capital, fato gerador do imposto) eram ocultados do conhecimento das autoridades fazendárias. Ainda, a conduta foi intencional, vale dizer, dolosa, no sentido de esquivar-se às obrigações tributárias. A conferir a dicção dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964:

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

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

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

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

Cumpre, ainda, ressaltar que a publicidade conferida aos atos formalmente praticados não milita a favor da interessada, posto que tal publicidade foi dada aos atos aparentes, àqueles reveladores tão somente da vontade enganosa, e que buscavam ocultar o ganho de capital efetivamente ocorrido e ensejador da tributação. No caso, a publicidade foi, na verdade, parte da simulação.

Em síntese, o Colegiado decidiu pela impossibilidade, no caso concreto, de dissociar a simulação da multa qualificada, pelo que foi negado provimento ao recurso voluntário, quanto a este ponto.

ii) Da incidência de juros sobre a multa de ofício.

De se observar, inicialmente, que, por uma visão mais estreita e rigorosa, a matéria estaria fora da competência deste colegiado, desde que a incidência de juros sobre a multa não integra o lançamento ora sob discussão. No entanto, deve ser reconhecido que a questão surge no momento da cobrança do crédito tributário, e negar ao contribuinte a possibilidade de discutir o assunto seria mesmo cercear-lhe o direito à defesa.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

Lei nº 9.430/1996:

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/1966 (CTN):

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 161. O 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 um por cento ao mês.

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênica para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos **decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9.430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação de juros sobre a multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— *A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal,*

incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

Pelas mesmas razões, o Colegiado decidiu negar provimento, também quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto.

iii) Das multas exigidas isoladamente por falta/insuficiência no recolhimento de estimativas.

Embora a matéria seja polêmica, comportando interpretações divergentes, o entendimento do Colegiado foi de que a obrigação de recolher as estimativas não se confunde com a apuração do tributo ao final do período de apuração. É o que se extrai dos dispositivos legais aplicáveis, abaixo transcritos:

Lei nº 8.981/1995:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto no parágrafo anterior.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

Lei nº 9.430/1996:

Art.1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Art.28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

A regra é a da apuração trimestral do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Se o contribuinte opta pela apuração anual, deve se submeter às regras estabelecidas para essa forma alternativa de apuração, particularmente à obrigatoriedade dos recolhimentos por estimativa. Para que possa suspender ou reduzir esses recolhimentos, a lei impõe a elaboração de balanços ou balancetes de suspensão ou redução do imposto.

Aos contribuintes que, tendo optado pela apuração anual e pela suspensão/redução do imposto com base em balancetes, deixam de efetuar o recolhimento ou o fazem a menor, a sanção é aquela estabelecida pelo inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua redação original:

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

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

II-cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I -juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

[...]

Esse artigo teve sua redação alterada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, e o percentual aplicável passou a ser de 50%, conforme o inciso II, alínea “b”. Eis a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 à época do lançamento:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

No caso em tela, mantida como foi a exigência pela exclusão indevida do Ganho de Capital no mês de julho/2003, esse mesmo montante deveria integrar o cálculo das estimativas no mês de competência. Deve, então, a contribuinte se sujeitar à penalidade que lhe é exigida mediante este processo. Para fins da multa isolada, deve ser considerado o montante apurado mensalmente em face da receita bruta e acréscimos ou em cada balanço/balancete de suspensão/redução, e a sanção é aplicável diante do descumprimento do dever de antecipar o tributo, nos montantes determinados em lei. Essa penalidade não se confunde, em absoluto, com a multa proporcional aplicada ao final do período de apuração anual pela falta de recolhimento do tributo.

O Colegiado decidiu, então, negar provimento ao recurso voluntário, quanto a este ponto.

iv) Conclusão

No mais, a decisão se deu conforme o bem fundamentado voto do ilustre Relator. Em conclusão, a decisão do Colegiado foi por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha