



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

Processo nº 19515.003968/2007-09
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-003.123 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2019
Matéria IRPJ e Reflexos
Recorrente PROJECTUS CONSULTORIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002

PRELIMINARES NÃO ACOLHIDAS. APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Mantida a decisão recorrida, quanto à análise das preliminares, pelos seus próprios fundamentos.

OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL EM EMPRESA INOPERANTE DO GRUPO SOB A FORMA DE NOTA PROMISSÓRIA NÃO AVALIADA. LANÇAMENTO FUNDADO NA OMISSÃO DE RECEITA. PROVADA A INEXISTÊNCIA DE INGRESSO DE RECURSOS FINANCEIROS, NÃO SE SUSTENTA A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO.

A diligência constatou após análise dos livros diários e dos extratos bancários relativos ao ano de 2012, não ter ocorrido o ingresso em dinheiro de R\$ 12.296.268,00 nas contas da autuada.

O presente lançamento foi fundado no aporte de recursos não contabilizados e, restando comprovado - através de diligência - que não houve movimentação financeira não há como ser mantida a exigência.

Afastada a presunção de omissão, e restando comprovada a ausência do ingresso dos recursos financeiros tidos por omitidos, o presente lançamento não se sustenta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade e de decadência para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Carlos André Soares Nogueira, Bárbara Santos Guedes (Conselheira Suplente Convocada), Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em São Paulo (SP), que julgou improcedente a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte.

A ação fiscal refere-se aos anos-calendário de 2002, e segundo consta nas informações fiscais extraídas nos autos, *"o contribuinte apresentou DIPJ para o período de 01/01/2002 a 28/08/2002, em virtude de incorporação na data, com base no lucro real trimestral, e para o período de 29/08/2002 a 31/12/2002, também com base no lucro real trimestral - foi autuado, em 05/12/2007, no IRPJ e reflexos, em conformidade com o Decreto n.º 70.235/72 e suas alterações, tendo sido exigido o crédito tributário total de R\$ 24.384.375,92, incluindo imposto, contribuições, multas de 150% e juros de mora calculados até 30/11/2007, em razão da apuração, pela fiscalização, de omissão de receitas de R\$ 12.296.268,00 e ganho de capital na incorporação de R\$ 8.000.000,00 não tributado"*.

Conforme consta da descrição dos fatos em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, *"em 19/07/2002 é distribuído aos sócios o montante de R\$ 1.850.000,00 de lucros acumulados os quais resolvem reinvestir este valor no capital da empresa passando, portanto, seu capital de R\$ 402.000,00 (quatrocentos e dois mil reais) para R\$ 2.252.000,00 (dois milhões duzentos e cinquenta e dois mil reais), conforme décima quinta alteração e consolidação do contrato social da Projectus Consultoria Ltda, datada de 19/07/2002"*.

Da autuação fiscal, o interessado apresentou IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA em 28/12/2007 (fls.423 /487), na qual alegou:

1. que "a receita derivada do método de equivalência patrimonial não foi oferecida à tributação, conforme determina a legislação de regência, mas, sem maiores explicações, a fiscalização a glosou";
2. "não há qualquer explicação do porquê uma suposta omissão de receita em uma empresa investidora (EPFOR) teria contaminado uma

receita de equivalência patrimonial em uma empresa holding (SETERP)”;

3. “as empresas SETERP, VERMENT e EPFOR possuem os livros contábeis e fiscais para suportar os atos societários praticados, muito embora o contribuinte tivesse que providenciar a reconstituição da contabilidade dessas três empresas, pois os livros contábeis das empresas sucedidas tinham desaparecido”;
4. “sendo o lançamento por homologação, em relação aos fatos do período de 22/07/2002 a 28/08/2002 operou-se a decadência em 30/09/2007, pois o IRPJ foi apurado em períodos trimestrais”;
5. o lançamento é nulo pois não havia MPF regular para o período fiscalizado e para o prazo de fiscalização;
6. o lançamento é nulo, pois houve violação do art. 142 do CTN e cerceamento do amplo direito de defesa, em face da:
 - a) precariedade das informações (datas incongruentes);
 - b) erro de sujeito passivo;
 - c) erro de momento de ocorrência do fato gerador;
 - d) ausência de intimação para os fins específicos de (I) comprovação da origem e entrega dos recursos e de (II) contestação da tributação das receitas legalmente não tributáveis decorrentes de equivalência patrimonial.
7. “a presunção de omissão de receita por aporte em dinheiro está equivocada, pois os R\$ 12.296.268,00 jamais ingressaram em dinheiro, mas, sim, foram suportados por operação de crédito inscrita nos respectivos documentos societários, contábeis e fiscais das empresas envolvidas; ou seja, a EPFOR adquiriu ações da VERMENT com recursos financeiros obtidos mediante a emissão de nota-promissória “*pró-soluto*”; as provas constam A. fl. 257 (Passivo da EPFOR) e fl. 302 (Ativo da VERMENT) e também nos livros contábeis apresentados nos doc. 5 a 7; além disso, os lançamentos contábeis - antes e após a incorporação das empresas pela PROJECTUS - evidenciam a inoccorrência de saldo credor de caixa ou a manutenção de passivos fictícios, de forma que o AFRF não se utilizou de um fato conhecido (saldo credor de caixa, por exemplo) cuja existência deveria ser certa para formar a presunção; por fim, desnecessária qualquer prova do trânsito do dinheiro, visto que nenhuma das empresas sucedidas (EPFOR, SETERP ou VERMENT) possuía conta bancária, o que faz prova cabal da inexistência de qualquer trânsito de dinheiro equivalente a R\$ 12.296.268,00 em sua conta bancária ou pelo caixa da empresa”
8. o fundamento legal da autuação por omissão de receitas é insuficiente, pois dever-se-ia não só apontar mas justificar a aplicação do art. 281 e o art. 282 (principal dispositivo) é regra de arbitramento do valor omitido; de resto, os vários dispositivos utilizados para justificar o

enquadramento legal não são hábeis para embasar qualquer exigência relacionada a omissão de receita, neste caso.

9. “o aumento de capital não configura hipótese de omissão de receita, pois, ainda que se considere que o artigo 282 do RIR se refira à hipótese de omissão de receita, deve-se observar que o mesmo somente seria aplicável se os sócios integralizassem o capital em empresa operativa”.
10. “as regras de omissão de receita não são aplicáveis nas integralizações de capital *efetuadas por sócios pessoas jurídicas*, pois, ainda que se admita, que a omissão de receita, ocorra no início das atividades, deve-se observar que art. 282 somente é aplicável na hipótese de integralização de capital por pessoa física e não por empresa, de modo que a integralização de capital procedida pela empresa EPFOR não se sujeita à hipótese de omissão de receitas”;
11. a presunção de omissão de receita na integralização inicial de capital é inaplicável, conforme jurisprudência administrativa, pois a VERMENT foi constituída em fevereiro de 2002 e permaneceu com o capital subscrito e não integralizado de R\$ 200,00 até 28 de julho de 2002, quando ocorreu o primeiro aumento de capital mediante o aporte de capital pela SETERP com quotas da PROJECTUS; só em 22 de agosto, foi efetuado o segundo aporte de capital, no montante de R\$ 12.296.268,00, que por ter ocorrido após 23 dias da integralização inicial de capital da empresa VERMENT também se caracteriza como aporte inicial; portanto, como a integralização de R\$ 12.296.268,00 consistiu em integralização de capital inicial na VERMENT, não cabe a presunção de omissão de receita na integralização de capital efetuada pela EPFOR;
12. “quando a empresa EPFOR subscreveu capital na VERMENT, mediante aquisição de ações com ágio, a SETERP (investidora) não exerceu o seu direito de participar na subscrição; em decorrência, a SETERP registrou um resultado positivo de R\$ 8.000.000 (oito milhões de reais) decorrente da variação no percentual de participação no Patrimônio Líquido da investida VERMENT, investimento relevante e influente sujeito ao método da equivalência patrimonial; assim, o valor do investimento registrado pela SETERP que era de R\$ 2.019.093 passou a ser de R\$ 10.019.093; por força do método da equivalência patrimonial, o ajuste a maior do investimento, verificado na diluição de participação societária, deve ter a sua contrapartida contabilizada como resultado positivo de equivalência patrimonial; assim, ainda que por absurdo seja a hipótese de ganho de capital, não atentou o AFRF, para o fato de que, no momento do resgate das ações, o valor do investimento devido pela SETERP na VERMENT era de R\$ 10.019.093, inclusive cabendo destacar que o próprio AFRF demonstra que a integralização - que deflagrou o aumento do investimento - ocorreu antes do resgate das ações; como o valor do investimento devido era de R\$ 10.019.093 e o resgate das ações foi de R\$ 10.019.093, não houve ganho ou perda, razão pela qual a exigência é incabível;
13. “descabem as presunções utilizadas para concluir que teria havido ingresso de capital “em dinheiro”, bem como para considerar viciada

a reorganização societária levada a efeito em 2002 e para aplicar a multa agravada de 150% sobre o valor do tributo supostamente devido; não há qualquer justificativa ou comprovação, no TCVF, sobre a existência de "fraude" ou de qualquer "evidente intuito de fraude" por parte da impugnante; ao contrário, todos os atos jurídicos relativos à reorganização societária estão devidamente registrados nos órgãos competentes, assim como na escrita contábil e fiscal, conforme a documentação constante nos autos e os documentos ora inclusos; constata-se, diante disso, que os procedimentos e operações praticados estão devidamente revestidos na forma legal e não podem, por isso, ser considerados ilícitos”

14. “art. 957, II do RIR99 exige expressamente que o intuito de fraude seja evidente, ou seja, "que aflore com tal clareza que não se possam suscitar dúvidas acerca da má fé nos atos praticados, com o inequívoco propósito de violar a lei" ; assim, não se pode aplicar a multa qualificada do art. 957, II do RIR199, que envolve a existência de *dolo* por parte do contribuinte”.
15. “que exigir juros de mora com base a taxa SELIC é ilegal e inconstitucional”.
16. Requereu o acolhimento da presente Impugnação Administrativa para julgar improcedente a autuação fiscal.

O Acórdão ora Recorrido (16-17284 - 4a Turma da DRJ/SPOI) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002

DOLO. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL EM EMPRESA DO GRUPO. NOTA PROMISSÓRIA NÃO AVALIADA. INCORPORAÇÃO.

Com a finalidade de aumentar o patrimônio líquido da impugnante sem aumentar diretamente o seu capital e sem pagar os tributos devidos pelo acréscimo A. conta de Lucros Acumulados foram realizadas - sob o manto de "reorganização societária" – operações societárias estruturadas em sequência com empresas inoperantes, finalizadas com as suas incorporações pela impugnante, de forma que as irregularidades fiscais apontadas nesta autuação foram praticadas com dolo.

DECADÊNCIA. DATA INICIAL DA CONTAGEM. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial de 5 anos é contado a partir da data do fato gerador quando houve o pagamento antecipado e não houve dolo, fraude ou simulação. Havendo dolo, como neste caso, o prazo é contado a partir do 10 dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Preliminar indeferida.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A descrição dos fatos é clara e as imputações feitas a. empresa foram bem compreendidas, como demonstra a impugnação, de forma que não há cerceamento do direito de defesa. Preliminar indeferida.

NULIDADE. MPF. INOCORRÊNCIA. O MPF é elemento de controle da atividade fiscal e eventual irregularidade na sua expedição ou renovação não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. Preliminar indeferida.

NULIDADE. ERRO DE SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA

As empresas incorporadas eram inoperantes, de forma que o sujeito passivo é a incorporadora. Preliminar indeferida.

NULIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 142 DO CTN. INOCORRÊNCIA.

Tirante a autoridade administrativa como o agente competente para efetuar o lançamento, todos os demais aspectos do dispositivo reportam-se ao mérito do lançamento. Sendo o AFRFB o agente competente, a preliminar é indeferida.

NULIDADE. INCONGRUÊNCIA DE DATAS. INOCORRÊNCIA.

Trata-se de alegação genérica. Preliminar indeferida.

NULIDADE. ERRO DE MOMENTO DO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o IRPJ apurado por períodos trimestrais no ano-calendário de 2002, os fatos ocorridos entre julho e setembro têm 30/09/2002 como data do fato gerador. Preliminar indeferida. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

No curso da ação fiscal, cujo caráter é investigativo e probatório, não há litígio instaurado, de forma que não há direito ao contraditório e à ampla defesa. Preliminares indeferidas.

PRESUNÇÃO.

Nada impede a utilização da presunção humana como meio de prova.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

Ano-calendário: 2002

OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO HUMANA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL EM EMPRESA INOPERANTE DO GRUPO COM RECEITAS OMITIDAS PELA IMPUGNANTE, SOB A FORMA DE NOTA PROMISSÓRIA NÃO AVALIADA, EMITIDA POR OUTRA EMPRESA DO GRUPO COM LASTRO PATRIMONIAL IRRISÓRIO. INCORPORAÇÃO.

A integralização de capital com bens em S/A exige a respectiva avaliação a preços de mercado, nos moldes do artigo 8º da Lei das S/A. Por decorrência, a integralização de capital em S/A com título de crédito - admitida pela

doutrina - exige a respectiva avaliação a preço de mercado. Portanto, a integralização de capital em S/A inoperante do grupo, sem conta bancária, efetuada sob a forma de uma nota promissória não apresentada e não avaliada, emitida por outra empresa inoperante do grupo, com ínfimo lastro patrimonial, autoriza a presunção humana de que a integralização foi efetuada em dinheiro. A integralização de capital dissimulada como tendo sido efetuada com direitos autoriza a presunção humana de que os recursos em tela eram provenientes de receitas omitidas anteriormente pela própria impugnante. A presunção humana se solidifica quando se constata a irregularidade da escrituração das incorporações associada a não apresentação do Diário de todo o mês em que as incorporações foram escrituradas, bem como dos extratos bancários, tanto os do Ines em que ocorreram as incorporações quanto os do mês em que as mesmas foram escrituradas. Lançamento procedente.

ÁGIO GERADO INTERNAMENTE NA INTEGRALIZAÇÃO IRREGULAR DE CAPITAL EM EMPRESA DO GRUPO. GANHO DE CAPITAL NO RESGATE DE AÇÕES EFETUADO POR OUTRA EMPRESA DO GRUPO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS. EM SEQÜÊNCIA. SIMULAÇÃO. ESCRITURAÇÃO. INAPLICABILIDADE DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.

Os elementos evidenciam a ocorrência de simulação, pois o objetivo aparente dos atos formais praticados (reorganização societária) era diverso do verdadeiro objetivo (aumento do patrimônio líquido da impugnante), o que torna o método da equivalência patrimonial inaplicável ao caso.

Lançamento procedente.

MULTAS QUALIFICADAS.

Correta a aplicação das multas qualificadas no tocante omissão de receitas e ao ganho de capital pois houve evidente intuito de fraude em ambos os casos.

AUTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

O voto referente ao IRPJ aplica-se aos seus reflexos.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A instância administrativa não se manifesta a respeito de argumentos de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Lançamento Procedente.

Isto porque, segundo entendimento da Turma, indeferiu-se a preliminar de nulidade por violação do art. 142 do CTN, tendo em vista que “no que diz respeito a autoridade administrativa como agente competente para efetuar o lançamento, todos os demais aspectos do dispositivo dizem respeito apenas ao mérito do lançamento. No caso, o agente - AFRFB - é competente”.

E que, “embora a veracidade do passivo da EPFOR não tenha sido provada, a causa da autuação não foi o seu passivo fictício, capitulado no art. 281 do RIR99, pois a empresa era inoperante. A capitulação principal foi, sim, no artigo seguinte, referente a suprimimento de numerário”.

Aduz ainda que “*não tendo havido a necessária avaliação a mercado do valor da nota promissória, como já foi visto, forçoso concluir pela validade da presunção de que a integralização de capital na VERMENT se fez em dinheiro. Por outro lado, a tentativa de ocultação do aporte em dinheiro, um indício de que se trata de receita omitida. A alternativa à presunção de aporte em dinheiro levaria, por decorrência lógica, à hipótese de que não houve a referida integralização de capital na VERMENT, ao contrário do que apontam os atos societários, razão pela qual essa alternativa não será levada em conta, a princípio. Afinal, tais atos societários, foram devidamente registrados, ao passo que a nota promissória, é um documento singelo, que só exige registro para a sua execução. Sopesando o valor probante dos documentos, há que se concluir que houve a integralização do capital, e portanto, integralização em dinheiro*”.

Segue afirmando que “*Os extratos bancários das contas bancárias da impugnante - especialmente as dos Meses de agosto e setembro - não foram apresentadas, de forma que a impugnante, ao contrário do que se propôs a fazer - não comprovou que os recursos em tela não transitaram*” por suas contas bancárias. Caso as provas apresentadas demonstrassem que não houve o trânsito dos recursos em contas da impugnante, seria, então, o caso de considerar inexistente a omissão de receita (e a própria integralização do capital). Todavia, se as provas apresentadas demonstrassem o trânsito dos recursos por contas da impugnante, caberia então aplicar a presunção legal, exigindo a comprovação da origem dos recursos, por meio de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, nos moldes do art. 282 do RIR/99”.

Conclui que “*A tributação exigida pela fiscalização decorre exatamente da não aplicação ao caso concreto das regras válidas para os contribuintes em geral, em vista das características de operações societárias estruturadas em sequência acobertadas pelo manto da "reorganização societária", efetuada apenas para aumentar o seu patrimônio líquido*”.

Ciente da decisão do Acórdão que julgou improcedente a impugnação apresentada, o contribuinte interpõe **Recurso Voluntário** em 12/11/2008 - (fls. 1.621/1.709), alegando em linhas gerais as mesmas razões aduzidas em sede de impugnação:

1. DA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA OCORRIDA EM 2002:
Afirma que “no primeiro semestre de 2002, a Projectus se viu premiada pela necessidade de reorganizar sua estrutura corporativa e de negócios a fim de possibilitar sua sobrevivência e indispensável expansão em um mercado altamente competitivo, submetido a uma forte concorrência — não apenas doméstica, mas também estrangeira — de competidores com alta envergadura técnica e elevada capitalização”;
2. DA FISCALIZAÇÃO LEVADA A EFEITO PELA RECEITA FEDERAL: Diz que “junta com o presente recurso e com base no art. 16, §§ 4º, "c", 5º e 6º do Decreto nº 70.235/72, cópia autenticada integral de seus LIVROS DIÁRIOS do ano de 2002, bem como os seus EXTRATOS BANCÁRIOS relativos ao mesmo período anual, de forma a escoimar qualquer dúvida quanto à inexistência de qualquer ingresso "em dinheiro" relativamente à reorganização societária entabulada no terceiro trimestre de 2002, demonstrando, assim, o total descabimento da absurda ressunção do Sr. agente fiscal e que as alegações de fls. 351 de que as intimações foram "*todas desatendidas*" e de fls. 356 no sentido de que as empresas SETERP, VERMENT e EPFOR "*não possuem livros contábeis e fiscal:9*" a

suportar os atos societários praticados não correspondem à realidade e nem aos fatos conhecidos pelo próprio Sr. agente fiscal”;

3. DA NULIDADE EM RAZÃO DA INCOMPETÊNCIA DO AGENTE AUTUANTE (ART. 59, I, DO DECRETO NO 70.235/72): MPF irregular: Afirma que “*in casu*, a irregularidade resultou na incompetência do agente fiscal autuador, gerando a nulidade do ato de acordo com o determinado no inciso I do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 7. Que os autos de infração cobrem o período de julho a agosto de 2002, tendo sido lavrados apenas em 05 de dezembro de 2007; ou seja, cobrem o exercício de 2002 — que não era abrangido pelo MPF de fls. 001 — tendo-se promovido atos da fiscalização após a data limite para a execução, qual seja, 17 de julho de 2007. E que apenas em 4/12/2007, com a ciência do contribuinte em 05/12/2007 (mesma data da lavratura dos Autos de Infração), foi expedido o MPF Complementar (constante de fl. 002), em clara violação ao devido processo legal e aos ditames inequívocos da Portaria RFB no 4.066, de 02/05/2007. E além de inequivocamente extinto o MPF original de fl. 001, também foi mantido o mesmo AFRFB, o que é expressamente proibido pelo artigo 16, par. único, da Portaria RFB no 4.066/07 e importa, igualmente, na nulidade dos autos de infração, nos termos do art. 59, I, do Decreto no 70.235/72, já que foram lavrados por AFRFB manifestamente incompetente ou desautorizado pela autoridade competente”;
4. Em síntese: (i) ao ser promovida a grave acusação de "omissão de receitas", com aporte "em dinheiro", sem apoio em qualquer lastro documental, legal ou factual; (ii) bem como por pretender tributar receitas legalmente "não tributáveis" decorrentes de equivalência patrimonial; (iii) ao não indicar de forma correta e exata quem teria praticado o suposto ilícito de "omissão de receita" que teria aportado o expressivo montante de R\$ 12.296.268,00 "em dinheiro"; e, (iv) por toda a ausência de fundamentação legal, documental e factual, não resta qualquer dúvida da evidente nulidade dos lançamentos impugnados, por ausência de fundamentação, motivação precária e conseqüente preterição do direito de defesa da Recorrente, nos termos do art. 59, II, do Decreto no 70.235/72”.
5. DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO EM RAZÃO DA PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA DA RECORRENTE: ausência de intimação da Recorrente para comprovação da origem e entrega dos recursos: Diz que “a nulidade dos lançamentos de ofício é patente, pois a ausência de intimação do contribuinte para esclarecer o núcleo da acusação fiscal, sem dúvida, representa notável cerceamento de defesa e consoma a insubsistência dos autos de infração, nos termos do art. 59, II, do Decreto no 70.235/72. Esta nulidade atinge igualmente a pretendida tributação de receitas legalmente "não tributáveis" decorrentes de equivalência patrimonial, pois o sr. agente fiscal, como visto, não promoveu qualquer fundamentação minimamente plausível para sua cobrança e nunca intimou o contribuinte a se contrapor a tal matéria. É indiscutível,

assim, o cerceamento de defesa do contribuinte, a quem não se concedeu oportunidade para responder às equivocadas premissas do Sr. agente fiscal, bem ao contrário do posicionamento adotado pelo acórdão recorrido”.

6. DO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO — VIOLAÇÃO DO ART. 142, DO CTN NULIDADE ABSOLUTA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO: Afirma que é nítido o cerceamento de defesa e a precariedade do lançamento de ofício também neste particular, ao não permitir à Recorrente que a defesa se dê com referência a um fato exato e inequívoco — *e de cuja autoria a d. Fiscalização não tenha dúvidas e bem a aponte, ou seja, com a indicação plena e suficiente do sujeito passivo* — a fim de não dar margem a que seja o próprio contribuinte quem tenha que imaginar todas as inúmeras hipóteses possíveis de acusação e defender-se de todas elas, para os fins de demonstrar, por qualquer perspectiva, a total insubsistência da acusação fiscal”.
7. DA DECADÊNCIA AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO NA ESPÉCIE: Argumenta que “em relação ao fato de que o laudo de avaliação da Padrão Consultoria foi concluído depois de iniciada a reorganização societária da Recorrente, trata-se de fundamento nitidamente irrelevante e que nada comprova para fins de caracterização de dolo, fraude ou simulação. Ora, o referido laudo foi necessário tão-somente para fins de *precificação* das novas ações emitidas pela VERMENT, ou seja, para fundamentar *a rentabilidade futura* da Projectus de modo a justificar o prego de emissão com ágio das mencionadas ações. Além disso, conforme bem explicado pela empresa Ernst & Young, integral responsável por toda a estruturação e implementação das transações, e reproduzido às fls. 438, apenas em 22/08/2002 a EPFOR foi admitida como sócia na VERMENT, mediante emissão de novas ações com ágio. Tal fato se deu, portanto, após a data de 07/08/2002, quando foi concluído o laudo da Padrão Consultoria (cf. ft 93). Trata-se, assim, de fundamento vazio e que nada prova para fins de afastar a incidência da regra do art. 150, § 40, do CTN”. (...) “Outro ponto levantado no acórdão recorrido diz respeito a um suposto *"evidente erro na 'Apuração do Acervo Líquido'"* constatado no laudo de avaliação da empresa EPFOR (fl. 1.445). Primeiramente, faz-se importante consignar que o referido laudo foi elaborado por 3 (três) peritos independentes, em conformidade com a legislação de regência, sendo que qualquer eventual equivoco, por fugir completamente do controle da Recorrente, jamais poderia caracterizar qualquer tipo de dolo, fraude ou simulação de sua parte. Ademais, uma suposta imprecisão relativamente a esse ponto em nada dificultou ou prejudicou o trabalho do Sr. agente fiscal, *tanto que nem mesmo chegou a ser apontado no decorrer do procedimento de fiscalização*, muito menos nos lançamentos de ofício. Ou seja, o Fisco não foi, de forma alguma, prejudicado ou impedido de exercer a atividade de fiscalização”.
8. “Quanto ao título de crédito, incabível qualquer entendimento contrário sua validade, haja vista a sua plena e adequada escrituração contábil. Ora *o princípio da cartularidade* já faz prova da sua validade. No caso concreto, tendo em vista que por ocasião do evento

de incorporação, todos os direitos e obrigações das incorporadas se extinguíram em razão do instituto jurídico da confusão, nos termos do art. 381 do Código Civil, entre eles a obrigação representada na nota promissória, a qual foi cancelada e regularmente extinta, pois já fruídos os efeitos econômicos e legais correspondentes. Assim, conforme legal e regularmente lançado nos livros contábeis, permanece comprovada a existência da nota promissória à época da reorganização societária e, tendo havido o cancelamento e a extinção do título de crédito, a novel investida do acórdão recorrido, objetivando sanear os insubsistentes fundamentos dos autos de infração, por aqui também não prospera”;

9. “Assim, tanto os autos de infração são insubsistentes no mérito substancial quanto a decadência é manifesta, uma vez que efetivamente se aplica à espécie a contagem conforme o disposto no art. 150, § 40, do CTN. Consoante se depreende do Termo de Constatação e Verificação Fiscal (fl. 351 dos autos), os fatos que teriam dado suporte à obrigação tributária aqui discutida ocorreram no período de 22/07/2002 a 28/08/2002, sendo esta última data, conforme esclarecido acima, a relativa ao evento de incorporação das empresas VERMENT, SETERP e EPFOR pela ora Recorrente”.
10. “Destarte, em sendo o período de apuração, tanto do PIS quanto da COFINS, mensal, por evidente que o crédito tributário decorrente do suposto não-recolhimento dessas contribuições também caducou em 31/08/2007, quando se operou a decadência do direito do Fisco de lançá-lo”.
11. DA IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO *HOMINIS* NO PRESENTE CASO: Afirmar que “as infundadas conclusões do sr. agente fiscal, *data venta*, não têm a força necessária para elidir a robusta prova da Recorrente, sendo impossível ao Fisco entender positivada a mais grave das infrações fiscais — a sonegação — através de simples indícios e imaginárias suposições pessoais, sem qualquer lastro factual ou documental”. (...) “é completamente descabida a efetivação de um lançamento baseada em um dispositivo legal em que não há determinação de uma hipótese de incidência, mas meramente dispõe sobre como deve ser arbitrado o valor referente a um determinado fato gerador já delineado e que teria efetivamente ocorrido, com base em “suprimentos de caixa” não suportados por documentação hábil. Ou seja, uma hipótese bem diversa dos presentes autos, em que o aumento de capital foi devida e corretamente suportado em título de crédito e o Sr. agente fiscal não fez qualquer tipo de prova que desse lastro à gravíssima acusação do vultoso aporte de recursos “em dinheiro” da ordem de R\$ 12 milhões”.
12. DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS: Diz que “não ocorreu qualquer *“tentativa de ocultação do aporte em dinheiro”*”(cf. fls. 1.456) capaz de levar à conclusão de que houve omissão de receitas por parte da Recorrente, já que o título de crédito, consoante pacificamente aceito pela mais respeitável doutrina pátria, é instrumento válido para a formação do capital de companhias. (...)

Como inexistiu omissão de receitas seja pela Recorrente, seja paF" — qualquer das empresas por ela incorporadas, ao aplicar a doutrina acima referida ao caso em tela, o entendimento de que inexistiu a integralização de capital importa em reconhecer que inexistem receita, renda ou lucro a ser tributados e, por decorrência, que são in-existentes os lançamentos de ofício aqui combatidos. Entendimento contrário a esse levaria à violação manifesta do princípio da Legalidade e da tipicidade”.

13. DA NÃO-TRIBUTAÇÃO DE RECEITAS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL: Diz que “o acórdão recorrido novamente ALTEROU E INOVOU A ACUSAÇÃO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO, ultrapassando indevidamente os próprios motivos que restaram consignados no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 355-356) e nos próprios lançamentos em si, para concluir, de forma teratológica, *data venha*, que houve, na espécie, “simulação”. Para tanto, simplesmente “copiou e colou” várias páginas de trechos de um acórdão proferido alhures (de no 10-4681) que meramente discute o conceito de simulação em uma hipótese totalmente diversa do presente caso, para singela e injustamente adotar suas conclusões como suporte às gravíssimas e infundadas acusações à Recorrente (fls. 1.469-1.470). (...) A conclusão do acórdão recorrido apenas demonstra que os lançamentos de ofício, tal como efetuados, constituíram uma verdadeira anomalia jurídica, já que, ao mesmo tempo em que coloca em dúvida a validade do aporte de capital, legitima a tributação de um ganho de capital que, uma vez admitida a inexistência do ingresso de capital em referência, também seria inexistente! “Não tendo restado provada nem caracterizada qualquer fraude penal realizada por parte da Recorrente — já que inexistente na espécie — não há como subsistir a imposição da multa qualificada de 150%, tanto sobre o principal (IRP3 e CSLL) quanto sobre a tributação reflexa (PIS e COFINS), sendo igualmente imperativa a reforma do r. julgado da d. DRJ-SPOI nesse tocante”.
14. DO DESCABIMENTO DA SELIC: Afirma que “necessária também a reforma do julgado para que seja excluída a SELIC como taxa de juros, ante a sua manifesta ilegalidade e inconstitucionalidade, uma vez que se trata de taxa de juros criada e cobrada em desacordo com o CTN e sem base legal que indique a sua forma de cálculo, que é baseada em critérios subjetivos e sem qualquer controle externo que possibilite sua correção”.
15. Preliminarmente, requereu a decretação da decadência em relação a todos os períodos abrangidos pelos autos de infração, tendo a decadência ocorrido em 01/10/2007.
16. Requereu também, a nulidade do auto e infração por não identificar a capitulação legal dos fatos.
17. Requereu a conversão do feito em diligência para realização da perícia contábil.

Às fls. 4.406/4.424 dos autos – **CONTRARRAZÕES**, trazendo em seu bojo as seguintes razões:

1. PRELIMINARMENTE: Afirma que “não há que se falar em violação do devido processo legal, certo que ao recorrente foram e estão sendo asseguradas todas as formas de defesa previstas na legislação”;
2. DO SUPOSTO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO: Diz que “foram consideradas como simuladas as operações apresentadas no papel, a quais tiveram por objetivo criar um lastro falso para receitas operacionais omitidas do Fisco pela PROJECTUS. Portanto, tributada foi a PROJECTUS por omissão de receitas operacionais (fato dissimulado), tendo sido considerada simulada a reorganização societária”.
3. DA DECADÊNCIA - ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO: Afirma que “a base do lançamento é a acusação da prática de uma operação simulada. Desse modo, mantida a autuação, o prazo decadencial não tem como se desvencilhar do art. 173, I, do CTN, porque a aplicação do art. 150 do CTN teria como premissa a improcedência da autuação fiscal”.
4. DA ALEGADA IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO *HOMINIS* NO PRESENTE CASO: Diz que “a despeito de no acórdão recorrido estar assentado que a autuação foi baseada numa presunção, não é isso que se infere pela leitura do TVF. A autuação não decorre de presunção de omissão de receitas. Ela decorre da demonstração, a partir dos documentos trazidos aos autos pelo próprio sujeito passivo, de que as operações societárias apresentadas nada mais são do que fatos simulados que visam a 'dissimular receitas operacionais omitidas ao Fisco pela PROJECTUS’; “A omissão de receita não foi demonstrada por análise específica da conta caixa, mas pela desconsideração de uma série de operações societárias envolvendo entidades de fachada criadas com o único objetivo de apresentar um lastro legítimo para o ingresso da receita omitida da fiscalização, como se receita omitida não fosse”.
5. DA NÃO-TRIBUTAÇÃO DE RECEITAS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL: Afirma que “este item da autuação não decorre de equivalência patrimonial, mas de ganho de capital auferido na alienação de ações, as quais foram adquiridas por R\$ 2.019.093,00 e vendidas por R\$ 10.019.093,00”;
6. DO ALEGADO DESCABIMENTO DA MULTA QUALIFICADA DO ART. 957, II, DO RIR/99: AUSÊNCIA DE FRAUDE E, MENOS INDA, DE QUALQUER EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE: Aduz que “a intenção dissimulada era ilícita, qual seja, deixar de pagar tributo. A intenção simulada era a de dar ares de investimento de terceiro a receitas omitidas do Fisco. Ficou evidente a intenção de ludibriar o Estado-Fiscal”.
7. DO ALEGADO DESCABIMENTO DA SELIC: Afirma que “tal questão já se encontra sumulada (Súmula 1º CC no 4)”.

Às fls. 4.455/4.499 dos autos - Resolução nº 1202000.229 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária que converteu o julgamento em diligência para que “(i) os dois processos (19515.003936/200886 e 19515.003968/200709) sejam apensados e para que (ii) a unidade de origem se manifeste acerca dos seguintes pontos: Esclarecer, após análise do Livro Diário e dos Extratos Bancários relativos ao ano de 2002 se houve o ingresso em dinheiro de R\$ 12.296.268,00 (doze milhões, duzentos e noventa e seis mil, e duzentos e sessenta e oito reais) nas contas da Projectus Consultoria Ltda”.

Às fls. 7.704/7.709 (4ª parte) - RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA – concluindo que: - "com base nos documentos apresentados, e após análise dos livros diários e dos extratos bancários relativos ao ano de 2012, esclareço não se constatar o ingresso em dinheiro de R\$ 12.296.268,00 nas contas da Projectus Consultoria LTDA”.

Às fls. 7.712/7.717 – MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE – afirmando que “diante do relatório de diligências, fica comprovada a inexistência de trânsito em suas contas ou caixa da expressiva quantia de R\$ 12.296.268,00, dessa forma, não houve qualquer omissão de receitas a legitimar os lançamentos de ofício impugnados”.

Às fls. 77.24/7.725 (4ª parte) – SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA – para intimação da PFN – manifestação.

Às fls. 7728/7740 - MANIFESTAÇÃO DA PFN – requerendo que seja negado provimento ao Recurso Voluntário interposto, ao tempo em que reforça “a presunção de omissão de receitas apontada pela autoridade fiscal, sendo relevante frisar que tal presunção não foi afastada, em nenhum momento, pela contribuinte”.

Às fls. 7.746 /7.767 – MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE - afirmando que:

a) Houve DECADÊNCIA INTEGRAL com relação aos supostos fatos geradores abarcados pelos AIIMs de 2007;

b) Houve DECADÊNCIA INTEGRAL (se consideradas as datas dos atos societários relevantes, de 2002) com relação aos supostos fatos geradores objetos dos AIIMs de 2008 (PAF em apenso) ou PARCIAL, se consideradas as atas de aproveitamento do ágio em 2003;

c) Há NULIDADE INSANÁVEL nos AIIMs:

- POR AUSÊNCIA DE INDISPENSÁVEL INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DAS SUPOSTAS RECEITAS “EM DINHEIRO” QUE ENSEJARIAM A ERRÔNEA ACUSAÇÃO DE “OMISSÃO DE RECEITAS EM DINHEIRO”;
- POR ERRO SUBSTANCIAL NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO;
- POR AUSÊNCIA DE INDISPENSÁVEL INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DAS SUPOSTAS RECEITAS “EM DINHEIRO” QUE ENSEJARIAM A ERRÔNEA ACUSAÇÃO DE “OMISSÃO DE RECEITAS EM DINHEIRO”;
- POR AUSÊNCIA DE EMBASAMENTO LEGAL OU FÁTICO A SUPORTAR “OMISSÃO DE RECEITAS EM DINHEIRO” SEM QUALQUER PROVA OU INDÍCIO MATERIAL CORRESPONDENTE;

- POR PRETENDER TRIBUTAR “GANHO DE CAPITAL” DECORRENTE DE RECEITAS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL, COM LASTRO NA PREMISA DE “OMISSÃO DE RECEITAS EM DINHEIRO”, SEM QUALQUER PROVA OU INDÍCIO MATERIAL CORRESPONDENTE;

d) NO MÉRITO, é manifesta a insubsistência dos AIIMs de 2007 e 2008, uma vez que derrubada a premissa fundamental dos lançamentos de ofício, pois inexistente qualquer “OMISSÃO DE RECEITA EM DINHEIRO”, conforme comprovado pelo próprio Fisco Federal, com base na DILIGÊNCIA FISCAL integralmente favorável à Recorrente (cf. fls. 7.704-7.709). Isto porque, conforme comprovado pelos lançamentos contábeis (cf. fls. 350-352 e 631- 632), a integralização de capital se deu com lastro em NOTA PROMISSÓRIA PRO SOLUTO (ou seja, com base em TÍTULO DE CRÉDITO, na forma correta e legitimamente admitida pela lei brasileira), como bem demonstrou a Ernst & Young em seus Relatórios Técnicos de fls. 597-616 e 1.086-1.108.

e) É manifesto o descabimento de “multa qualificada”, por completa falta de demonstração de seus pressupostos ou antecedentes, conforme exigem a SÚMULA CARF Nº 14 e a SÚMULA VINCULANTE CARF Nº 25;

f) Por fim, a MANIFESTAÇÃO da d. PFN de fls. 7.728-7.740 sobre o RESULTADO DA DILIGÊNCIA QUE FOI INTEGRALMENTE FAVORÁVEL À RECORRENTE, simplesmente IGNOROU a própria diligência fiscal, navegando por águas distantes e por temas completamente desrelacionados dos AIIMs ora recorridos. A d. PFN simplesmente buscou ALTERAR OS FATOS E O EMBASAMENTO DOS AIIMs, INDEVIDAMENTE INOVANDO NESTE FEITO ADMINISTRATIVO e com considerações COMPLETAMENTE DIVERSAS DA ACUSAÇÃO FISCAL QUE DEU ORIGEM AOS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO.

Às fls. 7.772/7.774 PETIÇÃO DO CONTRIBUINTE requerendo sejam os Recursos Voluntários interpostos no presente PAF nº 19515.003968/2007-09 e no PAF nº 19515.003936/2008-86, distribuídos **ao d. Conselheiro Daniel Ribeiro Silva da C. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF**, sem novo sorteio, conforme determina o art. 49, § 5º do Regimento Interno do CARF.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva. - Relator

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte constitui-se em repetições dos argumentos utilizados em sede de impugnação, salvo alguns poucos novos tópicos que, em verdade, acabam por repetir e reafirmar a tese sustentada pelo contribuinte, as quais foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Em razão disso, passo a transcrever, na íntegra, a o voto recorrido, o qual passa a ser parte integrante do presente julgado, especialmente no que se refere à análise das preliminares e nas razões de fato:

Voto

A impugnação, tempestiva, traz as seguintes preliminares: decadência, nulidade por MPF irregular para o período fiscalizado e para o prazo de fiscalização, nulidade por violação do art. 142 do CTN e por cerceamento do amplo direito de defesa, em face da (I) precariedade das informações (datas incongruentes), (II) erro de sujeito passivo, (III) erro de momento de ocorrência do fato gerador, (IV) ausência de intimação para os fins específicos de (IV.a) comprovação da origem e entrega dos recursos e de (IV.b) contestação da tributação das receitas legalmente não tributáveis decorrentes de equivalência patrimonial.

PRELIMINARES.

Tendo havido, como neste caso, o pagamento antecipado, a decadência é contada nos moldes do art. 150 do CTN, "salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou

simulação", do § 4º, caso em que a decadência é contada na forma do art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, "do primeiro dia do exercício seguinte Aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

DECADÊNCIA.

A boa compreensão dos fatos relacionados à reorganização societária, por meio de operações societárias estruturadas em seqüência, impõe fazer um rápido apanhado dos fatos:

- três empresas - VERMENT, SETERP e EPFOR - foram criadas em 02.01.2002, todas tendo os mesmos dois sócios e capital social de R\$ 200,00 (duzentos reais), a ser integralizado no prazo de um ano, todas com o mesmo endereço sede e mesmo objeto social (sem relação aparente com o da impugnante), todas sem conta bancária, todas inoperantes, todas adquiridas pelos três sócios da impugnante, em 22/07/2002; entre essa data e 28/08/2002, quando se deu a incorporação das três pela impugnante, foram realizadas operações societárias, cujo resumo é o seguinte:

N.º	EMPRESA	FATOS E RESULTADOS ANTES DA INCORPORAÇÃO
1	PROJECTUS	1º aumento de capital de R\$ 1.850.000 feito pelos sócios com lucros distribuídos – ok
2	VERMENT	1º aumento de capital de R\$ 2.019.093 feito pelos sócios com quotas da PROJECTUS – ok
4	VERMENT	2º aumento de capital com laudo da Padrão Consultoria + renúncia da SETERP + subscrição e integralização pela EPFOR de R\$ 12.296.268
3	SETERP	1º aumento de capital de R\$ 2.019.093 feito pelos sócios com ações da VERMENT – ok
5	SETERP	resgata R\$ 10.019.093 de ações classe "A" da VERMENT que em cotejo com 1º aumento de capital de R\$ 2.019.093 feito pelos sócios com ações da VERMENT (lucro de 10.019.093 - 2.019.093 = 8.000.000)
4	EPFOR	emissão de NP de 12.296.093 para subscrever e integralizar capital na VERMENT

O motivo informado, pela fiscalização, para a realização dessas operações societárias finalizadas com a incorporação das três empresas pela impugnante, foi a necessidade de aumentar o patrimônio líquido da mesma para que pudesse "participar de concorrências de maior valor econômico", de forma que essas operações tornaram "possível um aporte de capital ... de R\$ 12.296.268,25 ... e a obtenção de um lucro de R\$ 8.000.000,00 ... sem que estes valores sofressem ... tributação federal" (fl. 2 do processo n.º 19515.003968/2007-09). (negritou-se)

Para atingir seu objetivo a impugnante aceitou proposta, datada de 23/07/2002 (um dia após os seus sócios se tornarem quotistas das três empresas), da Padrão Consultoria, para que esta realizasse uma avaliação para a data-base de 30/06/2002, que apurou, em 07/08/2002, que o valor de 100% dos seus negócios, calculados pelo método

do fluxo de caixa descontado, seria de R\$ 14.575.663,00 (fls. 93 a 129).

Antes da conclusão da avaliação da Padrão Consultoria, a impugnante já havia efetuado a 15ª alteração no contrato social, em 19/07/2002, para realizar uma "distribuição irregular" (sic) de lucros/dividendos "em caráter extraordinário" aos sócios que "decidiram reinvestir o valor", conforme fls. 131 a 136.

Também antes da conclusão da avaliação, pela 16ª alteração no contrato social (fls. 138 a 141), em 31/07/2002, a VERMENT tornou-se quotista controladora da impugnante com o aporte de capital feito pelos sócios com quotas da impugnante, transformando-se, a VERMENT na mesma data, em S/A, com base em laudo de avaliação da Ernst & Young, datado do dia anterior (fls. 311 a 326).

O motivo informado, pela fiscalização, para a realização dessas operações societárias finalizadas com a incorporação das três empresas pela impugnante, foi a necessidade de aumentar o patrimônio líquido da mesma para que pudesse "participar de concorrências de maior valor econômico", de forma que essas operações tornaram "possível um aporte de capital ... de R\$ 12.296.268,25 ... e a obtenção de um lucro de R\$ 8.000.000,00 ... sem que estes valores sofressem ... tributação federal" (fl. 2 do processo n.º 19515.003968/2007-09). (negritou-se)

Para atingir seu objetivo a impugnante aceitou proposta, datada de 23/07/2002 (um dia após os seus sócios se tornarem quotistas das três empresas), da Padrão Consultoria, para que esta realizasse uma avaliação para a data-base de 30/06/2002, que apurou, em 07/08/2002, que o valor de 100% dos seus negócios, calculados pelo método do fluxo de caixa descontado, seria de R\$ 14.575.663,00 (fls. 93 a 129).

Antes da conclusão da avaliação da Padrão Consultoria, a impugnante já havia efetuado a 15ª alteração no contrato social, em 19/07/2002, para realizar uma "distribuição irregular" (sic) de lucros/dividendos "em caráter extraordinário" aos sócios que "decidiram reinvestir o valor", conforme fls. 131 a 136.

Também antes da conclusão da avaliação, pela 16ª alteração no contrato social (fls. 138 a 141), em 31/07/2002, a VERMENT tornou-se quotista controladora da impugnante com o aporte de capital feito pelos sócios com quotas da impugnante, transformando-se, a VERMENT na mesma data, em S/A, com base em laudo de avaliação da Ernst & Young, datado do dia anterior (fls. 311 a 326). 10.019.093,00 (fls. 161 e 162); todavia, em sua DIPJ, declarou ativo circulante (outras contas) de R\$ 12.296.093,00 e outros investimentos de R\$

2.019.093,00, totalizando seu ativo em R\$ 14.315.361,00 contra passivo circulante (outras contas) de R\$ 10.019.093,00, capital de R\$ 2.884.418,00 e reservas de capital de R\$ 1.411.850,00, perfazendo o seu patrimônio líquido R\$ 4.296.268,00 (fls. 302 e 303); também nada declarou a título de participação permanente em coligadas ou controladas (fl. 307).

Assim, os acervos líquidos totais seriam de R\$ 18.611.629,00 ou R\$ 14.315.361,00, muito embora tenham sido incorporados por R\$ 8.000.000,00, como já foi visto. A par disso, veja-se que não foi provada a validade perante terceiros (o que inclui a SRF) do título de crédito ou sequer a sua existência, pois este não foi apresentado. Além disso, a Lei das S/A (Lei n.º 6.404 de 15/12/1976) diz que:

"Art. 7º O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.

Art. 8º A avaliação dos bens será feita por 3 (três) peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia-geral dos subscritores, convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos, do capital social, e em segunda convocação com qualquer número.

§ 1º Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados, e estarão presentes à assembléia que conhecer do laudo, a fim de prestarem as informações que lhes forem solicitadas.

§ 2º Se o subscritor aceitar o valor aprovado pela assembléia, os bens incorporados ao patrimônio da companhia, competindo aos primeiros diretores cumprir as formalidades necessárias à respectiva transmissão.

§ 3º Se a assembléia não aprovar a avaliação, ou o subscritor não aceitar a avaliação aprovada, ficar á sem efeito o projeto de constituição da companhia.

§ 4º Os bens não poderão ser incorporados ao patrimônio da companhia por valor acima do que lhes tiver dado o subscritor.

§ 5º Aplica-se à assembléia referida neste artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 115.

§ 6º Os avaliadores e o subscritor responderão perante a companhia, os acionistas e terceiros, pelos danos que lhes causarem por culpa ou dolo na avaliação dos bens, sem prejuízo da responsabilidade penal em que tenham

incorrido; no caso de bens em condomínio, a responsabilidade dos subscritores é solidária." (grifou-se e negritou-se)

Embora a doutrina reconheça que direitos, inclusive títulos de crédito como notas promissórias, possam ser utilizados para integralizar capital, é certo que tais direitos devem ser objeto de uma avaliação a mercado, pois se bens exigem avaliação, quanto mais títulos de crédito, a respeito dos quais a lei é omissa, não havendo lógica na interpretação abrangente do art. 7 e restritiva do art. 8, sendo este um dispositivo disciplinador daquele. Não há, todavia, qualquer notícia a respeito da avaliação da referida nota promissória.

Quanto valeria a nota promissória emitida pela EPFOR no mercado?

Provavelmente muito pouco ou quase nada, pois a empresa não possuía ativos, não operava e, segundo a impugnante, sequer possuía conta bancária. Essa falta de avaliação seria um mero esquecimento? Seria razoável essa suposição em operação estruturada com assessoria de renomada empresa de assessoria nesse campo? Por certo que não.

Portanto, ou a integralização foi feita em dinheiro, como diz a fiscalização, e não em nota promissória, como diz a impugnante, ou foi feita de forma contrária à lei, e portanto, sem qualquer validade, inclusive perante o Fisco, o que vale dizer que, nesta segunda hipótese, simplesmente não teria havido essa integralização de capital.

Em ambas as hipóteses, houve intencionalidade no procedimento da impugnante, que não providenciou a avaliação da nota promissória, se é que ela existe, pois essa obscuridade em relação ao meio de integralização do capital com ágio é o elemento essencial para a seqüência de operações societárias estruturadas - especialmente para o resgate de parte das ações por outra empresa do grupo, que auferiu, assim um ganho de capital - realizada para alcançar o objetivo de aumentar o patrimônio líquido da impugnante, sem aumentar diretamente o seu capital e sem pagar os tributos devidos pelo acréscimo à conta de lucros acumulados, tudo isso sob o manto de uma aparente reorganização societária, o que configura o dolo.

Além disso, há que se deixar consignado a irregularidade na escrituração das incorporações, que deveria ter sido efetuada em 22/08/2002, e não em setembro:

“INCORPORAÇÃO - DATA DO EVENTO - A data do evento da incorporação, para fins de legislação tributária, é aquela em que ocorrer a deliberação que aprovar a incorporação, através de assembléia dos acionistas, quando se tratar de sociedades por ação, ou de alteração do contrato social, no caso das demais sociedades. Se entre a data de assinatura dos documentos e de seu arquivamento na Junta Comercial decorrerem mais de 30 (trinta) dias, a data do evento de incorporação (ou fusão ou cisão) será a do registro pelo órgão.

DISPOSITIVOS LEGAIS: RIR/1999, art. 235 e § 1º e Lei nº 8.934/1994, art. 36. Processo de Consulta nº 192/2003. Órgão: SRRF - 6ª Região Fiscal. DOU: 05/12/2003.” (grifou-se)

Portanto, considerando-se a contratação de assessoria de empresa especializada, conclui-se que a escrituração das incorporações foi feita deliberadamente de forma irregular.

Assim, o prazo de decadência, neste caso, deve ser contado nos moldes do art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, de forma que sendo o fato gerador datado de 30/09/2002, o exercício seguinte foi 2003 e o primeiro dia do exercício seguinte no qual o lançamento poderia ser efetuado foi 01/01/2004. Sendo o lançamento datado de 05/12/2007, é forçoso concluir que não ocorreu a decadência. Preliminar indeferida.

NULIDADES.

Quanto à preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa em face da precariedade das informações, há que se dizer que a nulidade do auto de infração é regulada pelos artigos 59 a 61 do Decreto n.º 70.235/72, com as alterações do art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em

prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade." (grifou-se)

E a jurisprudência administrativa:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR DE NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não ocorrendo as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, descabe falar-se em nulidade do auto de infração. Somente estaria caracterizado o cerceamento do direito de defesa se ficasse comprovado que o recorrente não conseguiu se defender dos fatos que lhe foram imputados, em razão da retenção das DCTFs originais, o que não ocorreu. O desconhecimento do processo de Representação Fiscal para Fins Penais também não importa cerceamento do direito de defesa do crédito tributário exigido por meio de lançamento de ofício. 2º Conselho de Contribuintes / 1ª. Câmara / ACÓRDÃO 201-77.560 em 17.03.2004. Publicado no DOU em: 29.10.2004.

A nulidade por cerceamento do direito de defesa somente pode ocorrer se houver vício insanável na descrição do fato e de tal forma que impeça o autuado de se defender plenamente. Isso não ocorreu neste caso, como demonstra a própria impugnação. Preliminar indeferida.

As preliminares de nulidade ligadas a supostas irregularidades do MPF não serão acolhidas, pois eventuais falhas no MPF não são causa de nulidade do lançamento. Eis a jurisprudência administrativa:

"MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL — Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração, porquanto, sua função é de dar ao sujeito passivo da obrigação tributária, conhecimento da realização de procedimento fiscal contra si intentado, como também, de planejamento e controle interno das atividades e procedimentos fiscais, tendo em vista que o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, devidamente investido em suas funções, é competente para o exercício da atividade administrativa de lançamento. Recurso de ofício a que se dá provimento." (Ac. 101-94574)

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O Mandado de Procedimento Fiscal constitui-se em elemento de controle da atividade fiscal, sendo que eventual irregularidade na sua expedição ou renovação não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO NÃO CARACTERIZADA. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTANCIA ANULADA. Não caracterizada a nulidade do lançamento, anula-se o processo desde a decisão de primeira instância, inclusive, com devolução instância a quo para que aprecie a impugnação. Recurso de ofício provido." (Ac. 203-09785) preliminar de nulidade por erro de sujeito passivo deve ser indeferida, pois VERMENT, SETERP e EPFOR- eram inoperantes - exceto no tocante a realização das operações societárias - quando foram incorporadas pela PROJECTUS (fl. 354), de forma que a receita omitida somente poderia ser desta proveniente, ao passo que o ganho de capital foi apontado em relação ao resgate de ações realizado pela SETERP (fl. 359).

A preliminar de nulidade por violação do art. 142 do CTN deve ser indeferida pois, exceto no que diz respeito a autoridade administrativa como agente competente para efetuar o lançamento, todos os demais aspectos do dispositivo dizem respeito apenas ao mérito do lançamento. No caso, o agente - AFRFB - é competente. Preliminar indeferida.

Quanto as incongruências de datas, trata-se de alegação genérica, verificando-se, todavia, que há inúmeras discrepâncias de datas nos documentos apresentados. Preliminar indeferida.

Quanto a alegada nulidade por erro de momento de ocorrência do fato gerador, há que se dizer que tendo sido o IRPJ apurado por períodos trimestrais no ano-calendário de 2002, os fatos ocorridos entre julho e setembro têm 30/09/2002 como data do fato gerador, conforme consta no AI, a fl. 364. Preliminar indeferida.

São indeferidas as preliminares de nulidade por falta de intimação para os fins específicos de comprovação da origem e entrega dos recursos e de contestação da tributação das receitas legalmente não tributáveis decorrentes de equivalência patrimonial feridas, pois não há ampla defesa no curso da ação fiscal, visto que não há litígio instaurado, nos termos do Decreto n.º 70.235/72 e suas alterações:

"Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento." (grifou-se)

MÉRITO. PRESUNÇÃO.

Antes de adentrar o exame do mérito, propriamente dito, cabem algumas considerações a respeito de presunção, pois ao contrário do que diz a impugnante, nada impede a utilização da presunção humana ou simples como meio de

prova, pois é um dos meios de prova admitidos em direito, a teor do CPC, instituído pela Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973:

"Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa."

O antigo CC (Lei n.º 3.071, de 1º de janeiro de 1916) era explícito:

"Art. 136. Os atos jurídicos, a que se não impõe forma especial, poderão provar-se mediante:

I - confissão;

II - atos processados em juízo;

III - documentos públicos ou particulares;

IV - testemunhas;

V - presunção;

VI - exames e vistorias;

VII - arbitramento." (grifou-se)

Assim como o novo Código Civil, instituído pela Lei n.º 10.406, de 10/01/2002, que entrou em vigor em 10/01/2003:

"Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante:

I - confissão;

II - documento;

III - testemunha;

IV - presunção;

V - perícia." (grifou-se)

Ou seja: a presunção é um meio válido de prova, pois prova, por definição, e a "demonstração da existência ou da veracidade daquilo que se alega como fundamento do direito que se defende ou que se contesta" (apud De Plácido e Silva - Vocabulário jurídico).

A presunção, de acordo com o Código Civil, é um dos meios de prova, e portanto, por sua vez, admite prova em contrário, que pode se dar, também, por todos os meios admitidos em Direito.

Gilberto de Ulhõa Canto, em "Presunções no Direito Tributário", ensina: i "Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse

mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexo causal lógico que o liga aos dados antecedentes." (grifou-se)

Paulo Celso B. Bonilha, em seu livro "Da Prova no Processo Administrativo Tributário" Ed. Dialética, 2ª ed., 1997, pág. 82, 92 e 106, ensina que no direito administrativo tributário é permitido, em princípio, todo meio de prova, uma vez que não há limitação expressa, ressaltando que predominam a prova documental, a pericial e a indiciária. Pois é exatamente a associação da primeira com a última que permite concluir a respeito da existência ou não de omissão de receita:

"Com vistas aos meios de prova admitidos no ordenamento jurídico, a questão que exsurge, desde logo, no estudo do tema do processo administrativo tributário, consubstancia-se na indagação sobre se todos os meios de prova são admitidos na fase contenciosa administrativa.

Esclareça-se, inicialmente, com relação aos meios de prova do processo administrativo, que traço predominante é o da amplitude da utilização desses meios. Eis o magistério de Augustin A. Godillo:

'No processo administrativo tributário também não existe limitação expressa, nem há razão para adotar-se posição discrepante: positiva, assim, a resposta à indagação inicial. E de se observar, todavia, que, no processo administrativo tributário, por sua feição peculiar, predominam, substancialmente, a prova documental, a prova pericial e a prova indiciária, não se utilizando, sendo acidentalmente, a prova testemunhal e a inspeção ocular da autoridade julgadora. Limitada também é a função probatória da confissão.'

Alberto Xavier, em "Do lançamento. Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário", Ed. Forense, 2ª ed., 1998, pág. 133, ao tratar das PRESUNÇÕES E DA VERDADE MATERIAL, assim se pronuncia:

"A questão está em saber se os métodos probatórios indiciários, aí aonde são autorizados a intervir, são, em si mesmo, compatíveis com o princípio da verdade material.

Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. E certo que ela

não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou a prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indicio e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substituta) prevista na lei: só que a verdade material se obtém de modo direto e nos quadros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções e juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade." (grifou-se)

Nesse sentido, transcreve-se lição de Moacyr Amaral Santos, que assim leciona, em "Primeiras Linhas de Direito Processual Civil":

" ... Conquanto seja o juiz livre na formação de seu convencimento, fundado nas presunções que extrair, andará sempre com elogiável prudência se considerá-las nos seus caracteres de gravidade, precisão e concordância antes de dar-se por convencido. A delicadeza da prova por suas presunções de homem recomenda ao juiz valer-se do critério, aconselhado pela doutrina, acolhida por várias legislações e calcado em experiência milenária de estabelecer convicção quando as presunções sejam graves, precisas, concordantes: graves, isto é, geradoras de probabilidade com eficácia de criar convicção; precisas, no sentido de se não prestarem a dúvidas ou contradições lógicas; concordantes, ou seja, convergentes para o mesmo resultado." (grifou-se)

Veja-se a jurisprudência administrativa:

MEIOS DE PROVA (EX.86/7) - A omissão de receitas, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador (Ac. 1º CC 105-4.032/90 - DO 14/09/90).

OMISSÃO DE RECEITAS (MEIOS DE PROVA) (EX. 85/6) - A ausência de contabilização de receitas caracteriza o ilícito fiscal e justifica o lançamento de ofício sobre as parcelas subtraídas ao crivo do imposto. A omissão de receitas, quando a sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos no Direito, inclusive presuntiva com base em

indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador (Ac. 1º CC 105-4.152/90 - DO 14/09/90).

VENDAS OMITIDAS (EX. 88) - A prova da omissão de receitas, quando não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos no Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador (Ac. 1º CC 105-3.350/89 - Resenha Tributária, IR - Jurisprudência Administrativa 12.7, pág. 245).

OMISSÃO DE RECEITAS - Para a sua apuração, o Fisco não sofre qualquer restrição (art. 174 do RIR/80); detectada a omissão, dever á ser adicionada ao lucro líquido do exercício (art. 387, II, do RIR/80). Até prova em contrário, presume-se que os custos da receita omitida foram imputados receita contabilizada; em consequência, a receita bruta no caso é igual ao lucro (Ac. 1º CC 102-24.027 e 24.028/89 - DO 06/06/90)." (grifou-se)

Portanto, nada impede a utilização da presunção humana como meio de prova.

MEIOS DE PROVA (EX.86/7) - A omissão de receitas, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador (Ac. 1º CC 105-4.032/90 - DO 14/09/90).

OMISSÃO DE RECEITAS (MEIOS DE PROVA) (EX. 85/6) - A ausência de contabilização de receitas caracteriza o ilícito fiscal e justifica o lançamento de ofício sobre as parcelas subtraídas ao crivo do imposto. A omissão de receitas, quando a sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos no Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador (Ac. 1º CC 105-4.152/90 - DO 14/09/90).

VENDAS OMITIDAS (EX. 88) - A prova da omissão de receitas, quando não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos no Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador (Ac. 1º CC 105-3.350/89 - Resenha Tributária, IR - Jurisprudência Administrativa 12.7, pág. 245).

OMISSÃO DE RECEITAS - Para a sua apuração, o Fisco não sofre qualquer restrição (art. 174 do RIR/80); detectada a omissão, dever á ser adicionada ao lucro líquido do exercício (art. 387, II, do RIR/80). Até prova em contrário, presume-se que os custos da receita omitida foram imputados receita contabilizada; em consequência, a

receita bruta no caso é igual ao lucro (Ac. 1º CC 102-24.027 e 24.028/89 - DO 06/06/90)." (grifou-se)

Portanto, nada impede a utilização da presunção humana como meio de prova.

Assim, nos termos da faculdade permitida pelo RICARF, no que se referem as preliminares aduzidas em sede recursal, as quais são meras repetições dos argumentos colacionados em sede de Impugnação, entendo que a decisão recorrida deva ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Não há que se falar em violação do devido processo legal, certo que ao recorrente foram e estão sendo asseguradas todas as formas de defesa previstas na legislação. Ademais, nos termos do TVF, foram consideradas como simuladas as operações apresentadas no papel, as quais tiveram por objetivo criar um lastro falso para receitas operacionais omitidas do Fisco pela PROJECTUS. Portanto, tributada foi a PROJECTUS por omissão de receitas operacionais (fato dissimulado), tendo sido considerada simulada a reorganização societária. Não haveria o que se falar em ilegitimidade passiva.

No que se refere à alegação de decadência, estando clara a ocorrência de uma sequência de operações simuladas dolosamente, face à complexidade e ordem lógica das operações, o prazo decadencial não tem como se desvencilhar do art. 173, I, do CTN.

Por sua vez, quanto à alegada impossibilidade de presunção, a existência de previsão legal, impede o acolhimento da alegação recursal, mormente em razão de não caber ao CARF apreciar alegações de inconstitucionalidade.

Assim, no que se referem às alegações preliminares, nego provimento ao Recurso, razão pela qual proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida neste particular.

Passo à análise de mérito.

Inicialmente cumpre ressaltar que quanto às razões de decidir, acompanho integralmente a decisão recorrida.

No meu ponto de vista, está absolutamente claro o intuito doloso na realização de uma série orquestrada de operações societárias sem qualquer substrato material.

Tratam-se de operações milionárias, realizadas com empresas não operacionais.

Os sócios da empresa acima qualificada promoveram, no espaço de tempo que vai de 22/07/2002 a 28/08/2002, um "planejamento tributário" para que houvesse significativo incremento no Patrimônio Líquido da INCORPORADORA sem que o dito incremento sofresse incidência da tributação federal.

Assim, usando três empresas por eles adquiridas em 22/07/2002 fizeram sucessivas alterações contratuais que lhes permitiram fazer um aporte de capital no montante R\$ 12.296.268,25 (doze milhões duzentos e noventa e seis mil duzentos e sessenta e oito reais e vinte e cinco centavos).

A SERTEP DO BRASIL LTDA, VERMENT DO BRASIL LTDA e a EPFOR DO BRASIL LTDA iniciaram suas atividades em 02.01.2002, todas tendo como sócios Carlos Eduardo Fracolla de Miranda e Elaine Serra Melo Fernandes da Silva e capital social de R\$ 200,00 (duzentos reais), a ser integralizado no prazo de um ano, tendo idêntico objeto social, e mesmo endereço.

Ressalte-se ainda que as empresas nunca foram ativas ou tiveram faturamento, não possuíam bens de ativo e, sequer, conta bancária.

Em 22.07.2002, foi feita alteração contratual, em todas as empresas, para retirada dos sócios, todas tendo como sócios Carlos Eduardo Fracolla de Miranda e Elaine Serra Melo Fernandes da Silva com a transferência de suas quotas para os sócios da Projectus Consultoria Ltda.: Alexandre Grain de Carvalho, Marcio Alberto Cancellara, Marcio Vaz Ferreira Ramos, sem qualquer modificação no capital social.

Em 19/07/2002 é distribuído aos sócios o montante de R\$ 1.850.000,00 de lucros acumulados os quais resolvem reinvestir este valor no capital da empresa passando, portanto, seu capital de R\$ 402.000,00 (quatrocentos e dois mil reais) para R\$ 2.252.000,00 (dois milhões duzentos e cinquenta e dois mil reais), conforme décima quinta alteração e consolidação do contrato social da Projectus Consultoria Ltda, datada de 19/07/2002.

Conforme ata da assembléia geral extraordinária, datada de 31/07/2007, os sócios da empresa resolveram: (i) aumentar o capital em valor equivalente a R\$ 2.019.093,00 sendo o aporte de capital representado pela totalidade das quotas representativas do capital social da Projectus Consultoria Ltda; (ii) transformar a sociedade empresária Verment do Brasil de sociedade por quotas de responsabilidade limitada em sociedade ações, passando a se denominar VERMENT DO BRASIL S/A.

Em 15/08/2002, os sócios da Sertep resolvem elevar seu capital de R\$200,00 para "R\$ 2.019.093,00. O capital, neste ato, foi totalmente subscrito e integralizado pelos quotistas com bens representados por 2.019.093 ações ordinárias nominativas representativas do capital social da Verment do Brasil S/A.

Apenas 7 dias depois, conforme ata da assembléia geral extraordinária da Verment do Brasil S/A, datada de 22/08/2002, os acionistas resolvem: (i) criar classes diferenciadas de ações ordinárias, isto é, classes "A" e "B"; (ii) aprovar aumento de capital da sociedade; (iii) deliberar sobre alteração do valor nominal das ações da companhia.

Restou aprovado o aumento do capital social mediante a emissão de 865.325 (oitocentas e sessenta e cinco mil trezentas e vinte e cinco), novas ações classe "B", com valor nominal de R\$ 1,00 (um real), cada uma, pelo preço de emissão de R\$ 14,21 (quatorze reais e vinte e um centavos), valor este fundamentado em laudo próprio de lavra da Padrão Consultoria Ltda. com base em expectativa dos resultados futuros da sociedade empresária Projectus Consultoria Ltda.

A acionista Sertep do Brasil Ltda. renuncia ao direito de preferência na subscrição das novas ações emitidas e o aumento de capital foi inteiramente subscrito e integralizado, inclusive quanto ao ágio no valor de R\$ 13,21 (treze reais e vinte e um centavos), por ação, pela sociedade empresária EPFOR DO BRASIL LTDA, que adquiriu as ações através de promissória.

Assim, o total do aporte de capital feito pela EPFOR do Brasil Ltda., em 22/08/2002, foi de R\$ 12.296.268,00 (doze milhões duzentos e noventa e seis mil duzentos e sessenta e oito reais), conforme consta na ata citada.

Em seguida, conforme ata da assembléia geral extraordinária datada de 26/08/2002, os sócios da VERMENT decidem: (i) resgatar a totalidade das ações classe "A" de titularidade da acionista SERTEP DO BRASIL LTDA mediante a redução da conta sob a rubrica "Reserva de Capital", no valor de R\$ 10.019.093,00 (dez milhões dezanove mil e noventa e três reais); (ii) o valor do resgate foi creditado pela companhia à acionista Sertep

que, conforme consta na nesta ata deu "ampla geral e irrevogável quitação para nada mais reclamar a qualquer tempo, seja a que titulo for".

Formulado 2 dias depois, protocolo e justificação de Motivos de Incorporação, datado de 28/08/2002, informa que a Projectus Consultoria Ltda. irá incorporar as sociedades empresárias: (i) SERTEP DO BRASIL LTDA; (ii) EPFOR DO BRASIL LTDA; (iii) VERMENT DO BRASIL S/A.

Os peritos que verificaram e avaliaram o patrimônio líquido das incorporadas a ser vertido e elaboraram os competentes laudos de avaliação constatando como acervo líquido a ser incorporado tem os seguintes valores: SERTEP DO BRASIL LTDA. – R\$ 10.019.093,00; EPFOR DO BRASIL LTDA R\$ 0,00 VERMENT DO BRASIL S/A. – R\$ 4.296.268,00.

De todo o exposto constata-se que o aporte de capital, formado com nota promissória no montante de R\$ 12.296.268,00 (doze milhões duzentos e noventa e seis mil duzentos e sessenta e oito reais), em 22/08/2002, tido como feito pela sociedade empresária EPFOR DO BRASIL LTDA. sociedade esta com capital a integralizar de R\$ 200,00 (duzentos reais), sem que fosse tomado qualquer empréstimo ou financiamento, provado com documentação válida perante terceiros bem como sem que fosse devidamente comprovada a efetividade da entrega e a origem do numerário através de documentação hábil.

Ora, concordo inteiramente com os argumentos aduzidos pela decisão recorrida no sentido de que toda a operação foi absolutamente simulada, entretanto, divirjo das suas conclusões, vez que, no meu entender, toda essa operação aritmeticamente simulada, foi engendrada com a finalidade de gerar o aproveitamento indevido de ágio, cujo lançamento é objeto de outro lançamento fiscal.

De fato, diante da insuficiência da documentação apresentada perante a fiscalização, bem como sequer a existência física da "notável" nota promissória, não teria o autuante outro caminho senão o de presumir a omissão de receitas e conseqüente ganho de capital.

Ademais, a própria irregularidade da avaliação levada a termo pela Padrão Consultoria também invalidaria materialmente a operação, vez que ela se iniciou antes mesmo da seqüência de atos societários antes mesmo da sua conclusão.

Ainda, por mais que uma nota promissória se constitua em título de crédito que corresponda a quantia em dinheiro, muito pertinente foi a interpretação da DRJ sobre a necessidade de avaliar o seu valor de mercado, ainda mais tendo sido emitida por empresa sem qualquer lastro financeiro, e diante de toda a confusão empresarial levada a cabo pelo grupo econômico.

Ressalte-se novamente que, das empresas que foram parte da operação societária apenas a Projectus era operacional.

Nesse sentido, muito bem expôs a decisão recorrida:

Portanto, ou a integralização foi feita em dinheiro, como diz a fiscalização, e não em nota promissória, como diz a impugnante, ou foi feita de forma contrária à lei, e portanto, sem qualquer validade, inclusive perante o Fisco, o que vale dizer que, nesta segunda hipótese, simplesmente não teria havido essa integralização de capital.

E segue:

quanto ao motivo sério e importante para a simulação - ou seja, qual foi a causa do engano, qual foi o interesse que levou as partes a mascarar um negócio (aumento do patrimônio líquido) sob uma forma diferente ("reorganização societária")? - a própria impugnante diz que precisava de um patrimônio líquido maior para poder participar de certas licitações; ora, o aumento de capital feito diretamente com receitas omitidas constitui procedimento arriscado que pode resultar em elevado débito tributário; não se questiona aqui a vontade das partes de transferir participações societárias e nem a de aumentar o capital, mas, sim, a de aumentar o capital com receitas omitidas, disfarçando o referido aumento em nota promissória, para dar, assim, uma aparência de legitimidade a esse aumento, com vistas ao não questionamento da origem e da efetividade da entrega dos recursos; o disfarce está caracterizado pelo fato de a nota promissória não ter sido avaliada, procedimento que configura fraude a lei; a simulação deve ser entendida como a ocorrência de ato jurídico em que a vontade nele manifestada não corresponde A. real vontade das partes; em outras palavras: a vontade de efetuar uma reorganização societária não era real, mas, sim, a de aumentar o patrimônio líquido, contornando a necessidade de um aporte de recursos legítimos e aproveitando-se dos dispositivos de equivalência patrimonial para evitar a tributação;

3 - quanto à. conduta das partes, resta claro que as incorporações ao final da "reorganização societária", pela própria impugnante, mostram que as posições nas participações societárias anteriores às incorporações representavam apenas jogos de formas jurídicas, pois ao final do processo de "reorganização societária" tudo estava exatamente como antes, salvo pelo aumento de R\$ 8.000.000,00 no ativo diferido com aumento idêntico no patrimônio líquido da impugnante; ou seja: o final do processo mostra que não houve consonância entre os acordos anteriores e o acordo final, havendo, portanto, tal discrepância que é indicio do grave descompasso entre a vontade real (aumento de patrimônio líquido) e a vontade manifestada ("reorganização societária");

Assim, como se vê, o presente lançamento se funda na simulação dolosa das operações societárias para mascarar o real interesse da Recorrente, qual seja, o de aumentar o seu patrimônio líquido com o aporte de recursos em dinheiro de origem não contabilizada, o que gerou o lançamento relativo à omissão de receitas e conseqüente ganho de capital.

Ocorre que, após a diligência às fls. 7.704/7.709 (4ª parte), o agente fiscal diligente concluiu que: - *"com base nos documentos apresentados, e após análise dos livros diários e dos extratos bancários relativos ao ano de 2012, esclareço não se constatar o ingresso em dinheiro de R\$ 12.296.268,00 nas contas da Projectus Consultoria LTDA"*.

Assim, afastada a presunção de omissão, e restando comprovada a ausência do ingresso dos recursos financeiros tidos por omitidos, o presente lançamento não se sustenta.

Isto não significa validar as operações realizadas pela Recorrente, pelo contrário, estou convicto de que toda a sucessão de operações não se passou de uma simulação, não possuem validade jurídica perante o Fisco e, por conseguinte, deverão ter consequências fiscais em relação ao indevido ágio gerado.

Entretanto, o presente lançamento foi fundado no aporte de recursos não contabilizados e, restando comprovado que não houve movimentação financeira não há como ser mantido.

Assim, a suposta integralização foi feita de forma contrária à lei, e portanto, sem qualquer validade, inclusive perante o Fisco, o que vale dizer que simplesmente não ocorreu essa integralização de capital.

Por sua vez, não havendo pagamento, também não há o que se falar em conseqüente ganho de capital, trata-se de decorrência lógica.

Assim, dou provimento ao Recurso Voluntário para julgar insubsistente o presente lançamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva