



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

Processo nº 19515.002778/2006-85
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.156 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de outubro de 2016
Matéria IRPJ e CSLL- Exclusões Indevidas ao Lucro Líquido
Recorrente S/A O ESTADO DE S.PAULO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. INAPLICABILIDADE DA PORTARIA MF Nº 187/93. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO DE ORIGEM

Os requisitos exigidos na Portaria MF nº 187/93 são aplicáveis aos casos em que as falsidades constatadas nos documentos fiscais ensejam a emissão de súmulas administrativas. Tais requisitos não se aplicam aos documentos deste processo e não acarretam a nulidade da autuação face à inexistência de vício de origem alegada pela recorrente.

REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS SIMULADAS. GANHO OBTIDO COM A VENDA DE PARTICIPAÇÃO. SIMULAÇÃO E NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

A reestruturação societária implementada com a prática de operações societárias simuladas, que se prestaram a acobertar a operação de compra e venda, não afasta a tributação do ganho obtido com a alienação da participação societária. A presença de dois negócios jurídicos, um formal, realizado com a integralização de capital seguida da retirada dos sócios, e o outro subjacente, caracterizado pela compra e venda de participação societária caracterizam simulação e não negócio jurídico indireto.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. JURISPRUDÊNCIA À ÉPOCA DOS FATOS. NÃO-VINCULAÇÃO. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO.

Não há jurisprudência pacífica nos planejamentos tributários que devem ser analisados caso a caso. Os julgadores não se vinculam à jurisprudência dominante à época dos fatos e devem pautar suas decisões pelo princípio do livre convencimento motivado.

GANHOS TRIBUTÁVEIS. APLICABILIDADE DO ART. 51 DA LEI Nº 7.450/85.

O art. 51 da Lei nº 7.450/85 aplica-se a todos os ganhos e rendimentos de capital obtidos pela pessoa jurídica e não apenas às operações realizadas no mercado financeiro, nos termos do Parecer Normativo CST nº 46/87.

DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 72

Os tributos sujeitos a lançamento por homologação sujeitam-se à regra decadencial estabelecida pelo art.150, § 4º do CTN, todavia, nos casos em que comprovada a existência de simulação, o prazo decadencial desloca-se para a regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN. Aplicação da Súmula CARF nº 72.

REFLEXO DE CSLL

A solução dada ao litígio principal, IRPJ, aplica-se à CSLL, em razão de ambos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

Não compete ao CARF analisar os fundamentos legais para lavratura da representação fiscal para fins penais. Aplica-se a Súmula CARF nº 28.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, que afastavam a acusação de simulação e, em decorrência, afastavam também integralmente o lançamento por decadência. O Conselheiro Roberto Silva Júnior acompanhou a Relatora pelas conclusões.

(Assinado Digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(Assinado Digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Flavio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Junior e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

Trata-se o presente processo de autos de infração para a glosa de exclusões ao lucro real e à base de cálculo da CSLL. De acordo com a fiscalização, os valores excluídos referiam-se a ganhos obtidos com a alienação de ações em operação de reestruturação societária e teriam reduzido indevidamente o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL apurados no ano-calendário de 2000.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo órgão julgador *a quo*, complementando-o ao final:

"Em ação fiscal realizada na empresa em epígrafe, conforme relatado no "Termo de Constatação Fiscal" (fls.198 a 209), foi apurado que a contribuinte obteve pretensão de ganho de capital obtido em decorrência da variação na participação acionária na empresa "Popescu Participações S/A". Tal ganho no valor de R\$7.118.821,39 foi contabilizado em 27/12/2000 como ganhos não operacionais e excluídos do resultado contábil para apuração do resultado tributável, com base no artigo 428 do RIR/99, que a baixo está reproduzido:

Art. 428. Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 33, §2º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V).

2. A fiscalização, porém, apurou que na realidade o ganho apurado se referia ao lucro obtido na alienação da participação na empresa "Pisa Papel de Imprensa S/A". O valor do ganho faz parte da operação realizada pelo Grupo OESP com a venda das participações societárias nas empresas "Paranaprint", "Pisa Papel" e indiretamente na "Pisa Florestal" (controlada pelas anteriores) para a "Norske Skogindustrier Asa", fabricante de papel jornal. Foi utilizada para a operação sua subsidiária integral sediada no Brasil "Norske Skog Pisa";

2.1. A fiscalização menciona que *"fica evidente o negócio jurídico que efetivamente existiu (dissimulação), considerados os aspectos contábeis: o Grupo Oesp alienou à Norske Skog Pisa (controlada da Norske Skog Industrier), investimentos na Paranaprint e na Pisa Papel por R\$112.667.441,50 (US\$57.307.955,57), para recebimento em 26/04/2001".*

3. A operação da transferência do controle acionário das empresas, acima mencionadas, foi realizada através de uma reestruturação acionária que está detalhadamente demonstrada no "Termo de Constatação Fiscal" e que apresento reduzidamente abaixo:

3.1 Em 12/07/2000 foi constituída a "Popescu Participações S/A" com capital de R\$100,00 sendo que 99% das ações foram integralizadas pela "Texpar Participações Ltda.", e 1% pela "Pacaembu Serviços e Participações Ltda.";

3.2 Em 26/12/2000 o Grupo OESP, mediante conferência de ações nas investidas "Paranaprint", "Pisa Papel" e indiretamente "Pisa Florestal" (controlada pelas duas primeiras investidas) passa a participar da "Popescu", que passa a apresentar a seguinte composição do capital:

Acionista	Investida	R\$
S/A O E. de S.Paulo	Pisa Papel	2.645.425,98
OESP Participações	Paranaprint	25.163.136,53
OESP Gráfica	Pisa Papel	30.617,11
	Paranaprint	1.613.200,67
Pessoas Físicas	Pisa Papel	2.276,90
	Paranaprint Florestal	1.048.683,92
Total		30.503.341,11

3.3 As integralizações foram realizadas com 100% de ágio. No caso da contribuinte o valor do investimento na "Pisa Papel" era de R\$1.322.717,82 sendo integralizado o capital da "Popescu" com ágio de R\$1.322.709,14;

3.4 Em 27/12/2000 a "Fletcher Challenge Produtos Florestais Ltda.", atual "Norske Skog Pisa" ingressa na sociedade, mediante a subscrição de ações, sendo R\$4.129.204,50 destinado ao capital e R\$108.538.237,00 creditados à reserva de capital (ágio na emissão de ações). A integralização do capital social e do ágio foi realizada mediante a entrega de uma nota promissória "pró-soluto" no valor de U\$57.307.955,57, correspondente a R\$112.667.441,50, emitida por "Norske Skog Industrier Asa", (controladora da Fletcher Challenge);

3.5 A composição do capital antes do rateio aos demais acionistas do ágio pago pela "Norske", ficou o seguinte:

Valores em R\$0,00

Acionista	Capital R\$	Ágio R\$	Capital+Ágio
-----------	-------------	----------	--------------

			R\$
S/A o Estado SP	1.322.717	1.322.709	2.645.426
OESP Particip.	12.581.658	12.581.575	25.163.233
OESP Gráfica	821.911	821.906	1.643.817
Pessoas Físicas	525.483	525.479	1.050.962
Norske Skog	4.129.204	108.538.237	112.667.441
Total	19.380.975	123.789.907	143.170.882

3.6. Após o rateio do ágio pago pela "Norske" a composição do capital ficou:

Valores em R\$0,00

Acionistas	Capital R\$	Ágio Inicial R\$	Ágio Recalculado	Capital + Ágio R\$	Ganho de Ágio R\$
S/A o ESP	1.322.717	1.322.709	8.442.471	9.765.189	7.119.762
OESP Particip.	12.581.658	12.581.575	80.364.407	92.946.065	67.782.832
OESP Gráfica	821.911	821.906	5.248.692	6.070.603	4.426.785
Pessoas Físicas	525.483	525.479	3.354.706	3.880.189	2.829.226
Norske Skog	4.129.204	108.538.237	26.379.629	30.508.833	-82.158.607
Total	19.380.975	123.789.907	123.789.907	143.170.882	0

3.7 Em 27/12/2000 a contribuinte registra como ganho, não tributável, em participação em controlada no valor de R\$ 7.118.821,39. Tal valor apresenta uma pequena diferença a menor de R\$ 941,16 do valor acima demonstrado;

3.8 Em 28/12/2000 o Grupo OESP e os seus acionistas retiram-se da sociedade "Popescu Participações", mediante o resgate de ações ordinárias classe A, com a entrega da nota promissória emitida em 27/12/2000 no valor de R\$112.667.441,50, correspondente a US\$57.307.955,57. A "Norske Skog" fica a única proprietária da "Popescu";

3.9 A fiscalização menciona que, pelos registros contábeis fica evidenciado que o ágio pago pela "Norske" pelo investimento na "Popescu" na realidade se

referiu ao ganho dos alienantes das participações nas empresas "Pisa Papel", "Paranaprint" e "Pisa Florestal";

3.10. Em 30/11/2001 a "Paranaprint" (investida) incorpora a "Popescu Participações" (investidora) e em 18/12/2001 a controladora "Norske Skop Pisa", incorpora as investidas controladas "Paranaprint", "Pisa Papel" e "Pisa Florestal";

4. Em decorrência do apurado foi oferecido à tributação o valor de R\$7.118.821,39 que estava incluído na conta contábil 624, "Ganhos (Perdas) Resultado Participação Controlada" que apresentava um saldo de R\$6.009.819,90. Tal valor foi considerado como exclusão do resultado tributável, tendo a fiscalização, considerado como glosa de exclusão indevida do lucro. Abaixo está demonstrada a retificação do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, apurados no ano-calendário de 2000;

4.1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ:

Descrição	R\$
Resultado do Período (Prejuízo)	- 10.424.357,38
+ Glosa de exclusão indevida	6.009.819,90
Resultado ajustado (Prejuízo)	- 4.414.537,48

4.2. Contribuição Social sobre o Lucro líquido - CSLL:

Descrição	R\$
Resultado do Período (Base Negativa)	- 10.112.852,36
+ Glosa de exclusão indevida	6.009.819,90
Resultado ajustado (Base Negativa)	- 4.103.032,46

5. Foram lavrados os seguintes autos de infração, com ciência dada em 11/12/2006, com os enquadramentos legais descritos nos mesmos (fls. 211 a 217): *Ajuste de Base de Cálculo do Imposto de Renda e Ajuste de Base de Cálculo da Contribuição Social*.

6. A Empresa, tempestivamente, apresentou impugnação protocolada em 10/01/2007 (fls.225 a 273), alegando basicamente o seguinte:

PRELIMINAR

Decadência.

6.1 Alega que a fiscalização ignorou as regras do artigo 150 do CTN, que trata do lançamento por homologação que é o caso. Destaca que não tendo havido

no caso dolo, fraude ou simulação, o lançamento é, "no mínimo, intempestivo, o que leva à sua total ilegalidade",

6.2 Alega que os tributos exigidos (IRPJ e CSLL) são sujeitos ao lançamento por homologação e que sendo o fato gerador de 31 de dezembro de 2000, conclui em 31 de dezembro de 2005 o período em que o fisco poderia constituir o crédito tributário;

Falsidade Material - Da Ausência de Procedimento Administrativo Prévio.

6.3. Destaca que a fiscalização desconsiderou todos os contratos celebrados pela Impugnante, relativos aos atos societários, emissão de ações, resgate de ações e outros documentos que tinham o objetivo de reestruturar a sociedade, baseando-se essencialmente na afirmativa de que "os procedimentos adotados não representam a verdade dos fatos e, por isso, não dão suporte válido à alienação das participações societárias";

6.4 Alega que não houve por parte da impugnante qualquer prática simulação ou falsificação de contratos ou atos societários, que dessem causa a este entendimento. Porém, alega que, "para que prevaleça o entendimento de *falsidade material e, por conseguinte, a existência da eventual geração de ganho de capital na alienação de ações, far-se-ia necessário que a fiscalização obedecesse as regras e os procedimentos acerca da matéria, sem o que jamais poderia negar a existência de algum documento, seja ele público ou particular*";

6.5 Alega que os documentos, em casos tributários, apenas deixam de surtir seus efeitos, após analisados em "*processo administrativo próprio, sejam oficialmente assim declarados, mediante decisão fundamentada, que deverá ser expressamente homologada pelo Sr. Delegado da Receita Federal*";

6.6 Menciona a definição de De Plácido e Silva ao tratar da falsidade material de documentos: "*A falsidade material é a que se comete pela fabricação de coisa falsa, pela elaboração de documento falso, ou pela alteração da verdade em coisa ou documentos*";

6.7. Reproduz os artigos da Portaria MF nº. 197, de 28 de abril de 1993, que trata sobre indícios de falsidade material ou ideológica verificadas na ação fiscal:

Art. 1º. Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, no efetivo exercício de suas atribuições de fiscalização e lançamento de tributos e contribuições devidos à Fazenda Nacional, DEVERÃO, SEMPRE QUE ENCONTRAREM DOCUMENTOS COM INDÍCIOS DE FALSIDADE MATERIAL ou ideológica apurar, em procedimento administrativo sumário, a inidoneidade desses documentos.

Art. 2º. A apuração a que se refere o artigo anterior será homologada pelo Delegado da Receita Federal que jurisdiciona o domicílio declarado ou indicado pelo emitente nos respectivos documentos fiscais.

6.8. Alega que a fiscalização caracterizou os atos societários apresentados como sendo ineficazes para comprovar a reestruturação implementada, "pois teoricamente seriam falsos, sem, contudo, demonstrar que essa conclusão (comprovação de que tais atos não foram efetivamente realizados) decorreu de decisão proferida em processo administrativo próprio, com homologação do Delegado da Receita Federal, o que macula todo o lançamento, pois, embasado em conclusão inválida";

6.9. Destaca que não se pode alegar que seria dispensável a efetiva instauração de processo administrativo próprio no presente caso, com o pretexto de que a apuração havida no presente processo já seria suficiente para retirar os efeitos dos contratos. Alega que neste caso, não se estaria obedecendo ao princípio constitucional da legalidade, pois, a Administração Pública deve praticar todos os atos que a lei ordena, não havendo a possibilidade da liberalidade no cumprimento da mesma;

MÉRITO

6.10 A impugnante faz um relato detalhado do contexto histórico e as motivações econômicas que levaram o Grupo Oesp a realizar a operação de reestruturação societária. Informa que por decisão estratégica decidiram pela alienação das participações societárias e celebraram um contrato com a

compradora. Informa que buscou amparo nos procedimentos a serem adotados junto a uma das principais bancas de advogados, quando lhes foi sugerida a implementação de uma operação lícita com o objetivo de evitar a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, em decorrência da apuração de ganho de capital pela alienação de suas participações societárias;

6.11 Informa que em razão disso a alienação foi realizada por meio da "conhecida e bastante utilizada Operação Ágio" que é de amplo conhecimento das autoridades fiscais, auditores e advogados tributaristas. Continuando a Impugnante faz um relato detalhado de como se processou tal operação e informa que a mesma foi apresentada aos seus auditores externos, uma das empresas mais respeitadas já existentes no País, que emitiu parecer relativo aos efeitos contábeis sem qualquer ressalva;

6.12 Informa que a transferência das participações societárias foi amplamente divulgada e que não há qualquer indício ou comprovação de que os atos praticados foram realizados com o fim de encobrir, enganar ou impedir o conhecimento do Fisco ou terceiros. Informa também, que após a publicação da Lei Complementar nº. 104, de 10 de janeiro de 2001, voltou a procurar seus advogados para a obtenção de um novo parecer e os mesmos se pronunciaram no sentido de que os procedimentos permaneciam em conformidade com a legislação de regência e voltaram a afirmar que a operação estava respaldada na jurisprudência administrativa e judicial em casos semelhantes;

6. 13 Diz que não pode ser alegada a existência de eventual simulação, pois, além do fato de que as operações não aparentarem direito diverso daquele que foi realmente contratado, também não contêm quaisquer declarações ou cláusulas não verdadeiras, caracterizada pelo inciso II, do artigo 102 do Código Civil Brasileiro vigente na época, conforme fundamentação constante do Termo de Constatação Fiscal. Destaca ainda, que não foi realizada qualquer operação com o intuito de prejudicar terceiros, muito menos o Fisco, não podendo prevalecer o entendimento da fiscalização no sentido de que é "justamente o contrário do caso presente, em que a simulação foi nocente e prejudicial aos interesses da Fazenda Pública";

6.14 Ressalta que simulação não se presume e não se prova por meio de indícios, deve ser efetivamente comprovada, sob pena de infringir-se todo o fim pretendido pelo legislador ao dispor sobre a interpretação e a integração da legislação tributária, constante nos artigos 107 a 112 do CTN;

6.15 Alega que no caso presente a fiscalização não conseguiu comprovar a ocorrência da simulação. *"Muito antes pelo contrário. O que pode-se depreender dos documentos e informações detidas pela Fiscalização é que de fato as operações societárias em comento ocorreram. E mais, que a Impugnante nunca quis demonstrar operação diversa da que foi efetivamente realizada com o intuito de se evitar a ocorrência do fato gerador (típica operação de planejamento tributário), lastreada em pareceres de escritório de advocacia de renome, de empresa de auditoria de renome e de jurisprudência do Conselho de Contribuintes existentes à época. Tanto é assim que todos os livros contábeis e fiscais demonstram os lançamentos relativos às operações e seus efeitos tributários";*

6.16 Alega que, *"Ademais, a intenção da Impugnante com a realização destas operações sempre foi a alienação das participações societárias detidas diretas ou indiretamente na Paranaprint, na Pisa Papel e na Pisa Florestal, o que foi, e está sendo feito, mas nunca com a intenção deliberada ou remota de gerar prejuízos a terceiros. O que foi realizado pela Impugnante foi a prática de um NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO, e não de ato simulado";*

6.17 A Impugnante reproduz algumas decisões do Conselho de Contribuintes, relativas a cisão, incorporação, etc, que apesar de não tratarem do mesmo assunto, trazem indicação dos elementos essenciais que caracterizam a simulação, que a Impugnante alega que na ausência de alguns deles, não ocorre simulação;

6.18 Alega que o planejamento tributário realizado não pode ser caracterizado em quaisquer das hipóteses de simulação e ainda que assim fosse, somente a título de argumentação, a Administração Tributária não comprovou de forma cabal que a reestruturação societária realizada pelas empresas do Grupo OESP não poderia ter sido realizada;

6.19 Volta a declarar que o que houve foi a realização de um NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO e reproduz comentário do doutrinador MARCO AURÉLIO GRECO, que ressaltou a diferença entre a realização de Negócio Jurídico Indireto e a ocorrência de SIMULAÇÃO. O doutrinador declara que *"Ocorre negócio indireto quando o negócio é celebrado para obter um efeito prático equivalente àquele próprio de outro negócio, mas que as partes não desejam celebrar". "Em matéria tributária, o negócio indireto serviria para obter um fim equivalente a outro negócio para o qual a carga tributária seria mais elevada". "Portanto, o negócio indireto serviria de instrumento para obter uma elisão fiscal lícita";*

6.20 A Impugnante aborda detalhadamente cada uma das três características de um negócio jurídico indireto, mencionadas pelo doutrinador, ou seja: Ocorrência de Apenas Um Negócio Jurídico; Negócio Jurídico Típico e Ausência de Fraude à Lei. Faz uma correlação com o planejamento tributário realizado, que entende ter tais características;

6.21 A Impugnante menciona que houve uma evolução no entendimento do planejamento tributário, nas decisões do Conselho de Contribuintes, que vem tendo entendimentos não pacíficos sobre o tema. Alega que afastadas as verdadeiras fraudes à lei, bem como simulações absolutas de atos jurídicos, tanto a doutrina quanto a jurisprudência passaram a analisar os planejamentos tributários por meio das circunstâncias de fato e de direito que envolvem a (i) liberdade individual do contribuinte e (ii) o interesse público em arrecadar;

6.22 Alega que neste caso, tanto a doutrina e jurisprudência, em especial a administrativa, entende que nos planejamentos tributários, devem sempre guardar determinado conteúdo econômico. *"Assim, a existência do substrato econômico na realização das operações passou a ser, nos últimos tempos, verdadeiro requisito de validade à realização dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes com vistas a economizar tributos";*

6.23 Alega que também, passou-se a verificar se os planejamentos tributários envolvem a prática de atos ou negócios jurídicos usuais, no mais das vezes, são praticados com a observância de um determinado lapso temporal. *"A*

verificação da brevidade não usual na prática de atos ou negócios jurídicos passou a ser encarado pela doutrina e jurisprudência como verdadeira patologia dos planejamentos tributários" "Acrescente-se a tudo isso a edição da Lei Complementar nº. 104/2001, e da Medida Provisória nº. 66, de 29 de agosto de 2002";

6.24 Alega que no ano-calendário de 2000, o que se entendia como lícito em planejamento tributário no âmbito do Conselho de Contribuintes era totalmente diverso do que se tem hoje. Naquela época o Conselho considerava lícitos os planejamentos em que os contribuintes conferiam a devida formalidade aos atos praticados. *"As decisões, em muitas oportunidades, estavam calcadas frente a observância do princípio constitucional da legalidade e em raríssimas oportunidades a análise da simulação da vontade estava presente";*

6.25 Destaca que, *"Ou seja, no ano-calendário de 2000, a Impugnante chegou à conclusão de que, diante de todos os argumentos jurídicos que lhe foram apresentados e da sua real intenção, os atos societários a serem por ela praticados poderiam afastar a incidência do IRPJ e da CSLL". "Não se subsumindo às regras de incidência do IRPJ e da CSLL aplicáveis à apuração do ganho de capital na alienação de participações societárias, a Impugnante procedeu então à reestruturação societária, associando-se à Norske Skog Pisa, para fins de, em momento subsequente, receber as importâncias constantes da nota promissória";*

6.26 Alega que, analisar a operação por meio da aplicação dos novos critérios aplicáveis pela doutrina e pela jurisprudência, quer pela verificação da brevidade em que os atos foram praticados, quer pela complexa estrutura implementada *"seria verdadeira covardia". "Isto porque, quando da sua realização, os atos praticados pela Impugnante buscaram a realização de um negócio jurídico indireto, em conformidade com a doutrina e jurisprudência existente à época dos fatos";*

6.27. Alega que estes fatos foram ignorados pela fiscalização, que entendeu considerar dissimulados os atos praticados e pior, *"considera-os praticados com dolo, sem qualquer prova";*

6.28. Alega que a fundamentação da presente autuação está calcada no Parecer Normativo nº. 46, de 17 de agosto de 1987, da Coordenação Geral do Sistema de Tributação da SRF, que conforme a fiscalização apresenta conclusões a respeito de operações simuladas. Destaca que segundo consta do Auto de Infração, mencionada norma infralegal encontra respaldo no artigo 51 da Lei nQ. 7.450/85, porém, tal artigo somente pode ser aplicado ao IRPJ e à CSLL incidente sobre o lucro real e ou lucro líquido oriundos de operações realizadas no âmbito do mercado financeiro;

6.28.1. Tal artigo prevê *"Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos de previsto na norma específica de incidência do imposto de renda"*;

6.29. Alega que em meados de 1987, com o referido Parecer Normativo nº. 46 a Administração Tributária manifestou entendimento que o comando contido no ditado artigo 51 seria aplicável para a toda e qualquer operação realizada pela pessoa jurídica, o que não poderia, visto que o referido artigo trata de ganhos de aplicações no mercado financeiro. Reproduz decisão do Conselho de Contribuintes que entendeu que tal artigo se aplica aos rendimentos decorrentes das aplicações previstas nos artigos 39 a 50 da norma. Destaca que, a referida argumentação, que sustenta a autuação lavrada pela fiscalização, não merece prosperar;

6.30. Alega que em nenhum momento a fiscalização apontou no Auto de Infração qualquer das condutas criminosas constantes dos artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.137, de 27 de novembro de 1990. Declara que *"nesse sentido, a referida Representação Fiscal para Fins Penais elaborada pelo Sr. Agente da Fiscalização caracteriza-se como verdadeiro absurdo no ordenamento jurídico em vigor, já que tal Representação somente poderia ser encaminhada ao Ministério Público Federal na ocorrência de qualquer das condutas apresentadas nos dispositivos transcritos, conforme determina o artigo 83 da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996"*;

Em julgamento realizado em 20 de agosto de 2007, a 1ª Turma da DRJ/SPOI prolatou o acórdão nº 16-14.496, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. O direito de a Fazenda Pública lançar de ofício crédito Tributário referente a imposto somente decai após o prazo de cinco anos contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

CSLL. DECADÊNCIA. O direito de constituição do crédito relativo à contribuição CSLL decai em 10 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. GANHO COM ÁGIO EM PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.

Não são válidos por si sós os negócios formalizados a título de "planejamento fiscal" ou "negócio jurídico indireto". Devem ser desconsiderados os atos praticados se constatada a presença de simulação, configurada pela divergência entre a vontade manifestada, reestruturação societária e a vontade real, venda de participação societária.

AUTO REFLEXO - CSLL - O decidido, no mérito do IRPJ, repercute na tributação dele decorrente.

Lançamento Procedente

Devidamente cientificado em 25/05/2009 (fls. 369), o sujeito passivo apresentou, em 15/06/2009, o recurso voluntário de fls. 374 a 431 alegando, em suma:

I - Preliminares

I.1 Decadência do Direito de Lançar

- O acórdão recorrido aplicou a regra de contagem decadencial prevista no art. 173 do CTN para o IRPJ, todavia, o prazo para o Fisco efetuar a constituição dos créditos tributários no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação é o previsto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Em não tendo havido no caso dolo, fraude ou simulação, como será demonstrado no decorrer do processo, o lançamento efetuado pelo Fisco é intempestivo, pois o prazo inicial teria se iniciado em dezembro/2000 e o final se encerrado em dezembro de 2005;

- Transcreve jurisprudência deste Colegiado nesse sentido e conclui que, em não ocorrendo o lançamento de ofício pelo Fisco, relativamente ao supostamente devido e não recolhido, ou então a retificação do montante apurado pelo contribuinte, homologado estará o

lançamento e extinta a obrigação tributária cinco anos após a ocorrência do fato gerador. Cita doutrina confirmando este entendimento;

- Relativamente à CSLL, questiona a decisão da Turma Julgadora a quo que, fundamentando-se no art. 45 da Lei nº 8.212/91, o qual estabeleceu o prazo decadencial de 10 anos para as contribuições para a seguridade social, afastou a decadência do lançamento. Afirma que a Súmula Vinculante nº 8 do STF reconheceu a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, bem assim, este Colegiado tem aplicado em suas decisões o prazo decadencial de 5 anos para as contribuições. Transcreve acórdãos confirmando o alegado;

I.2 Falsidade Material - Ausência de Comprovação

- Opõe-se ao acórdão recorrido que não acolheu a alegação de que os documentos com indícios de falsidade, em casos tributários, somente deixam de surtir efeitos após analisados em processo administrativo próprio, previsto na Portaria nº 187/1993. Para o acórdão recorrido, os casos especificados na portaria não abrangeriam o tratado neste processo;

- Transcreve o art. 1º da referida portaria e afirma que o mesmo não faz qualquer distinção quanto à natureza jurídica ou condição das pessoas jurídicas detentoras dos documentos com indícios de falsidade material ou ideológica. Afirma que apesar do art. 3º da Portaria MF nº 187/1993 fazer menção a algumas pessoas jurídicas específicas, não significa que todas as demais devam ser excluídas da norma, sob pena de interpretar-se restritivamente todo o seu conteúdo.

- O acórdão recorrido manteve o entendimento da fiscalização no sentido de desconsiderar todos os contratos celebrados pelo recorrente com o objetivo de implementar a reestruturação societária sem qualquer procedimento específico para motivar tal atuação. Esta desconsideração baseou-se na afirmativa de que os procedimentos adotados não representariam a verdade dos fatos, os atos praticados seriam simulados e não produziram efeitos tributários;

- No entender da fiscalização, teria havido por parte da recorrente a tentativa de representar documentalmente uma operação não havida de fato, mediante a elaboração de contratos falsos. Transcreve, em seguida, a definição dada por De Plácido e Silva à falsidade material de documentos;

- Repisa que não houve, por parte da recorrente, qualquer prática de ato simulado ou falsificação de quaisquer contratos ou atos societários e, a despeito do equivocado entendimento

da Turma Julgadora, far-se-ia necessário que a fiscalização obedecesse às regras e procedimentos previstos na Portaria MF nº 187/1993;

- Em atenção ao princípio da presunção de legitimidade, todos os documentos e lançamentos são válidos e verdadeiros, até que se prove o contrário. Nos casos tributários apenas deixariam de surtir seus efeitos após analisados em procedimento administrativo próprio, mediante decisão fundamentada e homologada pelo Delegado da Receita Federal, nos termos da Portaria MF nº 187/1993. Antes disso, a alegada falsidade seria apenas indício e, nesta condição, não teria o condão de tornar juridicamente nulo ou ineficaz o referido documento.

- Por fim, faz menção ao princípio da legalidade para afirmar que a administração deve praticar todos os atos que a lei ordena, assim entendidos também todos atos regulamentares. No caso a fiscalização teria deixado de cumprir o estabelecido na Portaria MF nº 187/1993 e, teria declarado, irregularmente e sem legitimidade, que todos os atos celebrados pela recorrente não teriam o condão de comprovar a causa dos pagamentos a ela efetuados. Prossegue afirmando que a autuação baseou-se em suposições, as quais deveriam ter sido objeto de processo administrativo próprio, cuja decisão, após homologada pelo Delegado da Receita Federal, se fosse o caso, poderiam considerar nulos os referidos documentos.

- Conclui pedindo a nulidade dos autos de infração lavrados contra a recorrente por vício de origem ou fundamento.

II - Mérito - Da Legalidade da Reestruturação Societária Implementada e os Efeitos Tributários Pretendidos

No mérito, a recorrente repisa, em síntese, as alegações efetuadas em sede de impugnação, e assim contesta a decisão recorrida:

- Inicia sua defesa relatando que, por decisão estratégica dos Grupo OESP decidiu-se pela alienação das participações societárias detidas nas empresas Paranaprint, Pisa Papel e, indiretamente na Pisa Florestal à Norske Skogindustrier Asa. Para tanto, celebraram um contrato onde foi definido todos os passos que seriam adotados com vistas à transferência do controle acionário das empresas envolvidas, contemplando ainda a utilização de uma holding destinada exclusivamente para este fim, a Popescu;

- A estrutura implementada pelo Grupo OESP, bem como seus reflexos contábeis e tributários, foram analisadas e comprovadas sob seu aspecto de segurança jurídica e licitude, a fim de se evitar descompassos com a legislação e jurisprudência administrativa e judicial vigentes à época. Esta estrutura lícita evitaria a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, especificamente, a apuração de ganho de capital decorrente da alienação de suas participações societárias;-

- A alienação das participações societárias nas empresas Paranaprint, Pisa Papel e Pisa Florestal pelo Grupo OESP foi feita por meio da conhecida e bastante utilizada "Operação Ágio", e consiste, basicamente na aceitação de um novo acionista ao capital social de uma sociedade veículo, o qual, após integralizar sua participação societária com ágio, retira-se da sociedade remanescendo com as participações societárias objeto de alienação.

- O montante do ágio pago na emissão das novas ações a serem emitidas pela sociedade veículo holding está calcado em reais perspectivas de rentabilidade futura dos investimentos a serem adquiridos, apuradas em laudo de avaliação emitido por empresa especializada;

- Desta forma, o planejamento tributário, acabaria por gerar uma receita decorrente da aplicação do método de equivalência patrimonial em seu investimento na holding Popescu, sem quaisquer efeitos tributários, nos termos do art. 428 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99;

- Antes da efetiva alienação das participações, a recorrente procurou a mais gabaritada assessoria jurídica e contábil para sustentar, do ponto de vista legal e contábil que os atos a serem praticados estavam em sintonia com a legislação e jurisprudência administrativa da época em que a referida operação foi realizada;

- Muito embora a fiscalização tenha entendido pela caracterização da simulação constante no inciso II, do art. 102, do Código Civil vigente à época, os atos societários que envolveram a operação de alienação das participações societárias foram efetivamente praticados, e as declarações neles contidas guardaram estrita consonância com as deliberações de vontade das partes. Tal fato pode ser comprovado pelo arquivamento dos documentos na Jucesp, bem assim, pelo aprovação da operação, sob o ponto de vista da concentração, pelo CADE;

- Repisa que não há qualquer indício ou comprovação de que os atos praticados pela recorrente objetivavam encobrir, enganar ou impedir o conhecimento do Fisco ou de quaisquer credores, da operação de alienação de sua participação societária no capital social das empresas em comento;

- Afirma que uma das formalidades previstas na legislação societária é a publicação do fato relevante da alienação do controle acionário detido em sociedade de capital aberto, como foi o caso da Pisa Papéis. Tais providências foram efetuadas, dando-se publicidade da transferência do controle acionário da Pisa Papéis à Norske Skog. Ou seja, nada foi omitido de ninguém, muito menos do Fisco;

- Alega que todos os passos adotados para a operação de alienação das participações societárias foram registrados em seus livros contábeis e serviram de base para o preenchimento da DIPJ/2001, relativa ano-calendário de 2.000.

- Com a edição da Lei Complementar nº 104/2001 submeteu novamente suas operações ao crivo de seus advogados que se pronunciaram no sentido de que os procedimentos adotados permaneciam em conformidade com a legislação de regência e encontravam respaldo jurisprudencial administrativo e judicial. Ademais, ressaltaram os advogados, os atos e negócios jurídicos praticados pela recorrente foram e são legalmente amparados e, portanto, lícitos;

- Cita jurisprudência Ao final, alega ter agido em conformidade com todos os dispositivos legais sob o aspecto formal, fato este não contestado na decisão ora recorrida. Aduz que a subsunção da operação econômica aos dispositivos legais foi reiteradamente chancelada por renomadas bancas de advocacia e auditores independentes, com notória idoneidade no mercado, além do fato de terem sido apresentados uma seleção de decisões favoráveis proferidas pelo órgão de julgamento do Ministério da Fazenda;

- Inexistiria motivo para realizar a operação de modo diverso, face à opção de optar pelo caminho menos oneroso, inclusive sob o ponto de vista fiscal, devendo este órgão julgador reconhecer a validade e legalidade das operações realizadas e, consequentemente, proceder ao cancelamento da autuação;

II.1 - Inexistência de Simulação

- Rechaça o entendimento da 1ª Turma da DRJ/SPOI que concluiu pela existência da simulação relativa (dissimulação: sob o ato ou negócio praticado jaz outro negócio). Da decisão consta que, apesar das partes terem constituído uma sociedade, não tinham o objetivo de operarem em sociedade na medida em que os sócios, que detinham o controle das empresas que atuavam no ramo, se retiraram da empresa;

- Para a recorrente, restou comprovado que os atos societários de conferência de participações societárias ao capital de uma holding, de emissão e de resgate de ações foram efetivamente realizados e gozam de plena validade jurídica;

- Cita doutrina de Pontes de Miranda acerca do instituto da simulação e transcreve os art. 102 e 103 do Código Civil. Afirma que haverá simulação sempre que um ato apresente vontade diferente da aparentemente manifestada, porém, somente será considerado defeituoso quando houver o intuito de prejudicar terceiros ou violar dispositivo de lei. No caso, a suposta simulação dos atos societários, registros públicos, registros contábeis, laudo de avaliação e publicação de matérias em jornais de grande circulação não causou qualquer prejuízo a terceiros, sequer à Fazenda Pública;

- Opõe-se à alegação de existência de eventual simulação no caso concreto porque além do fato de as operações pactuadas entre as partes não aparentarem direito diverso daquele que foi realmente contratado, também não contém quaisquer declarações ou cláusulas não verdadeiras, como previsto no inciso II, do art. 102 do Código Civil à época,

- Inadmissível a existência de simulação nos atos da reestruturação societária porque as operações não se subsumem às disposições dos arts. 102 e 103 do antigo Código Civil;

- Ressalta que a simulação não se presume e não se prova por meio de indícios. Deve ser efetivamente comprovada, sob pena de, com isso, infringir-se todo o fim pretendido pelo legislador ao dispor sobre a interpretação e integração da legislação tributária, constante dos arts. 107 a 112 do CTN;

- A fiscalização não conseguiu comprovar a ocorrência de simulação. Muito pelo contrário, de acordo com a documentação acostadas aos autos, as operações societárias em comento ocorreram e a recorrente nunca quis demonstrar operação diversa da que foi efetivamente realizada com o intuito de se evitar a ocorrência do fato gerador (típica operação de planejamento tributário), lastreada em pareceres de escritórios de advocacia de renome, de empresa de auditoria de renome e

de jurisprudência do Conselho de Contribuintes existentes à época. Tanto é assim, que todos os livros contábeis e fiscais demonstram os lançamentos relativos às operações e seus efeitos tributários;

- A alegação de que as declarações, confissões, condições ou cláusulas não verdadeiras estavam presentes em quaisquer dos atos assinados e efetivamente realizados pelos administradores não pode subsistir com base na verificação de que tais atos vieram a gerar à recorrente uma economia tributária. Faz-se necessário a comprovação de que tais atos não ocorreram ou contém, efetivamente, declarações mentirosas, falsas, ou não verdadeiras, como literalmente aponta a legislação.

- A intenção da recorrente sempre foi a alienação das participações societárias detidas direta ou indiretamente na Paranaprint, Pisa Papel e Pisa Florestal, mas nunca com a intenção deliberada ou remota de gerar prejuízos a terceiros. O que foi realizado pela recorrente foi a prática de um negócio jurídico indireto, e não de ato simulado;

- Ao tentar conferir validade ao lançamento, a Turma Julgadora afirma que *"as partes constituíram uma sociedade, porém, não tinham o objetivo de operarem em sociedade na medida em que os sócios, que detinham o controle das empresas que atuavam no ramo de papel jornal, se retiraram da empresa"*, de modo que, aonde restava consignada a intenção de alienar o controle das sociedades em questão, seria suficiente para caracterizar a operação como simulada, pois já se tinha estipulado o desfazimento da sociedade antes mesmo de se associarem. Contudo, a afirmação feita na decisão recorrida não merece prosperar porque no contrato estava previsto que efetivamente que a intenção das partes era a de associarem-se e, posteriormente, a sociedade seria desfeita;

- De fato, todos os atos foram realizados como descritos, apesar de essa forma não ser muito usual ou normal para o efeito econômico pretendido. É por isso que se afirma que se trata de um negócio jurídico indireto, conforme se verá detalhadamente em tópico subsequente. Portanto, não pode a Turma Julgadora pretender qualificar como simulação a conduta do recorrente com base na regras do contrato por ela realizado, especialmente porque todos os atos foram efetivamente praticados como descritos;

- O negócio jurídico realizado pelo recorrente gerou uma economia tributária lícita e tal fato, não pode, por si só, ensejar a alegação de que a empresa realizou operações valendo-se de declarações mentirosas ou não condizentes com a verdade dos fatos;

- Cita jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes, no sentido de que *"para que se possa materializar a simulação é necessário que o ato praticado não pudesse ser realizado, seja por vedação legal ou por outras circunstâncias fáticas, sendo que os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do mesmo, ou seja, se o ator era lícito, as consequências contrárias ao Fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal"*;

- Conclui afirmando que as operações societárias foram todas lícitas, permitidas por lei, feitas de modo a produzir os efeitos que realmente expressavam, pelo que, não foram operações simuladas, mas sim negócio jurídico indireto praticado com o intuito de economizar tributos. O negócio jurídico indireto não é contrário à lei e todos os seus efeitos, inclusive os tributários, devem ser preservados.

II.2 - Da Existência de Negócio Jurídico Indireto

- Reitera que o que houve foi a realização de um negócio jurídico indireto, não defeso em qualquer lei vigente do ordenamento jurídico à época da operação, tampouco realizado com intuito de fraude ou mediante a celebração de atos jurídicos simulados;

- Cita doutrina de Marco Aurélio Greco a respeito da segregação entre a realização de negócio jurídico indireto e a ocorrência de simulação: *"Ocorre negócio indireto quando o negócio é celebrado para obter um efeito prático equivalente àquele próprio de outro negócio, mas que as partes não desejam celebrar". "Em matéria tributária, o negócio indireto serviria para obter um fim equivalente a outro negócio para o qual a carga tributária seria mais elevada. Portanto, o negócio indireto serviria de instrumento para obter uma elisão fiscal lícita"*;

- De acordo com o doutrinador, o negócio jurídico indireto possui as seguintes características: (i) ocorrência de apenas um negócio jurídico, (ii) negócio jurídico típico e (iii) ausência de fraude à lei;

- A recorrente realizou apenas um negócio jurídico, que foi a reestruturação societária, não tendo ocorrido qualquer outro negócio jurídico que não o pretendido pelas partes,

qual seja, a alienação das participações societárias por meio da referida reorganização das empresas;

- O negócio jurídico realizado caracteriza-se como típico no âmbito do direito societário. Os atos societários foram levados a registro público e são oponíveis a terceiros, inclusive o Fisco, assim como a emissão de ações foi registrada em seus livros contábeis e fiscais e informadas ao Fisco quando do preenchimento de suas obrigações acessórias;

- Quando da realização das operações não havia qualquer norma que impedisse a recorrente de realizá-las, pelo contrário, haviam normas permissivas e também que regulamentavam os requisitos, prazos e formalidades a serem observadas. As operações societárias foram realizadas às claras, com todos registros contábeis necessários, registros em órgãos públicos competentes, bem como publicação em jornal de grande porte, dentro do princípio da legalidade previsto na Constituição Federal.

II.3 Evolução da Interpretação dos Planejamentos Tributários pela Doutrina e Jurisprudência Administrativa

- A respeito da aplicação de novos critérios para análise do que se considera um planejamento lícito, discordou da Turma Julgadora que considerou descabida a argumentação, sem sequer fundamentar seu posicionamento;

A análise do conteúdo das decisões proferidas pelo antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda sobre a licitude da implementação de planejamentos tributários revela que as mesmas passaram por verdadeira evolução nos últimos tempos, e que os entendimentos não têm sido pacíficos, pelas características próprias de cada caso;

- Tanto a doutrina quanto a jurisprudência administrativa evoluíram no sentido de que os planejamentos devem sempre guardar determinado conteúdo econômico, e que a existência de motivação econômica passou a ser verdadeiro requisito de validade à realização dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes com vistas a economizar tributos. A verificação da brevidade não usual na prática dos atos ou negócios passou a ser encarada como verdadeira patologia dos planejamentos tributários;-

- Conclui que o entendimento do que se tem por planejamento tributário ou elisão fiscal vem se modificando gradualmente, conforme se comprova pela análise das decisões que

envolveram os últimos casos de planejamento tributário levados à verificação no Conselho de Contribuintes.. Argúi que no ano-calendário de 2000, quando se iniciou a realização da sua reestruturação societária, o que se entendia como lícito em planejamentos tributários no âmbito do antigo Conselho de Contribuintes era totalmente diverso do que se tem hoje, e que naquela época se consideravam lícitos os planejamentos em que os contribuintes conferiam a devida formalidade aos atos praticados. As decisões estavam calcadas frente à observância do princípio da legalidade e em raríssimas oportunidades a análise da simulação da vontade estava presente;

- No meio deste contexto, juntamente com seus advogados, auditores e jurídico interno entenderam por lícitas e em conformidade com o ordenamento jurídico vigente, as operações realizadas.

- Pelo exposto, ao analisar a operação há que se verificar o ordenamento jurídico vigente à época em que os atos jurídicos foram praticados, ou seja, em 2000. A aplicação de novos critérios, quer pela verificação da brevidade em que os atos foram praticados, quer pela análise da complexidade da estrutura implementada seria sim covardia, diferentemente do alegado pela Turma Julgadora;

- Os atos praticados buscaram a realização de um negócio jurídico indireto, em conformidade com a doutrina e jurisprudência à época dos fatos. Sempre foi evidente que a estrutura implementada foi utilizada para evitar a geração de um eventual ganho de capital na alienação de suas participações societárias, nunca ocultando nenhum ato.

- Tanto a fiscalização quanto a Turma Julgadora entenderam por bem considerar dissimulados os atos praticados pela recorrente e, pior, considerá-los praticados com dolo, sem qualquer prova. A simples qualificação do planejamento em arrojado não é suficiente para serem desconsiderados os atos praticados legalmente e não há nada na operação que lhe atribua o caráter de dissimulação, pelo contrário, a intenção da recorrente sempre foi muito clara e em conformidade com a lei;

- A fiscalização e a Turma Julgadora jamais poderiam considerar que estariam implícitos atos ilícitos na operação levada a efeito pelo recorrente, e pressupor uma evasão fiscal pelo simples fato de ter restado caracterizado um planejamento tributário e, ainda, autuar o recorrente com base em pressuposições, sem demonstrar cabalmente e documentalmente suas alegações;

- Pelo princípio da segurança jurídica, a fiscalização somente poderia lavrar auto de infração se tivesse real ciência de determinados fatos que, em tese, tipificam ilícitos tributários, mediante a rigorosa observação dos procedimentos formais, previstos em lei, para provar que tais fatos ocorreram.

- Ao fim, afirma que não há como se manter o entendimento de que os atos praticados foram simulados e pede o cancelamento dos autos de infração.

II.4 Inaplicabilidade do art. 51 da lei nº 7.450/85

- Aponta equívoco da Turma Julgadora que entendeu que o dispositivo seria aplicável a toda e qualquer operação realizada pela pessoa jurídica que se inclua, direta ou indiretamente, no campo de incidência do IRPJ. É importante ressaltar que o art. 51 da Lei nº 7.450/85 somente pode ser aplicado ao IRPJ e CSLL incidentes sobre o lucro real e o lucro líquido oriundos de operações realizadas no âmbito do mercado financeiro;

- Cita acórdão do antigo Conselho de Contribuintes corroborando seu entendimento de que o IRPJ e a CSLL somente incidem sobre os rendimentos decorrentes das aplicações previstas nos arts. 39 a 50 da norma, independente da estrutura jurídica do negócio praticado pelas partes. Transcreve trecho do artigo de Alberto Xavier acerca da matéria ;

- Cita o entendimento de J.A. Lima Gonçalves e afirma ser pacífico na doutrina que o referido dispositivo legal constitui norma tributária em branco e, portanto, não gera efeitos jurídicos sendo impossível de ser aplicada, vez que não define nenhuma descrição completa da regra matriz de incidência tributária;

- Por todos fatos e motivos expostos, conclui que:

"•. Tanto o Sr. Agente Fiscal quanto a Turma Julgadora não lograram comprovar que os atos societários praticados pelo Recorrente foram simulados, o que foi alegado com base apenas em indícios;

• O Recorrente efetivamente realizou a reestruturação societária objeto de questionamento valendo-se de atos societários lícitos, registrados nos respectivos órgãos públicos competentes e deu publicidade a tais atos;

• Em nenhum momento restou comprovado o intuito do Recorrente em prejudicar quem quer que seja, inclusive o Fisco, já que os procedimentos por ela adotados constaram de todas as obrigações tributárias acessórias;

• Todos os procedimentos adotados pelo Recorrente guardaram consonância com a legislação e jurisprudência existentes até a ocorrência da reestruturação societária

realizada, o que foi assegurado por seus advogados que a assessoraram na operação em tela;

• Os livros contábeis e fiscais do Recorrente, refletem todos os passos da estrutura implementada, bem como seus efeitos foram devidamente verificados por seus auditores independentes;

• A operação caracterizou verdadeiro ato de concentração econômica para a Norske Skog Pisa, situação essa que foi devidamente levada ao conhecimento do CADE, que aprovou a operação sem qualquer restrição ou ressalva; e

• A fiscalização não encontrou qualquer obstáculo na verificação dos fatos ocorridos, tampouco na obtenção de informações e documentos fornecidos pelo Recorrente;"

II. 5 Da Ilegalidade da Representação Fiscal para Fins Penais

- A recorrente alega que, com o subterfúgio de se esquivar da decadência aplicável ao lançamento lavrado contra o Recorrente, o Sr. Agente Fiscal ainda tentou caracterizar os atos efetivamente praticados pelo contribuinte como sendo dolosos e com evidente intuito de fraude, o que foi mantido pela DRJ;

- Contesta o entendimento da 1ª Turma da DRJ/SPOI, que se eximiu de analisar o argumento apresentado pela recorrente, por alegar não ser de sua competência a análise do mérito desta questão e sim do Ministério Público Federal. Entende que é sim, da competência dos agentes fiscais e, conseqüentemente, da Turma Julgadora, a análise de existência dos requisitos para a lavratura da representação fiscal para fins penais, de acordo com o disposto no art. 1º da Portaria SRF nº 326/2005;

- Afirma que, em nenhum momento, a fiscalização ou a Turma Julgadora apontaram quaisquer das condutas criminosas constantes dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, caracterizando-se como verdadeiro absurdo no ordenamento jurídico em vigor, já que tal representação, de acordo com os procedimentos determinados na portaria, somente poderia ser encaminhada ao Ministério Público Federal, na ocorrência dessas condutas;

- Em momento algum o Grupo OESP se fureu de prestar informações ou de dar publicidade a seus atos, de modo que, resta claro, a representação fiscal não encontra fundamento de validade e merece ser cancelada. As condutas criminosas deveriam ter sido cabalmente comprovadas e indicadas expressamente de forma individualizada

- Cita doutrina de Celso Antonio Bandeira de Mello e Lourival Vilanova acerca da necessidade de prova produzida pela autoridade administrativa e ao fim, repisa os seguintes fatos:

- "• todos os atos estão registrados em seus respectivos órgãos públicos;*
- todos os atos estão devidamente escriturados os livros contábeis e fiscais;*
- estão devidamente preenchidas as informações nas obrigações acessórias DIPJ e • DCTF;*
- o Recorrente foi assessorada tanto quanto os aspectos jurídicos quanto os aspectos contábeis para a realização dos atos praticados;*
- todas as informações solicitadas pelo Sr. Agente Fiscal foram prontamente apresentadas;*
- todas as publicações relativas ao Fato Relevante na alteração do controle acionário da Pisa Papel foram realizadas, e, principalmente,*
- todos os atos foram praticados de acordo com as normas legais e entendimentos jurisprudenciais vigentes à época dos fatos (2000)."*

- Alega que em nenhum momento omitiu informações, fraudou a fiscalização tributária, falsificou quaisquer documentos utilizados na operação, e, ainda, sequer foi mencionado no presente auto de infração qualquer conduta do recorrente constante dos art. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, inexistindo portanto fundamento legal aplicável à representação fiscal para fins penais.

Ante todo o exposto, requereu provimento ao recurso apresentado para reforma da decisão *a quo*, com o consequente cancelamento dos autos de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

O recurso é tempestivo e dele conheço.

PRELIMINARES

DA DECADÊNCIA

A recorrente contesta o acórdão *a quo* que aplicou a regra de contagem decadencial prevista no art. 173 do CTN para o IRPJ. Afirma que o prazo para o Fisco efetuar a constituição dos créditos tributários seria o estabelecido no art. 150, parágrafo 4º do CTN, por se

tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação e que, no caso, não teria havido dolo, fraude ou simulação. Tendo em vista que a solução para a lide implica, necessariamente, a análise da ocorrência ou não de dolo, fraude ou simulação, deixo para enfrentar a questão da decadência ao final, após análise do mérito da autuação.

DA FALSIDADE MATERIAL - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO

A recorrente opõe-se à interpretação dada pela 1ª Turma da DRJ/SPOI aos arts. 1º e 3º da Portaria MF nº 187/1993, segundo a qual, a portaria seria aplicável aos casos nela especificados, não abrangendo os constantes deste processo.

Após transcrever o art. 1º da portaria em questão, afirma que o mesmo não faz qualquer distinção quanto à natureza jurídica ou condição das pessoas jurídicas detentoras dos documentos com indícios de falsidade material ou ideológica. Aduz que apesar do art. 3º da Portaria MF nº 187/1993 fazer menção a algumas pessoas jurídicas específicas, não significa que todas as demais devam ser excluídas da norma, sob pena de interpretar-se restritivamente todo o seu conteúdo.

Não assiste razão à recorrente. A Portaria MF nº 187/1993 disciplina os casos em que a constatação de documentos fiscais com falsidade material ou ideológica ensejam a emissão de súmulas administrativas de documentações tributariamente ineficazes, com o escopo de declará-los inidôneos. Nestes casos exige-se procedimento específico que dará origem a Ato Declaratório do Secretário da Receita Federal, com publicação no Diário Oficial da União.

A exigência de homologação da apuração pelo Delegado da Receita Federal pretendida pela recorrente, consta do art. 2º da portaria em questão:

Art. 2º A apuração a que se refere o artigo anterior será homologada pelo Delegado da Receita Federal que jurisdiciona o domicílio declarado ou indicado pelo emitente nos respectivos documentos fiscais.

Observe-se que a exigência recai sobre o delegado que jurisdiciona domicílio declarado ou indicado pelo emitente dos documentos fiscais. Ou seja, trata-se de procedimento com vistas à declaração de ineficácia de documentos fiscais emitidos pelas pessoas jurídicas ali relacionadas.

Inexiste na legislação a exigência de declaração de ineficácia para documentos outros que não os fiscais, sendo descabida tal exigência para os contratos celebrados pela recorrente atinentes aos atos societários. Admitir que os requisitos exigidos na Portaria MF nº 187/1993 seriam aplicáveis, indistintamente, todas as ações fiscais em curso na Receita Federal do Brasil, implicaria, necessariamente em um equivocada interpretação extensiva da norma.

Assim tem sido o entendimento jurisprudencial deste Colegiado:

DOCUMENTAÇÃO. INIDONEIDADE. PORTARIA MF 187/93. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A adoção dos procedimentos definidos na Portaria MF 187/93 para decretação da inidoneidade de documentação fiscal tem finalidade específica, não se constituindo em requisito à autuação fiscal baseada na constatação de que os documentos fiscais emitidos pela contribuinte não merecem fé.

(Acórdão 3102-01.364, Sessão de 26/01/2012)

DOCUMENTAÇÃO. INIDONEIDADE. PORTARIA MF 187/93. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A adoção dos procedimentos definidos na Portaria MF 187/93 para decretação da inidoneidade de documentação fiscal tem finalidade específica, não se constituindo em requisito à autuação fiscal baseada na constatação de que os documentos fiscais emitidos pela contribuinte não merecem fé.

(Acórdão 3102-001.623, Sessão de 25/09/2012)

Diante do exposto, correto o acórdão recorrido que não acolheu o pedido de nulidade dos autos de infração por suposto vício de origem ou fundamento.

DO MÉRITO

Consta do Termo de Constatação Fiscal, anexo aos autos de infração, que a recorrente era detentora de 836.074 ações ordinárias do capital social da Pisa Papel, no valor de R\$ 2.645.325.98, e o restante das ações da Pisa Papel eram detidas pela OESP Gráfica e pelas pessoas físicas do Grupo OESP. Por decisão estratégica do Grupo OESP, no ano-calendário de 2000, decidiu-se pela alienação das participações societárias detidas nas empresas Paranaprint, Pisa Papel e, indiretamente na Pisa Florestal, à Norske Skog Pisa.

Para tanto, as empresas envolvidas celebraram um contrato definindo todos os passos a serem adotados pelas partes com vistas a alcançar a transferência do controle acionário das empresas do Grupo OESP acima mencionadas, contemplando a utilização de uma holding destinada exclusivamente para esse fim, a Popescu Participações S/A. A operação foi, resumidamente, assim implementada:

- Em 26/12/2000, as empresas do Grupo OESP aumentaram o capital social da Popescu Participações S/A, mediante a transferência de ações nas investidas Paranaprint, Pisa Papel e Pisa Florestal (controlada das duas primeiras). Assim, o capital inicial da Popescu Participações S/A, passou de R\$ 100,00 para R\$ 30.503.341,11, assim constituído:

Acionista	Investida	R\$
S/A O E. de S.Paulo	Pisa Papel	2.645.425,98
OESP Participações	Paranaprint	25.163.136,53
OESP Gráfica	Pisa Papel	30.617,11
	Paranaprint	1.613.200,67
Pessoas Físicas	Pisa Papel	2.276,90
	Paranaprint Florestal	1.048.683,92
Total		30.503.341,11

- Em 27/12/2000, a Norske Skog Pisa ingressa na Popescu Participações S/A, mediante a subscrição de 412.921.803 ações ordinárias classe B, sendo R\$ 4.129.204,50 destinadas ao capital social e R\$ 108.538.237,00 creditados à reserva de capital (ágio na emissão de ações). Referida integralização se deu mediante a entrega de uma nota promissória no valor de US\$ 57.307.955,57, correspondentes a R\$ 112.667.441,50, emitida pela Norske Skog Industrier Asa (controladora da Norske Skog Pisa);

- Segundo os registros do Grupo OESP, o ágio foi assim rateado entre os acionistas, na proporção acionária:

Acionistas	Capital R\$	Ágio Inicial R\$	Ágio Recalculado	Capital + Ágio R\$	Ganho de Ágio R\$
S/A OESP	1.322.717	1.322.709	8.442.471	9.765.189	7.119.762
OESP Particip.	12.581.658	12.581.575	80.364.407	92.946.065	67.782.832
OESP Gráfica	821.911	821.906	5.248.692	6.070.603	4.426.785
Pessoas Físicas	525.483	525.479	3.354.706	3.880.189	2.829.226
Norske Skog	4.129.204	108.538.237	26.379.629	30.508.833	-82.158.607
Total	19.380.975	123.789.907	123.789.907	143.170.882	0

- A recorrente registrou, em 27/12/2000, a título de ganho não tributável em participação em controlada, o valor de R\$ 7.118.821,39;

- Em 28/12/2000 o Grupo OESP e os seus acionistas pessoas físicas retiram-se da sociedade "Popescu Participações S.A", mediante o resgate de ações ordinárias classe A, com a entrega da nota promissória emitida em 27/12/2000 no valor de R\$112.667.441,50, correspondente a US\$57.307.955,57.

A fiscalização considerou o negócio jurídico simulado e tributou os rendimentos obtidos com a alienação da participação societária detida pela recorrente na Pisa Papel à Norsk Skog Pisa, com fulcro nos art. 51 da Lei nº 7.450/85 e art. 418 do Decreto nº 3.000/99.

No recurso voluntário apresentado, a recorrente sustenta que os atos societários foram efetivamente realizados e gozam de plena validade jurídica. Não admite que houve simulação pois as operações pactuadas entre as partes não aparentaram direito diverso daquele que foi realmente contratado, não contém quaisquer declarações ou cláusulas não verdadeiras, assim como não causaram quaisquer prejuízos a terceiros, inclusive ao Fisco.

Afirma que a intenção da recorrente com a realização destas operações *"sempre foi a alienação das participações societárias detidas diretas ou indiretamente na Paranaprint, na Pisa Papel e na Pisa Florestal, o que foi, e está sendo feito, mas nunca com a intenção deliberada ou remota de gerar prejuízos a terceiros."* Prossegue alegando que o que foi realizado pelo Recorrente foi a prática de um negócio jurídico indireto, e não de ato simulado.

Feitas estas considerações, passo a uma das questões principais da lide e que reside na ocorrência ou não de simulação, nos termos dos arts. 102 e 103 da Lei nº 3.071, de 1916, Código Civil vigente à época:

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

I. Quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas das a quem realmente se conferem, ou transmitem.

II. Quando contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira.

III. Quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou posdatados.

Art. 103. A simulação não se considerará defeito em qualquer dos casos do artigo antecedente, quando não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei.

A simulação é instituto do Direito Civil e pode ser definida como o ato pelo qual as partes dissimulam o verdadeiro ato encobrendo-o com um ato aparente. Segundo a doutrina de Caio Mário da Silva Pereira, em Instituições de Direito Civil, 18º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, vol I, p. 339, a simulação pode ser absoluta ou relativa:

"...Consiste a simulação em celebrar-se um ato, que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir. Como em todo negócio jurídico, há aqui uma declaração de vontade, mas enganosa.

Pode a simulação ser absoluta ou relativa. Será absoluta quando o ato encerra confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira, realizando-se para não ter eficácia nenhuma. Diz-se aqui absoluta, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado.... A simulação diz-se relativa, também chamada dissimulação, quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (...), ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem (e.g., a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a quem este, na verdade, tencionava desde logo transferi-la. E é relativa em tais hipóteses, porque à declaração de vontade deve seguir-se um resultado, efetivamente querido pelo agente, porém diferente do que é o resultado normal do negócio jurídico.... ",

Analisando as provas trazidas aos autos, firmei convicção de que os atos societários praticados pela recorrente são simulados. Ao contrário do que sustenta a recorrente, os negócios jurídicos realizados, se analisados isoladamente são formalmente válidos, entretanto, da análise conjunta, extrai-se que em sua essência se prestaram a fins diversos do que os declarados, caracterizando a hipótese de simulação prevista no inciso II do art. 102 do antigo Código Civil, conforme a seguir demonstrado:

- A empresa Popescu Participações S/A, a despeito de constar no contrato social que seu objeto seria a participação em outras sociedades, na verdade, foi verdadeira empresa veículo, criada especificamente para implementação do "planejamento tributário" engendrado. Tal fato é admitido pela própria recorrente em sua peça recursal, senão vejamos:

"Referido contrato definiu ainda todos os passos a serem adotados pelas partes com vistas a alcançar a transferência do controle acionário das referidas empresas, contemplando ainda a utilização de uma holding destinada exclusivamente para esse fim, no caso a Popescu.."

- Como bem ressaltado pelo acórdão recorrido, ao ingressarem na sociedade Popescu Participações S/A, as partes envolvidas não tinham o objetivo de operarem em sociedade, pois os sócios que detinham o controle das empresas que atuavam no ramo de papel se retiraram da sociedade no dia seguinte ao ingresso no novo sócio;

- A real vontade entre as partes nunca foi a de operarem em conjunto na sociedade Popescu Participações S/A mas, sim a alienação das participações societárias das empresas do Grupo OESP para a Norske Skog Pisa.

A própria recorrente admite que a alienação das participações societárias foi feita por meio da conhecida "Operação Ágio", e foi definida em sua peça recursal nos seguintes termos (fls. 390):

"Referida operação, como é de amplo conhecimento das autoridades fiscais, auditores e advogados tributaristas, consiste basicamente na aceitação de um novo acionista ao capital social de uma sociedade veículo, o qual, após integralizar sua participação societária com ágio, retira-se da sociedade remanescendo com as participações societárias objeto de alienação.

Note-se que o montante de ágio pago na emissão das novas ações a serem emitidas pelas sociedades veículo holding, não é entregue a esta Sociedade aleatoriamente, em qualquer valor. O montante pago a título de ágio em aquisições societárias, comumente, está calcado em reais perspectivas de rentabilidade futura dos investimentos que se pretende adquirir."

Assim, nas operações societárias implementadas não se verifica a intenção efetiva das partes em compor uma sociedade. Certamente, a intenção dos contratantes não era aquela que aparentava ser, o que, efetivamente, caracteriza a simulação.

A recorrente opõe-se à qualificação de simulação efetuada pela fiscalização afirmando que no contrato firmado entre as empresas envolvidas, constava que a intenção das partes era a de associarem-se e, posteriormente, a sociedade seria desfeita. Ora, referido contrato se prestou a regular em detalhes o negócio jurídico verdadeiro, qual seja, a alienação das participações societárias e o fato de nele estarem previstos a forma com que o negócio se realizaria, não tem o condão de comprovar a efetiva realização das alterações societárias.

As alegações da recorrente de que teria realizado um negócio jurídico indireto não merecem prosperar. Segundo a doutrina de Marco Aurélio Greco trazida aos autos pela recorrente no recurso voluntário, o negócio jurídico indireto caracteriza-se, dentre outros, pela realização de um único negócio, diferentemente do ocorrido no presente caso em que se identificam dois

negócios, um formal e outro subjacente. Os atos praticados configuraram simulação, por meio da qual a operação de compra e venda das participações societárias (negócio subjacente) foi acobertada pela integralização de capital seguida da retirada dos acionistas do Grupo OESP (negócio formal) na empresa Popescu Participações S. A.

Afirma a recorrente que nenhum ato foi praticado com o intuito de lesar terceiros e não houve infração à lei, nos termos do art. 103 do Código Civil vigente à época. Diversamente do alegado, de igual sorte não assiste razão à recorrente. A fiscalização demonstrou que as partes realizaram um negócio jurídico que implicava em ganho de capital, fato gerador do IRPJ e da CSLL, entretanto, com o fim específico de não tributarem referido ganho, simularam negócio diverso registrando contabilmente o ato simulado na tentativa de não incorrer em hipótese de incidência. Afinal, não existe lógica em associar-se a uma sociedade num dia e no dia seguinte dela se retirar.

Ressalta a contribuinte em sua defesa que a simulação não se presume e não se prova por meio de indícios. Diversamente do alegado, os indícios possuem alta relevância na formação da convicção daquele que aprecia casos de simulação, são provas indiretas e têm como origem a investigação dos fatos ocorridos pela fiscalização.

Oportuna ainda a lição de Maria Rita Ferragut, sobre o valor dos indícios, abordado no trabalho "Evasão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação" (Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, págs. 119 e 120), *in verbis*:

"As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fé em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa."

Ademais, no caso concreto, existe nos autos cópia do contrato firmado entre as partes e que é a prova direta e inequívoca do verdadeiro negócio jurídico realizado, qual seja, a alienação da participação societária das empresas do Grupo OESP à Norske Skog Pisa.

Com relação à alegação da recorrente de que seria covardia se analisar a operação por meio da aplicação dos novos critérios aplicáveis pela doutrina e jurisprudência, pois, frente ao ordenamento jurídico vigente no ano de 2000 a operação era lícita e comumente aceita pelo

Conselho de Contribuintes, mais uma vez não lhe assiste razão. Não há jurisprudência pacífica nos planejamentos tributários, devendo os mesmos serem analisados caso a caso. O julgador *a quo* afirmou que sempre existiu o entendimento de que não bastava somente se fixar nos aspectos contratuais e formais das operações realizadas, todavia, ainda que esta não fosse a jurisprudência dominante à época, os julgadores não se vinculam às decisões administrativas proferidas por outras turmas deste Colegiado devendo pautar suas decisões pelo princípio do livre convencimento motivado, respeitando, obviamente as limitações impostas pelas súmulas e resoluções emitidas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e pelo art. 62 do Regimento Interno do CARF. Confira-se, nesse sentido, o art. 29 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

A recorrente admite no recurso voluntário que *"sempre foi evidente que a estrutura implementada foi utilizada para evitar a geração de um eventual ganho de capital na alienação de suas participações societárias, nunca ocultando nenhum ato"*, para em seguida sustentar que a realização de negócio jurídico indireto era lícita frente ao ordenamento jurídico vigente em 2000 e comumente aceita pelo então Conselho de Contribuintes. Acontece que, diferentemente do alegado, restou comprovado nos autos a realização de atos simulados com o fim de afastar a ocorrência de fatos geradores, não podendo portanto a recorrente valer-se de jurisprudência não vinculante à administração tributária para contestar o que não encontra respaldo na legislação tributária.

Relativamente à afirmação de que o art. 51 da Lei nº 7.450/85 não seria aplicável a toda e qualquer pessoa jurídica, mas somente sobre os lucros oriundos de operações realizadas no âmbito do mercado financeiro, a recorrente repete os argumentos efetuados em sede de impugnação. Comungo do entendimento já mencionado na decisão recorrida, de que a Lei nº 7.450/85 trata de alterações na legislação tributária federal, aplicáveis tanto a pessoas físicas e jurídicas e, portanto, não se pode restringir a aplicação do art. 51 às operações realizadas no mercado financeiro porque os artigos que lhe antecedem referiam-se a estas operações. Se o texto legal pretendesse atingir especificamente os dispositivos constantes dos arts. 39 a 50, deveria tê-los referenciado ou detalhado as situações a que seriam aplicáveis. Ademais, não vejo equívocos no Parecer Normativo CST nº 46/87 da Receita Federal, que corrobora o entendimento no sentido de que o art. 51 da Lei nº 7.450/85 seria aplicável indistintamente a quaisquer pessoas físicas ou jurídicas:

DA DECADÊNCIA

A recorrente contesta o acórdão *a quo* que aplicou a regra de contagem decadencial prevista no art. 173 do CTN para o IRPJ. Afirma que o prazo para o Fisco efetuar a constituição dos créditos tributários seria o estabelecido no art. 150, parágrafo 4º do CTN, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação e que, no caso, não teria havido no caso dolo, fraude ou simulação.

Para a solução da lide, transcrevo os arts. 150 e 173 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

[...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

De fato, por se tratarem de tributos sujeitos a lançamento por homologação, tanto o IRPJ quanto a CSLL, sujeitam-se à regra decadencial estabelecida pelo art.150, parágrafo 4º. Todavia, a regra excepciona os casos dos lançamentos em que comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, deslocando-os para a regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

Tal matéria encontra-se pacificada neste Colegiado tendo sido, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 72:

"Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN."

No presente caso, em que restou comprovada a ocorrência da prática de atos simulados, acima identificados quando da análise do mérito da autuação, os quais levaram a fiscalização, inclusive, a lavrar a representação fiscal para fins penais, aplica-se a regra prevista no art. 173, inciso I.

Assim, considerando que o lançamento relativo aos fatos geradores relativos ao ano-calendário de 2000, somente poderiam ser lançados a partir de 01/01/2001, o termo inicial do prazo decadencial é em 01/01/2002 e o final 31/12/2006. Tendo em vista que o sujeito passivo foi regularmente cientificado dos lançamentos em 11/12/2006, os lançamentos não foram atingidos pelo instituto da decadência.

Diante de todo o exposto, correto o acórdão recorrido que manteve a redução do saldo de prejuízos acumulados e a base de cálculo negativa da CSLL em virtude das exclusões indevidas ao lucro líquido dos ganhos obtidos com a alienação de participação societária, mediante a prática de atos simulados.

DA ILEGALIDADE DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

A recorrente insurge-se também contra a decisão da Turma Julgadora *a quo* que se eximiu de analisar o argumento da falta de fundamento legal aplicável à lavratura da representação fiscal para fins penais. A Turma Julgadora alegou não ser dela mas sim do Ministério Público Federal a competência para análise do mérito da questão, entretanto, para a recorrente, é de competência dos agentes fiscais e, consequentemente, das turmas julgadoras a análise da existência dos requisitos para lavratura da representação fiscal para fins penais conforme art. 1º da Portaria SRF nº 326/2005.

A matéria encontra-se pacificada no âmbito deste Colegiado, conforme a Súmula CARF nº 28:

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Assim, correta a decisão recorrida que deixou de analisar os fundamentos legais para lavratura da representação fiscal para fins penais.

DA CSLL

Quanto à exigência de CSLL, adoto a solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão de ambos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Em face de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado Digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora