



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

Processo nº 19515.002094/2009-26
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-01.081 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de junho de 2012
Matéria AUTO DE INFRACAO-IRPJ E REFLEXOS
Recorrentes EMPATE ENGENHARIA E COMERCIO LTDA. (Contribuinte e Recorrente);
Carlos de Moraes Toledo, Geraldo Natividade Tarallo e Sonia Therezinha de
Souza Ramos Vettorazzo (responsabilizados)
10a. TURMA DA DRJ SÃO PAULO I - SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

RECURSO DE OFÍCIO. PERDA DE OBJETO. Deixa-se de apreciar o mérito do recurso de ofício pela perda do objeto, em face do provimento do recurso voluntário e desistência parcial do contribuinte.

Recurso Voluntário Provido. Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto que votou pela manutenção da multa isolada.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

EMPATE ENGENHARIA E COMERCIO LTDA. (Contribuinte e Recorrente) Geraldo Natividade Tarallo e Sonia Therezinha de Souza Ramos Vettorazzo (responsabilizados) recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por sua vez, a 10ª. TURMA DA DRJ SÃO PAULO I – SP recorre de ofício quanto a parcela exonerada.

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

1. AUTUAÇÕES

1.1. Infrações apuradas

Trata o presente processo de três autos de infração, lavrados em procedimento de fiscalização, para a constituição de créditos tributários de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativos aos anos-calendário de 2005 e 2006 (fls.300/329 e 391/407).

No Termo de Constatação Fiscal (“TCF”, fls.276/289), relata a fiscalização que a contribuinte adotou os procedimentos descritos a seguir, que resultaram na apuração dos créditos tributários lançados de ofício.

Agentes envolvidos:

- Empate Engenharia e Comércio LTDA, CNPJ 46.076.931/0001-74 (“EMPATE”, autuada)
- Controlpav Participação e Administração e LTDA, CNPJ 61.400.164/0001-09 (“CONTROLPAV”)
- Prolos Consultoria Empresarial LTDA, CNPJ 07.735.328/0001-03 (“PROLOS”)

Relata a fiscalização que a CONTROLPAV detinha participação societária de 94,59% na EMPATE, registrada no seu ativo permanente pelo valor de R\$444.971.611,25.

Em 17/11/2005, foi criada a empresa PROLOS, com capital social subscrito e não integralizado de R\$1.000,00, tendo como sócias duas pessoas físicas.

Em 18/11/2005, a CONTROLPAV subscreveu e integralizou o capital de R\$779.786.741,00 na PROLOS, mediante a conferência da totalidade de suas quotas da EMPATE. Ressalta a fiscalização que se trata de valor superior ao registrado no seu ativo (R\$444.971.611,25), tendo sido apurado ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura no valor de R\$334.815.129,75.

Em 18/11/2005, a EMPATE incorporou sua controladora PROLOS, realizando a chamada “incorporação às avessas”, passando a amortizar o ágio em 60 meses, com base no art. 386, III, do RIR/99.

Alega a fiscalização que a PROLOS teve seu capital integralizado com quotas da EMPATE, sendo que o ágio teve por fundamento a rentabilidade futura da própria EMPATE. Com a incorporação da PROLOS pela EMPATE, esta passou a amortizar o “ágio de si mesma”.

Acrescenta a fiscalização que não se verifica qualquer propósito negocial ou societário na incorporação realizada, restando caracterizada a utilização da PROLOS como mera “empresa veículo ou de passagem” para a transferência do ágio para a incorporadora. Conclui, assim, que a incorporação não pode produzir os efeitos tributários almejados pela autuada (amortização do ágio).

A fiscalização também alega que, de acordo com o laudo técnico apresentado pela empresa Bretas & Associados (fls.203/220), a ata da reunião de diretoria realizada em 18/11/2005 pela CONTROLPAV e a 1ª alteração contratual da PROLOS, cláusulas 11 e 12 (fls.253/267), o pressuposto econômico do ágio na integralização de capital pela CONTROLPAV na PROLOS, mediante a conferência da totalidade das quotas detidas na EMPATE, foi o valor de mercado dos bens do ativo desta (art. 385, §2º, inciso I, do RIR/99), não podendo o ágio ser amortizado nos termos do art. 386, III, do RIR/99.

Alega a fiscalização que foram utilizados diversos expedientes no conjunto do planejamento tributário efetuado, a saber: incorporação às avessas com economia de tributos na controlada, utilização de empresa veículo para transferência de ágio, manutenção da mesma estrutura do grupo econômico após as operações, prática de atos sequenciais encadeados.

Acrescenta a fiscalização que a reorganização societária, para ser legítima, deveria decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados na documentação ou na escrituração. Assim, conclui que os atos praticados caracterizam-se, em tese, como atos simulados, o que autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado, bem como a aplicação da multa qualificada.

Foram apurados os seguintes valores relativos a despesas com amortização de ágio:

Ano-calendário 2005:

Mês	Realização 1/60 avos do ágio
Dez/2005	5.580.252,16
Total	5.580.252,16

Ano-calendário 2006:

Mês	Realização 1/60 avos do ágio
Jan/2006	5.580.252,16
Fev/2006	5.580.252,16
Mar/2006	5.580.252,16
Abr/2006	5.580.252,16
Mai/2006	5.580.252,16
Jun/2006	5.580.252,16
Jul/2006	5.580.252,16
Ago/2006	5.580.252,16
Set/2006	5.580.252,16
Out/2006	5.580.252,16
Nov/2006	5.580.252,16

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2206-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/06/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/06/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 17/07/2012 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 04/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Dez/2006	5.580.252,16
Total	66.963.025,92

Os montantes de R\$5.580.252,16 e R\$66.963.025,92 foram adicionados de ofício às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2005 e 2006, respectivamente, conforme demonstrativos de fls.319/322.

Acrescenta a fiscalização que os valores discriminados nas tabelas acima não foram considerados para fins de recolhimento das estimativas mensais, estando sujeitos também à exigência da multa isolada prevista no art. 44, II, 'b', da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Diante dos fatos acima expostos, foram lavrados três autos de infração (AI) para a exigência de IRPJ, CSLL, juros de mora, multa vinculada e multa isolada, conforme discriminado abaixo:

(...)

1.2. Sujeição passiva solidária

Em 19/06/2009, a fiscalização lavrou Termos de Sujeição Passiva Solidária e Responsabilidade Fiscal contra os diretores administrativos da empresa autuada Carlos de Moraes Toledo (fls.360/361), Geraldo Natividade Tarallo (fls.362/363) e Sonia Therezinha de Souza Ramos Vettorazzo (fls.364/365).

Alega a fiscalização que essas pessoas físicas assinaram e assim referendaram os atos societários a seguir discriminados, peças essenciais ao planejamento tributário descrito no Termo de Constatação Fiscal de fls.276/289: ata de reunião de sócios de 18/11/2005 e respectivo anexo, Instrumento Particular de Protocolo de Justificação e Incorporação da Prolos Participações e Investimentos Ltda, na condição de administradores das sociedades envolvidas.

Sustenta a fiscalização que restou caracterizada a sujeição passiva solidária e a responsabilidade tributária, nos termos dos artigos 124, I, e 135, III, ambos do CTN.

Em 04/08/2009, a fiscalização tomou conhecimento do falecimento do Sr. Carlos de Moraes Toledo (fls.2372/2373). Em 25/09/2009, a Sra. Dalila Cleopath Camargo Botelho de Moraes Toledo foi intimada a apresentar documentação comprobatória com a identificação do inventariante do espólio de Carlos de Moraes Toledo (fls.2375/2376). E, em 06/10/2009, foi encaminhado a ela o Termo de Sujeição Passiva Solidária e Responsabilidade Fiscal lavrado contra o espólio de Carlos de Moraes Toledo (fls. 2377/2379).

1.3. Ciência dos sujeitos passivos

A empresa autuada foi cientificada do Termo de Constatação Fiscal em 06/06/2009 (AR de fls.290), tendo recebido ciência dos autos de infração em 24/06/2009 (AR de fls.366). Os responsáveis solidários foram cientificados do Termo de Constatação Fiscal e dos autos de infração em 24/06/2009 (AR de fls. 367/369).

Em 06/10/2009, a Sra. Dalila Cleopath C. B. de Moraes Toledo foi cientificada do Termo de Sujeição Passiva Solidária e Responsabilidade Fiscal lavrado contra o espólio do Sr. Carlos de Moraes Toledo (fls. 2379).

1.4. Representação fiscal para fins penais

Face às constatações verificadas pela fiscalização, foi efetuada representação fiscal para fins penais, formalizada nos autos do processo administrativo nº 19515.002100/2009-45, que se encontra na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo – Derat/SPO, conforme previsto na Portaria RFB nº 665, de 24 de abril de 2008.

2. IMPUGNAÇÃO DA CONTRIBUINTE

Em 24/07/2009, a contribuinte apresentou a impugnação de fls.417/596, acompanhada dos documentos de fls.597/2221 (docs.01 a 56), discriminados no Anexo I deste voto.

Sintetizamos, a seguir, os argumentos trazidos na impugnação.

2.1. Nulidade por cerceamento ao direito de defesa

Preliminarmente, a impugnante alega nulidade dos autos de infração por cerceamento ao seu direito de defesa, sob o argumento de que não teve acesso aos autos deste processo, bem como a documentos contábeis (Livros Diários e Lalur) que se encontravam em poder da fiscalização, durante grande parte do prazo concedido para apresentação da impugnação. Informa que apresentou requerimento para que fosse considerada a data da entrega da cópia do processo a seus representantes como termo inicial do prazo para impugnação (doc. 07 – fls.730/733).

2.2. Conexão entre processos administrativos

Preliminarmente, a contribuinte requer o julgamento conjunto deste processo administrativo com os processos formalizados contra outras empresas do mesmo grupo, a saber: Equipav S.A. Pavimentação, Engenharia e Comércio (19515.002090/2009-48), Equipav S.A. Açúcar e Alcool (19515.002091/2009-92), EBC Participações e Investimentos Ltda (19515.002092/2009-37) e Controlpav Participação e Administração Ltda (19515.002093/2009-81).

Argumenta que os processos são conexos, pois se referem à mesma reestruturação societária, com características, fundamentos e objetivos semelhantes, devendo ser apreciados em conjunto por medida de economia e eficiência processual.

2.3. Critério de avaliação do valor de mercado da impugnante

A contribuinte se insurge contra a alegação da fiscalização de que o critério adotado pela empresa Bretas & Associados para avaliação do valor justo de mercado tenha sido o valor dos bens do seu ativo (art. 385, §2º, I, do RIR/99).

Sustenta que, de acordo com o laudo de avaliação (doc.45 – fls.1665/1778), a aferição do valor de mercado da EMPATE foi efetuada com base em projeções futuras de seus resultados, os quais abrangem os resultados futuros de suas controladas.

Argumenta que o critério adotado pela empresa Bretas & Associados foi atestado em parecer elaborado pela empresa de consultoria econômica LCA Consultores (doc. 11 – fls.820/870) e que os laudos atendem plenamente os requisitos previstos no art 8º da Lei nº 6.404/76.

Conclui, assim, que o ágio tem por fundamento econômico a previsão de rentabilidade futura, previsto no art. 385, §2º, II, do RIR/99, podendo ser amortizado de acordo com os critérios estabelecidos no art. 386, III, do RIR/99.

Ad argumentandum, caso se considere que o ágio teria por fundamento o valor de mercado de seus ativos, a impugnante sustenta que não poderia ser glosada a totalidade dos valores amortizados, mas deveria ser recalculada a despesa a que ela faria jus com base no art. 386, I c/c §1º, do RIR/99.

2.4. Legalidade das operações realizadas e do registro do ágio

Alega a impugnante que todos os atos foram praticados ao amparo da lei civil, fiscal e societária.

Especificamente quanto ao fato de ter incorporado a PROLOS, sua controladora direta (“incorporação reversa”), ressalta que há previsão expressa no art. 264, §4º, da Lei nº 6.404/76, nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e no art. 9º da Instrução CVM nº 319/99. Acrescenta que o Parecer MICT/Conjur nº 113/96 (doc. 54 – fls.2048/2050) reconhece que essa operação é permitida e também que existem razões de cunho operacional e pragmático que a justificam.

Quanto à breve existência da PROLOS, alega que não há qualquer previsão legal no sentido de se fixar um tempo mínimo de existência da pessoa jurídica. Acrescenta que a PROLOS tinha um objetivo específico, que era viabilizar o modelo de reestruturação do Grupo Equipav, sendo que jamais se afirmou que essa empresa teria objetivo diverso.

A impugnante alega que é legítimo o ágio registrado pela PROLOS quando da conferência, ao seu capital social, da participação que a CONTROLPAV detinha na impugnante pelo valor justo de mercado.

Sustenta que o art. 385 do RIR/99 determina que a contribuinte, ao adquirir um investimento, deve desdobrar o custo de aquisição entre o valor do patrimônio líquido a eles correspondente e o ágio (ou deságio) na aquisição do investimento.

Argumenta que o ágio não decorre, necessariamente, de pagamento em dinheiro. Acrescenta que a CONTROLPAV alienou (mediante a conferência de bens ao capital de outra pessoa jurídica) sua participação na impugnante pelo valor de mercado. De seu turno, a PROLOS pagou por esse bem (com quotas de sua emissão) valor correspondente à participação em seu quadro societário.

A impugnante sustenta que, em 2005, não havia nenhuma norma que vedasse o registro do ágio em operações realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico. Argumenta que o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, que se manifestou contra o ágio intragrupo, é inaplicável às empresas do Grupo Equipav, pois nenhuma delas é companhia aberta. Além disso, essa norma foi emanada em 14/02/2007 e não poderia ser aplicada retroativamente.

A impugnante também alega que o fato de ter havido o registro da receita relativa ao ganho de capital por parte da CONTROLPAV (objeto de lançamento no processo nº 19515.002093/2009-81) na mesma operação que gerou o ágio registrado pela PROLOS, dá lastro e fundamento econômico ao aludido ágio. Acrescenta que seria contraditório exigir a tributação do ganho de capital de um lado e, de outro lado, negar a existência do ágio amortizado pela impugnante.

Conclui, assim, que todas as operações realizadas atenderam aos requisitos legais, restando comprovada a regularidade do registro do ágio na PROLOS.

2.5. Ausência de simulação

A impugnante alega que a reestruturação realizada não se caracteriza como simulação, pois os atos: (i) conferiram e/ou transmitiram direitos às pessoas a quem se realmente pretendia conferir ou transmitir; (ii) não consignaram declaração, confissão, condição ou cláusula que pudesse ser considerada não verdadeira; (iii) foram devidamente registrados nos órgãos competentes; (iv) não foram antedatados ou pós-datados e (v) foi reconhecido, pela investidora, o ganho de capital decorrente da operação, com o diferimento da tributação permitido pela legislação.

Sustenta a impugnante que os atos praticados tiveram propósito negocial. Reconhece que a economia fiscal foi almejada, mas que essa não foi a principal motivação dos atos societários. Argumenta que o objetivo da reestruturação do Grupo Equipav foi o de reaparelhar as empresas do grupo para a realização de novos negócios, adequando sua estrutura de capital e índices financeiros, além de adquirir participação em duas empresas cimenteiras, tendo como contrapartida o ingresso de pessoas jurídicas estrangeiras no quadro de acionistas da PAVIMENTAÇÃO. Acrescenta que esses objetivos foram informados à fiscalização, como se verifica às fls.268/274 e 291/297.

A impugnante também argumenta que a fiscalização se refere à simulação “em tese”, o que justifica a interpretação dos fatos de forma mais favorável ao contribuinte, à luz do art. 112, I e II, do CTN.

Sustenta a impugnante que a fiscalização afirma que os atos praticados não tiveram propósitos econômicos e negociais, embora tais objetivos tivessem sido informados desde o princípio. Argumenta que a fiscalização foi totalmente silente no que tange ao mérito dos propósitos negociais informados pela impugnante, deixando de refutar o que lhe foi informado. Acrescenta que a alegação de que teria havido simulação está totalmente desprovida de provas, que seriam essenciais para a subsistência da acusação.

Assim, conclui a impugnante que as exigências fiscais devem ser totalmente canceladas, face à inocorrência de simulação.

2.6. Impossibilidade de concomitância entre a glosa do ágio e a tributação do ganho de capital

A impugnante alega que a autuação de que trata o presente processo (glosa do ágio) é incompatível com a exigência formalizada contra a CONTROLPAV no processo administrativo nº 19515.002093/2009-81 (tributação do ganho de capital).

Argumenta que a prova maior de que o ágio gerado em operações societárias realizadas entre a impugnante e a CONTROLPAV é regular é o fato de que, se de um lado ocorreu o registro do ágio na PROLOS, é certo que de outro lado ocorreu o registro do ganho de capital na CONTROLPAV.

Assim, sustenta que ao menos uma das exigências deve se cancelada, pois não há racionalidade em se admitir a coexistência de uma exigência fiscal relativa ao ganho de capital, mas negar-se o fundamento econômico de um ágio que surgiu justamente como contrapartida desse ganho.

2.7. Multa isolada

A impugnante se insurge contra a exigência da multa isolada, sob o argumento de que sua conduta já fora apenada com a aplicação da multa de ofício. Sustenta que a aplicação de duas penalidades sobre o mesmo fato (*bis in idem*) é vedada pelo

ordenamento jurídico, impondo-se o cancelamento da exigência relativa à multa isolada.

Ad argumentandum, a impugnante alega erro no cálculo dessa multa. Informa que, de acordo com o auto de infração, os valores do IRPJ supostamente devidos em 2005 e 2006 seriam, respectivamente, de R\$1.350.357,74 e R\$13.640.954,40. Assim, a multa de 50% corresponderia a R\$675.178,88 em 2005 e R\$6.820.477,20 em 2006. Todavia, foram exigidos, relativamente aos períodos-base de 2005 e 2006, respectivamente, os valores de R\$682.187,35 e R\$6.824.477,20 a título de multa isolada, ou seja, houve uma cobrança indevida no valor de R\$7.008,47 em 2005 e R\$4.000,00 em 2006.

2.8. Multa qualificada

A impugnante se insurge contra a exigência da multa qualificada, alegando que o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 (redação original, vigente à época dos fatos) autorizava a aplicação da multa qualificada somente quando o contribuinte fosse acusado de prática de sonegação, fraude ou conluio, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Argumenta que a simulação se refere a mero ilícito civil (art 167 do Código Civil) e as condutas mencionadas no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 se consubstanciam em ilícitos penais. Acrescenta que, nos termos do art. 167 do Código Civil, a eventual prática de atos simulados acarreta, tão somente, a nulidade do negócio simulado, com a devida preservação do ato que se pretendeu dissimular.

A impugnante alega que a fiscalização não comprovou como, e em que medida, a conduta adotada poderia se consubstanciar em sonegação, fraude ou conluio. Acrescenta que a mera transcrição do art. 72 da Lei nº 4.502/64, como fez a fiscalização, não é suficiente para a aplicação da multa qualificada. Seria necessário demonstrar, com precisão, a adequação dos fatos ao tipo previsto no referido dispositivo legal.

Conclui, assim, que a multa qualificada não pode prevalecer, pois a suposta prática de atos simulados não enseja a aplicação da multa de 150% ante a inexistência de previsão legal nesse sentido.

A impugnante alega também que, como demonstrado, não houve simulação nas operações realizadas, face à inexistência de divergência entre a vontade real e a declarada. Ressalta que a própria fiscalização afirma que teria ocorrido simulação “em tese”, o que demonstra que não estaria suficientemente convencida ou segura quanto à ocorrência da simulação. Acrescenta que, se a simulação está configurada apenas em tese, é certo que não houve a comprovação do dolo, requisito essencial para a tipificação das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Sustenta que não houve dolo em sua conduta, na medida em que atuou sem ocultação de qualquer elemento ou informação relevante e sem indução de terceiros a erro, salientando que todos os documentos foram produzidos de maneira legítima, com observância dos requisitos legais, e foram devidamente fornecidos à fiscalização quando solicitados.

A impugnante também alega que as autuações decorreram de meras divergências quanto à qualificação jurídica das operações realizadas, e não de condutas ludibriosas tendentes a causar prejuízo ao Fisco. Assim, não seria aplicável a penalidade agravada em relação a fatos cuja própria qualificação jurídica comporta

(de forma legítima e razoável) a existência de divergências. Assim, argumenta que deve ser afastada a qualificação da multa por força do art. 112 do CTN.

A impugnante sustenta que a fiscalização não comprovou o evidente intuito de fraude, requisito essencial para a aplicação da multa qualificada.

Conclui, assim, que deve ser afastada a qualificação da multa de ofício.

2.9. Não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício

A impugnante também se insurge contra a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada em conjunto com o tributo.

Alega que não há dispositivo legal que ampare tal cobrança, visto que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros moratórios somente sobre os valores decorrentes de obrigação tributária principal não pagos no vencimento, ou seja, tributos ou penalidades pecuniárias consubstanciadas em obrigação principal (ex: multa isolada).

2.10. Pedido

Por todo o exposto, a impugnante requer:

(a) o reconhecimento da conexão do presente processo administrativo com os processos 19515.002090/2009-48, 19515.002091/2009-92, 19515.002092/2009-37 e 19515.002093/2009-81, bem como da necessidade de realização de julgamento conjunto desses processos;

(b) o julgamento da total improcedência dos lançamentos fiscais, com seu integral cancelamento.

Protesta pela produção das provas em direito admitidas, notadamente: (i) a realização de diligência abrangendo, mas não se restringindo, à oitiva de profissionais das ciências econômicas acerca das considerações constantes do Parecer Econômico elaborado por LCA Consultores e de missivas apresentadas pela impugnante durante a fase de fiscalização, diligência essa que se justifica em face de negativa, por parte da fiscalização, quanto à existência de propósitos econômicos e negociais além dos meramente tributários; (ii) apresentação de novos pareceres jurídicos, contábeis e/ou econômicos; (iii) juntada de novos documentos.

Por fim, requer que todas as notificações sejam feitas em nome dos advogados que subscrevem a impugnação, no endereço indicado às fls.596.

3. IMPUGNAÇÕES DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

Em 24/07/2009, os responsáveis solidários Sonia Therezinha de Souza Ramos Vettorazzo e Geraldo Natividade Tarallo apresentaram as impugnações de fls.2222/2256 e 2265/2299, respectivamente, acompanhadas de cópias autenticadas dos documentos de identidade dos procuradores que subscrevem as impugnações, das procurações e dos substabelecimentos, bem como cópias simples dos Termos de Sujeição Passiva Solidária e Responsabilidade Fiscal (fls.2257/2264 e 2300/2307).

Em 04/11/2009, a inventariante do espólio do responsável solidário Carlos de Moraes Toledo apresentou a impugnação de fls.2383/2430, acompanhada dos documentos de fls.2431/2509, que correspondem a cópia autenticada dos

documentos de identidade dos procuradores que subscrevem a impugnação, procuração e substabelecimento, cópia autenticada da Ata Notarial referente à devolução de correspondências, cópia do formal de partilha e da alteração do contrato social da empresa Carlos de Moraes Toledo Participações Ltda.

3.1. Argumentos comuns às três impugnações

As três impugnações trazem argumentos comuns, sintetizados a seguir.

3.1.1. Inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN

Alegam os impugnantes que a aplicação do art. 124, I, do CTN é indevida, pois não está de acordo com a natureza do instituto da responsabilidade tributária e, principalmente, com a situação verificada no caso concreto.

Argumentam que o art. 121 do CTN estabelece uma clara distinção entre contribuinte e responsável, sendo contribuinte o sujeito passivo que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador e, responsável, o sujeito passivo que, sem revestir a condição de contribuinte, tenha obrigação tributária decorrente de expressa disposição legal, estando as hipóteses de responsabilidade previstas nos artigos 128 a 138 do CTN. Concluem, assim, que o art. 124, I, do CTN não se refere ao responsável, mas ao próprio contribuinte do tributo, não podendo ser atribuída a sujeição passiva direta dos tributos objeto do presente lançamento a pessoas físicas.

Os impugnantes também alegam que a fiscalização não demonstrou qual seria o interesse comum dos impugnantes na situação que ensejou o lançamento tributário, condição necessária para a aplicação do art. 124, I, do CTN. Argumentam que agiram como órgão da pessoa jurídica, exprimindo a vontade da pessoa jurídica. Acrescentam que a mera prática de atos na qualidade de administrador da pessoa jurídica não implica a existência de interesse da pessoa física que corporificou o órgão da pessoa jurídica.

Sustentam os impugnantes que somente o interesse comum qualificado pela identidade de propósitos em determinado negócio jurídico justifica a solidariedade com base no art. 124, I, do CTN, o que não se vislumbra na relação entre o sócio e a respectiva sociedade. Acrescentam que, do contrário, seriam inócuos os artigos 134, VII, e 135, III, ambos do CTN.

Concluem, assim, pela inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN ao caso.

3.1.2. Inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN

Os impugnantes alegam que há inconsistência lógica na aplicação concomitante dos artigos 124, I, e 135, III, do CTN. Argumentam que a responsabilidade solidária entre co-devedores encontra-se prevista apenas nos artigos 124 e 134 do CTN, tratando o art. 135 do CTN de responsabilidade por substituição.

Sustentam que os Termos de Sujeição Passiva não indicam qualquer conduta específica como sendo ato ilegal ou abusivo cometido pelos impugnantes. Acrescentam que esses Termos contêm descrições amplas e lacônicas da participação dos acusados, sem a apresentação de qualquer prova, sendo nula a responsabilização dos impugnantes, visto que o ônus da prova cabe a quem acusa.

Os impugnantes alegam que apenas subscreveram os atos necessários à consecução das operações societárias, sendo tais atos lícitos e consonantes com os poderes conferidos pelo estatuto social.

Quanto às infrações imputadas à pessoa jurídica referentes à amortização do ágio, alegam os impugnantes que tais condutas constituem mero inadimplemento de tributo, o que não constitui infração à lei ou violação do estatuto social, conforme opinião de vasta doutrina e jurisprudência.

Os impugnantes também sustentam que a presença de dolo é condição indispensável para a caracterização da responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN. Argumentam que não há dolo em sua conduta e que tal intenção sequer foi cogitada ou provada pela fiscalização, que se limitou a aduzir ter havido simulação “em tese”. A reforçar sua defesa, os impugnantes reportam-se aos argumentos trazidos pela autuada no item relativo à inexistência de comprovação do elemento subjetivo a justificar a exigência de multa qualificada.

3.1.3. Mérito das autuações e pedido

Quanto ao mérito, os impugnantes ratificam todas as alegações constantes da impugnação apresentada pela pessoa jurídica autuada.

Ante o exposto, os impugnantes requerem (i) seja reconhecida a ausência de responsabilidade tributária ou, (ii) caso seja mantida a responsabilidade tributária dos impugnantes, requerem o cancelamento dos autos de infração pelas razões de fato e de direito alegadas na impugnação da pessoa jurídica autuada.

Por fim, protestam pela juntada de documentos que eventualmente não puderam ser obtidos até o protocolo das impugnações.

3.2. Argumentos específicos relativos à impugnação da inventariante

Além dos argumentos apontados no item 3.1 deste relatório, a impugnante Dalila Cleopath Camargo Botelho de Moraes Toledo, inventariante do espólio de Carlos de Moraes Toledo, traz alegações específicas, a seguir discriminadas.

3.2.1. Erro na identificação do sujeito passivo

Alega a impugnante que o Termo de Sujeição Passiva deve ser anulado por erro na identificação do sujeito passivo.

Sustenta que, nos termos do art. 131, II e III, do CTN, o falecimento do sujeito passivo leva a duas hipóteses de responsabilidade por sucessão: (a) caso tenha havido a abertura da sucessão, mas não a partilha, a responsabilidade deve ser atribuída ao espólio; (b) se já houver sido feita a partilha, a responsabilidade deve ser atribuída aos sucessores e ao cônjuge meeiro.

Argumenta que, no presente caso, os bens deixados pelo Sr. Carlos de Moraes Toledo foram distribuídos entre os sucessores e a cônjuge meeira antes mesmo da lavratura dos Autos de Infração e dos Termos de Sujeição Passiva. Assim, conclui ser indevida a atribuição de responsabilidade tributária ao espólio, representado pela inventariante, visto que este foi extinto no momento da partilha dos bens.

3.2.2. Limitação da responsabilidade tributária ao quinhão hereditário e impossibilidade de imposição de multas – art. 131, II, do CTN

Caso se entenda pela validade do Termo de Sujeição Passiva, alega a impugnante que a responsabilidade tributária deve ser limitada ao quinhão hereditário, conforme prevê o art. 131, II, do CTN.

Alega também que não lhe pode ser atribuída responsabilidade pelas multas de ofício, visto que o citado dispositivo estabelece a responsabilidade dos sucessores somente em relação aos tributos devidos pelo *de cujus*. Acrescenta que as multas de ofício não integravam o passivo do *de cujus* no momento da sucessão, visto que os autos de infração foram lavrados em data posterior.

3.2.3. Pedidos adicionais

Além dos pedidos elencados no item 3.1.3, a impugnante requer: (i) seja cancelado o Termo de Sujeição Passiva em razão do erro na identificação do sujeito passivo e (ii) caso seja mantida a responsabilidade tributária, esta seja limitada aos débitos devidos a título de principal e juros e também limitada ao legado e à meação adquiridos em razão do falecimento do *de cujus*.

4. PETIÇÃO APRESENTADA EM 20/10/2009

Em 20/10/2009, a autuada apresentou a petição de fls.2315/2321, acompanhada dos documentos de fls.2322/2369, na qual requer que as considerações apresentadas, bem como o Parecer Jurídico juntado às fls.2324/2369 sejam considerados como aditamentos à impugnação.

A decisão recorrida está assim ementada:

GANHO DE CAPITAL. SUBSCRIÇÃO E INTEGRALIZAÇÃO DE AÇÕES. Na vigência do art. 36 da Lei nº 10.637/2002, não era computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante de incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuasse a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica. Todavia, o valor da diferença, controlada na parte "B" do Lahr, deveria ser adicionada ao lucro real e à base de cálculo da CSLL quando ocorresse a alienação, liquidação ou baixa da participação subscrita.

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA. A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. O fato de os atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc. não retira a possibilidade de que a operação em causa se enquadre como simulação, visto que faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Afinal, simulação é a desconformidade, consciente e pactuada, entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos da legislação de regência.

CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTO. A multa de ofício aplicada isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa que deixou de ser recolhido no curso do ano-calendário é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real anual igualmente não recolhido, em face de se tratar de infrações distintas.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. São pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO CAUSA MORTIS. Após a homologação da partilha, é incabível a atribuição de responsabilidade tributária ao espólio, devendo a responsabilidade ser atribuída aos sucessores e ao cônjuge meeiro.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. Se a autuada revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as uma a uma de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento ao direito de defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONEXÃO. JULGAMENTO CONJUNTO. As normas que regem o processo administrativo fiscal não trazem a previsão de julgamento conjunto de processos distintos. Todavia, tratando-se de processos relativos aos mesmos fatos, eles devem ser distribuídos preferencialmente para a mesma Turma de Julgamento, em atendimento ao princípio da eficiência no serviço público e evitando-se a prolação de decisões conflitantes sobre os mesmos fatos.

PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS A IMPUGNAÇÃO. PROVA DOCUMENTAL. DILIGÊNCIA. A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a ocorrência de algumas das hipóteses previstas no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Em relação às diligências, devem ser expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, podendo a autoridade julgadora indeferir as diligências que julgar prescindíveis à solução da lide.

Impugnação procedente em parte

Cientificados da aludida decisão, os contribuintes apresentaram recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

A Doute PFN foi cientificada dos recursos em 15/08/2011, tendo apresentado contrarrazões.

A seguir, em face do parcelamento Especial da Lei 11.941/09, o contribuinte apresentou desistência parcial, em 22/07/2011, asseverando que: “ 3. *Assim, a desistência bem como a renúncia ora apresentadas abrangem os débitos lançados a título de **Imposto de Renda — Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido**, referentes aos anos-calendários de 2005 e 2006 (Códigos de Receita nº 2917 e nº 2973), bem como os respectivos juros de mora e multa de ofício, mantendo-se a discussão administrativa apenas e tão somente em relação ao lançamento das **multas isoladas** (Código de Receita nº 6378) sobre as estimativas de IRPJ e CSLL não recolhidas, como informado no trabalho fiscal..*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

Os recursos voluntários e de ofício preenchem os requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, deles conheço.

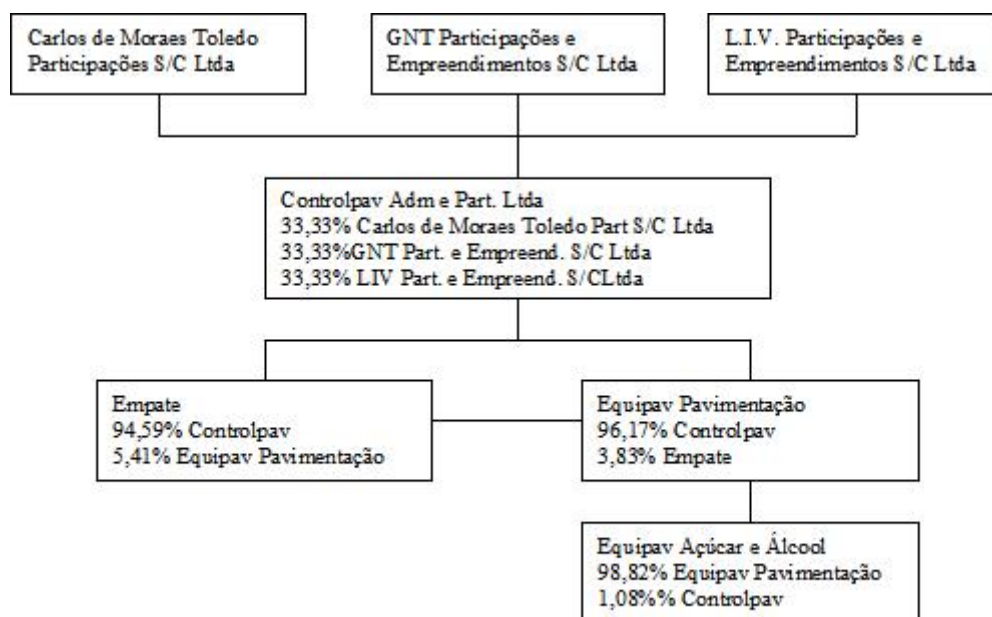
Consoante relatado, a Fiscalização da Receita Federal realizou auditoria nas empresas do Grupo Equipav com vistas a verificar a regularidade das amortizações de ágio e tributação do ganho de capital percebido em operações de reorganização societárias realizadas exclusivamente entre as empresas do Grupo.

Em síntese, a Fiscalização concluiu que nessas operações foram gerados ágios artificialmente, cujos valores foram amortizados pelas empresas do Grupo, todavia, em contrapartida, os respectivos ganhos de capital foram diferidos indevidamente.

A Fiscalização promoveu então a glosa da amortização do ágio, entendendo se tratar de ágio de si mesmo (gerando dentro do próprio grupo empresarial), bem com tributou o ganho de capital dessas mesmas operações considerando inaplicável ao caso o art. 36 da Lei nº 10.637/2002.

Todas as irregularidade foram tributadas com multa de 150%, tendo sido caracterizado o evidente intuito de fraude em razão do uso de empresas veículo para viabilizar a amortização do ágio. Também foi aplicada a multa por falta de recolhimento de estimativa, em razão das glosas mensais. Além disso, as pessoas físicas controladoras do Grupo foram responsabilizadas pessoal e solidariamente pelos tributos devidos.

Esquemáticamente, temos:



Foram formalizados os seguintes processos relativos as auditorias e autos de infração lavrados contra as empresas do Grupo:

Processo	Empresa Autuada
19515.002090/200-948	EQUIPAV S/A PAVIMENTAÇÃO ENGENHARIA E COMERCIO
19515.002091/2009-92	EQUIPAV S.A. - AÇÚCAR E ÁLCOOL (RENUKA DO BRASIL S/A.)
19515.002092/2009-37	EBC PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA.
19515.002093/2009-81	CONTROLPAV PARTICIPAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO LTDA.
19515.002094/2009-26	EMPATE ENGENHARIA E COMÉRCIO LTDA.

Em face dos benefícios para parcelamento de débitos tributários estabelecidos na Lei 11.941/2009, as empresas cuja amortizações de ágios foram glosadas, apresentaram desistência parcial dos respectivos recursos, quanto as exigências relativas a essas glosas, restando em litígio, basicamente, a tributação do ganho de capital e a exigência da multa de ofício isolada por falta de recolhimento da estimativa, exigida em concomitância com a multa proporcional de ofício.

No presente processo, a desistência foi protocolada em 22/07/2011, nos seguintes termos “3. Assim, a desistência bem como a renúncia ora apresentadas abrangem os débitos lançados a título de **Imposto de Renda — Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido**, referentes aos anos-calendários de 2005 e 2006 (Códigos de Receita nº 2917 e nº 2973), bem como os respectivos juros de mora e multa de ofício, mantendo-se a discussão administrativa apenas e tão somente em relação ao lançamento das **multas isoladas** (Código de Receita nº 6378) sobre as estimativas de IRPJ e CSLL não recolhidas, como informado no trabalho fiscal.”.

Após a desistência parcial, restou em litígio neste processo as seguinte matérias tributáveis:

- 1) Multa de ofício isolada em razão da insuficiência de recolhimento de estimadas, afluída com a glosa da amortização do ágio na incorporação da empresa PROLOS, que foi considerado artificial e indedutível.
- 2) Recurso de ofício em função do cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária e Responsabilidade Fiscal de fls.2032/2033, lavrado contra o espólio de Carlos de Moraes Toledo.

Feitas essas considerações iniciais, passo a apreciar os recursos voluntários quanto as matérias em litígio.

Da multa de ofício Isolada por falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais.

Trata-se da única matéria tributável que remanesce em litígio neste processo.

A penalidade refere-se aos meses do ano-calendário de 2005 e foi apurada sobre a mesma base de cálculo dos valores objeto do lançamento de ofício com multa proporcional de 150% (vide fl. 533).

Sobre a matéria já possuo entendimento sedimentado, que manifestei em diversas decisões no CARF, a exemplo do acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa transcrevo:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado:

No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

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;" (...)*

§ 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;" (Grifei)*

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

*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*

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 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, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“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. (...)”

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, 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.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

(...)”

Em que pese os veementes argumentos dos que defendem que a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas pode ser exigida conjuntamente com a multa de ofício proporcional, sobre as bases de cálculo, mantenho o entendimento expresso nos fundamentos acima, que já manifestei em dezenas de julgados dessa matéria.

Recurso de ofício

Uma vez afastada a multa isolada, única matéria tributável em litígio, as demais questões recursais perdem o objeto, pelo que deixo de apreciá-las, inclusive o recurso de ofício pelo cancelamento da sujeição passiva do espólio de Carlos de Moraes Toledo.

Conclusão

Diante do exposto, voto do sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, tão somente para excluir a multa de ofício isolada.

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza

Processo nº 19515.002094/2009-26
Acórdão n.º **1402-01.081**

S1-C4T2
Fl. 0

CÓPIA