



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

Processo nº 19515.004164/2007-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.070 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2017
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente NESLIP S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

IRPJ/CSLL. DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO.

O direito de praticar o ato de lançamento, quanto da ocorrência de simulação, extingue-se após 5 anos, sendo o termo inicial de contagem do prazo o primeiro dia exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma do art. 173, parágrafo único do CTN.

SIMULAÇÃO. CARACTERÍSTICAS.

A simulação é caracterizada pela divergência entre a exteriorização dos atos formalmente praticados e a vontade, a intenção, desejada. Na simulação, os atos praticados pelas partes são desejados apenas na sua forma, mas materialmente deseja-se outro resultado. Na simulação, é irrelevante que os atos formais praticados publicamente sejam lícitos, pois esse fato não influi no cerne da definição de simulação, que é a divergência entre exteriorização e vontade.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. SIMULAÇÃO.

Caracterizando-se que atos praticados em sequência, com utilização de transformação da forma de constituição de sociedades, aumento de capital com ágio, atos sucessivos num curto espaço de tempo, denotam a divergência entre exteriorização dos atos praticados com a vontade real, descaracterizando a operação como a de um planejamento tributário lícito, e que levam ao não oferecimento à tributação do ganho de capital ocorrido, mantém-se a autuação realizada.

GLOSA DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS. IMPROCEDÊNCIA.

Descabe a glosa de despesas consideradas desnecessárias quando se comprova que as mesmas estão vinculadas aos atos de alienação da participação societária, sendo gastos inerentes a esta atividade e necessários à sua realização.

MULTA ISOLADA, CONCOMITÂNCIA. ABSORÇÃO PELA MULTA DE OFÍCIO.

Comprovando-se que a multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa baseou-se nos mesmos atos que geraram a lavratura de multa de ofício, aplica-se a regra de imputação penal da consunção pela qual a multa da penalidade menor (isolada) fica absorvida pela maior (de ofício) até o limite desta. Comprova-se, no presente caso que a multa isolada foi integralmente absorvida pela multa de ofício

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Não há sentido em se aplicar multa qualificada quando o contribuinte agiu conforme pacífica jurisprudência do próprio Conselho de Contribuintes no momento da realização das operações. Aplicar a penalidade para um ato que à época da sua realização era compreendido como lícito desrespeita o princípio da segurança jurídica.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. NÃO CABIMENTO.

A contribuinte jamais escondeu o fato de a venda das ações ser o seu objetivo e de que essa venda foi estruturada da forma que lhe pareceu conveniente, em termos fiscais, respeitada não só a legislação, mas também a jurisprudência que prevalecia na esfera administrativa. O simples fato de ser acionista não pode lhe imputar responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, I do CTN.

CSLL. REFLEXOS DO LANÇAMENTO DO IRPJ.

Mantém-se os lançamentos reflexos da CSLL na mesma proporção dos lançamentos do IRPJ, tendo em vista que estes se referem a autuações que se refletem na apuração do lucro líquido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Preliminarmente, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso no que tange à alegação de decadência do lançamento da glosa das despesas com ágio. Vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva. Ainda em sede preliminar, por maioria de votos, negar provimento ao recurso no que pertine à alegação de decadência do lançamento das glosas de despesas consideradas não comprovadas. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva. No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso i) quanto à glosa das despesas com ágio; e ii) a tributação reflexa da CSLL; e dar provimento ao recurso para i) determinar a exclusão do lançamento do valor de R\$350.730.300,00; ii) cancelar a glosa das despesas consideradas desnecessárias pela Fiscalização; iii) afastar a aplicação da multa isolada. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso para i) afastar a qualificação da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Ailton Neves da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves; e ii) afastar a sujeição passiva solidária dos sócios da Autuada. Vencidos os Conselheiros Ailton Neves da Silva e Abel Nunes de Oliveira Neto. Designado o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva para redigir o voto vencedor. Participou do julgamento o Conselheiro Ailton Neves da Silva, para suprir a ausência do Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, que declarou-se impedido de votar.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves- Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto De Souza Goncalves (Presidente), Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino Da Silva, Abel Nunes De Oliveira Neto, Ailton Neves Da Silva, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo De Oliveira Barbosa

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração relativo a alienação de investimento avaliado pelo patrimônio líquido cujo ganho de capital não foi tributado. Referida irregularidade teria ocorrido no ano de 2002.

A base da autuação decorreu da análise da seguinte operação societária:

Com base nos elementos apresentados pela três empresas, ou seja, a FISCALIZADA e as empresas CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A – CNPJ 19.900.000/0001-76 e SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A – CNPJ 61.186.888/0001-93, **passamos a analisar os atos societários que deram suporte ao “Instrumento particular de ACORDO DE ASSOCIAÇÃO E INVESTIMENTO E OUTRAS AVENÇAS”, celebrado em 19 de março de 2002 entre: Cervejarias Kaiser S/A – CNPJ 28.295.442/0001-21; MXS do Brasil S/A – CNPJ 04.855.728/0001-56; Molson Inc. – Sociedade Canadense e Cervejarias Kaiser Brasil S/A – CNPJ 19.900.000/0001-76**, no qual, a Cervejarias Kaiser S/A aliena as ações/quotas das empresas constantes do referido acordo, conforme relacionado abaixo:

Empresa	Quantidade ações / quotas	Percentual participação do capital social
Cervejarias Kaiser Brasil S/A	107.634.244	43,37%
Cervejarias Kaiser Nordeste S/A	8.813.082	2,93%
Cervejarias Kaiser Pacatuba S/A	211	18,97%
Cervejarias Kaiser Goiás Ltda.	1	0,02%

O preço pago pela MXS do Brasil S/A foi de R\$ 1.135.033.529,63 em dinheiro e R\$ 350.730.300,00 em ações da Molson Inc., totalizando R\$ 1.485.763.829,63.

Em 17 de dezembro de 2001 foi constituída através do Instrumento Particular de Constituição, a empresa Z.W.S.P.V. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA – CNPJ 04.855.728/0001-56, com sede na Rua Pamplona n. 818 – 9º andar – parte – na Cidade de São Paulo/SP, com capital social de R\$ 500,00, cujo instrumento foi protocolizado na JUSCEP sob o n. 549881/01-3, tendo como quotistas os abaixo relacionados:

Quotistas:	Quant. Quotas	Valor – R\$
Jose Correia de Brito	450	450,00
Sueli de Fátima Ferretti	50	50,00
Total	500	500,00

Em 14 de março de 2002, ou seja, cinco dias antes do acordo acima, os sócios quotistas da Z.W.S.P.V. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA – CNPJ 04.855.728/0001-56 alteraram o contrato social, tomando as seguintes deliberações:

- 1) transformação da forma da sociedade, de sociedade de por quotas de responsabilidade limitada para sociedade anônima e por consequência o capital passou a ser dividido em 500 ações ordinárias;
- 2) alteração da denominação social para MXS do Brasil S/A
- 3) mudança da Sede social da Rua Pamplona 818 9º andar – parte para a Alameda Santos, n. 2335 – 11º andar
- 4) alteração do objeto social;
- 5) transferência das ações para a Molson e Carling O'KEEFE Breweries of Canadá Limited;
- 6) eleição da diretores: Luiz Leonardo Cantidiano Vernieri Ribeiro e Claudia Gottsfritz Gomes Martin; e
- 7) aprovação do estatuto social que dentre as outras clausulas consta autorização para compra da totalidade das ações detidas por Cervejarias Kaiser SA;

Quadro societário:

Acionistas:	Quant. Ações	Valor – R\$
Molson Inc.	450	450,00
Carlins O'KEEFE	50	50,00
Total	500	500,00

18 de março de 2002, ou seja, quatro dias após a alteração acima, na empresa Cervejarias Kaiser S/A — CNPJ 28.295.442/0001-21, em Assembléia Geral Extraordinária — AGE realizada às 08:00 horas, na qual foi apresentada e debatida a proposta de negocio com sociedade canadense Molson, foram aprovadas por unanimidade as deliberações:

- 1) Aprovar a aquisição pela sociedade, das ações detidas pela sua controlada Cervejarias Kaiser Brasil Ltda (KAISER BRASIL), na Cervejarias Kaiser Industria e Comercio S/A e a deliberação pela Sociedade em Reunião de Quotistas da KAISER BRASIL a ser realizada nesta data, no sentido de aprovar tal venda;
- 2) Aprova a cessão pela sociedade a KAISER BRASIL LTDA., de direitos de propriedade intelectual;
- 3) Aprovar a transformação da KAISER BRASIL LTDA em sociedade anônima;
- 4) Aprovar o aumento do capital na KAISER BRASIL LTDA em virtude da subscrição a **fh** ser efetuada pela Molson Inc, com integralização em moeda nacional e ativos;

- 5) Aprovar a quitação pela KAISER BRASIL LTDA de valores devidos a CERVEJARIA KAISER S A;
- 6) Aprovar a celebração pela diretoria da KAISER BRASIL LTDA, de todos os documentos necessários para aprovar e implementar a transação ora aprovada;
- 7) Aprovar a cessão, pela Sociedade à KAISER BRASIL LTDA de todos os documentos necessários para aprovar e implementar a transação ora aprovada;
- 8) Aprovar a celebração pela Diretoria da Sociedade, de todos os contratos e documentos necessários à implementação da transação ora aprovada, tais como: acordo de associação e investimento, com a conseqüente alienação, para a empresa do grupo Molson, das participações societárias detidas pela Sociedade; acordo de subscrição com conseqüente investimento da Sociedade no capital de empresa do grupo Molson, dentre outras deliberações.

Na mesma data (18 de março de 2002) na empresa Cervejarias Kaiser Brasil Ltda – CNPJ 19.900.000/0001-76, em Ata de Reunião de Quotistas realizada às 12:00 foram aprovadas as seguintes alterações do contrato social:

- 1) A empresa Cervejarias Kaiser Nordeste S/A transfere 01 quota do capital social para Francisco Miguel Alarcon;
- 2) Aprovar a celebração pela Sociedade de todo e qualquer contrato/documento relativo à cessão e transferência pela Cervejaria Kaiser S/A;
- 3) Autorizar a venda para a Cervejaria Kaiser S/A das ações detidas pela Sociedade na empresa Cervejarias Kaiser Ind e Comercio S/A;

Em função da cessão acima, a composição dos quotistas da Cervejarias Kaiser Brasil Ltda – CNPJ 19.900.000/0001-76 passaram a ser os seguintes:

Quotista / acionista:	Quant.quotas/ações:	Valor – R\$
Cervejaria Kaiser S A	107.634.244	107.634.244,00
Francisco Miguel Alarcon	1	1,00
TOTAL	107.634.245	107.634.245,00

Ato contínuo em 18 de março de 2002 na empresa Cervejarias Kaiser Brasil S/A (em fase de obtenção de NIRE em virtude de transformação de Ltda. em S.A. ocorrida nesta data) – CNPJ 19.900.000/0001-76, em Assembléia Geral Extraordinária realizada às 15:00 horas foram tomadas as seguintes deliberações:

- 1) Aprovar o aumento do capital social em R\$ 140.569.706,00 com emissão de 140.569.706 ações ordinárias, com **ágio** de 12,763 por ação **totalizando** a importância de **R\$ 1.794.047.072,00** (o capital social passou para R\$ 248.203.951,00);
- 2) Integralização pela Molson Inc do valor total de R\$ 1.934.616.777,87, sendo R\$ 1.700.882.177,87 em moeda e R\$ 233.734.600,00 de investimento na Bavaria S A;

Em decorrência das deliberações tomadas os acionistas da Cervejarias Kaiser Brasil S/A – CNPJ 19.900.000/0001-76 passaram a ser os seguintes:

Acionistas	Quantidade de ações	Valor – R\$
Cervejaria Kaiser S A	107.634.244	107.634.244,00
Francisco Miguel Alarcon	1	1,00
Molson Inc.	140.569.706	140.569.706,00
TOTAL	248.203.951	248.203.951,00

Com o aporte efetuado pela Molson Inc, integralizando 140.569.706 ações do capital social, o **percentual de participação** da Cervejarias Kaiser S/A- CNPJ 28.295.442/0001-21 na empresa Cervejarias Kaiser Brasil S/A – CNPJ 19.900.000/0001-76, **foi reduzido de 100% para 43,3652%.**

No dia seguinte, em 19 de março de 2002 é celebrado através de Instrumento Particular o ACORDO DE ASSOCIAÇÃO E INVESTIMENTO E OUTRAS AVENÇAS firmado entre: Cervejarias Kaiser S/A – CNPJ 28.295.442/0001-21; MXS do Brasil S/A – CNPJ 04.855.728/0001-56; Molson Inc. – Sociedade Canadense e Cervejarias Kaiser Brasil S/A – CNPJ 19.900.000/0001-76, no qual, a Cervejarias Kaiser S/A aliena as empresas constantes dos itens A, B, C, e D do referido acordo. O preço pago pela MXS do Brasil S/A foi de R\$ 1.135.033.529,63 em dinheiro e R\$ 350.730.300,00 em ações da Molson Inc., totalizando R\$ 1.485.763.829,63

Em 10 de abril de 2002 na empresa Cervejarias Kaiser S/A – CNPJ 28.295.442/0001-21, em Assembléia Geral Ordinária e Extraordinária – AGO/AGE realizada às 10:00 horas, foram tomadas as seguintes deliberações:

- 1) Aprovação sem ressalva do Relatório dos Administradores e as Demonstrações financeiras do exercício encerrado em 31 de dezembro de 2001;
- 2) Aprovação do lucro do exercício no montante de R\$ 168.488,24, após constituição da reserva legal (5%) no valor de R\$ 8.424,41, proposição de dividendos no valor de R\$ 40.015,96 e fechou líquido R\$ 120.047,87. Após estas movimentações o saldo de prejuízos acumulados será de R\$ 4.432.869,76;
- 3) Reeleição do Conselho de Administração, e seu Presidente Luiz Otávio Possas Gonçalves;
- 4) Alteração da denominação social para HOCABRA S/A;
- 5) Encerrar a filial de Jacaré;
- 6) Encerrar antecipadamente o exercício social do ano de 2002 para 10/04/2002;

Em 12 de abril de 2002, os acionistas da MXS DO BRASIL – CNPJ 04.855.728/0001-56, tomaram as seguintes deliberações:

- 1) Aprovar o aumento do capital social de R\$ 500,00 para R\$ 1.934.619.732,00, mediante a emissão de 1.934.619.232 novas ações ordinárias nominativas com valor unitário de R\$ 1,00 cada, subscritas e integralizadas pela Molson Inc. mediante transferência de 140.569.706 ações ordinárias de Cervejarias Kaiser Brasil S/A pelo valor de R\$ 1.934.619.732,00, ou seja, o valor pago pela Molson com o **ágio de R\$ 1.794.047.072,00**; e
- 2) Ratificar a escolha de PricewaterhouseCoopers para elaboração do laudo de avaliação, que avaliou as 140.569.706 ações da Cervejarias Kaiser Brasil S/A (CKBR) representativa de 56,6348% do capital social em R\$ 1.934.619.232,00 e o valor total da CKBR em R\$ 3.416 milhões.

Em 18 de março de 2002 na empresa Cervejarias Kaiser Brasil S/A – CNPJ 19.900.000/0001-76, em Assembléia Geral Extraordinária realizada às 10:00 horas, foram tomadas as seguintes deliberações:

- 1) aprovar a proposta de aumento do capital social da sociedade de R\$ 248.203.951,00 para R\$ 2.042.251.023,00, mediante a capitalização de Reserva de Capital (ágio), no valor de R\$ 1.794.047.072,00, sem emissão de novas ações;
- 2) alteração da estrutura administrativa da companhia, com a criação de um Conselho de Administração composto de 6(seis) membros e aumentar o número de diretores da companhia.

Em 30 de abril de 2002 na empresa Cervejarias Kaiser Brasil S/A – CNPJ 19.900.000/0001-76, em Assembléia Geral Extraordinária realizada às 15:00 horas foram tomadas as seguintes deliberações:

- 1) Aprovar o protocolo de incorporação e justificação firmado com Cervejarias Kaiser Pacatuba;
- 2) Ratificar a indicação dos peritos para elaboração do laudo;
- 3) Aprovar o laudo que indicou ser de R\$ 1.244.382.320,56 o patrimônio líquido da Cervejarias Kaiser Pacatuba;
- 4) Em decorrência da incorporação o capital social passou de R\$ 2.042.251.230,00 para R\$ 3.286.633.661,20, ou seja, aumento de R\$ 1.244.382.638,20;
- 5) O valor do investimento totalizava R\$ 1.444.960.525,65;
- 6) Reduzir o capital social de R\$ 3.286.633.661,20 para R\$ 1.841.673.135,55, ou seja, redução equivalente a R\$ 1.444.960.525,65, permanecendo inalterado a quantidade de ações;

O investimento da empresa Cervejarias Kaiser S/A-CNPJ 28.295.442/0001-21, na empresa Cervejarias Kaiser Brasil S/A – CNPJ 19.900.000/0001-76, estava sujeito à avaliação pelo método da equivalência patrimonial e, efetuou-se os seguintes lançamentos contábeis para fins de apuração do ganho de capital:

- 1) em 18/03/2002 como equivalência patrimonial, foi debitada a conta 131003 - investimento e creditada a conta 421201 – resultado de equivalência (Cervejarias Kaiser Brasil Ltda), pelo valor de R\$ 746.719.308,54, conforme demonstrativos de lançamentos contábeis e cópia do razão das contas envolvidas anexas;
- 2) em 18/03/2002 registrou-se a compra das ações do capital da Molson Inc. pelo valor de R\$ 350.730.300,00, debitando a conta 131012 – Molson Inc, conforme demonstrativos de lançamentos contábeis e cópia do razão das contas envolvidas anexas;
- 3) em 18/03/2002 baixou-se o investimento e lançou-se na conta 423001 - ganho de alienação de investimentos a importância de R\$ 571.764.878,37, como ganho de capital, conforme demonstrativos de lançamentos contábeis e cópia do razão das contas envolvidas anexas;
- 4) em 31/03/2002 estornou-se da conta 423001 – ganho de alienação de investimentos a importância de R\$ 350.730.300,00, conforme demonstrativos de lançamentos contábeis e cópia do razão das contas envolvidas anexas;
- 5) esta contabilização resultou no ganho de capital tributado de R\$ 221.034.578,37 (R\$ 571.764.878,37 menos R\$ 350.730.300,00).

O lançamento da receita equivalência patrimonial no valor de R\$ 746.719.308,54, foi calculado sobre o patrimônio líquido da Cervejarias Kaiser Brasil S/A, que inclui a importância de R\$ 1.794.047.072,00 referente ao ágio na emissão de ações pago pela Molson, distorcendo o resultado fiscal da alienação do investimento, pois, o ganho de capital foi reduzido indevidamente.

O efeito do ágio na emissão de ações, que está embutido na receita de equivalência patrimonial é de R\$ 777.992.861,50 (R\$ 1.794.047.071,87 x 43,3652%), conforme demonstrado abaixo:

Receita de equivalência patrimonial contabilizada	(R\$ 746.719.308,54)
43,3652% sobre ágio no patrimônio da emp Cervejarias Kaiser Brasil	R\$ 777.992.100,81
Despesa de equivalência patrimonial calculada	R\$ 31.272.792,27

O estorno da importância de R\$ 350.730.300,00 da conta de receita de alienação de investimentos, o qual foi utilizado para compra de ações da Molson Inc. é improcedente, devendo compor o resultado fiscal para fins de tributação.

O ganho de capital a ser tributado é de R\$ 1.128.722.400,81, conforme demonstrado abaixo:

Parcela do ágio contabilizada indevidamente como receita de equivalência patrimonial	R\$ 777.992.100,81
Resultado na venda de participação na empresa Cervejarias Kaiser Brasil S/A contabilizada	R\$ 571.764.878,37
Total do ganho de capital	R\$ 1.349.756.979,18
Ganho de capital já tributado	-R\$ 221.034.578,37
Ganho de capital não tributado	R\$ 1.128.722.400,81

Depois de todo este histórico de operações, assim conclui o fiscal sobre os atos praticados.

Estamos diante de atos jurídicos simulados que macularam a vontade, com o intuito de reduzir a base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro e da contribuição social sobre o lucro líquido, através de criação de empresa (MXS DO BRASIL que foi constituída com capital de R\$ 500,00); transformar de sociedade limitada em sociedade anônima (Cervejarias Kaiser Brasil); emitir de ações com ágio em valor desproporcional (a Molson pagou ágio equivalente à quase 10 vezes o patrimônio líquido da empresa Cervejarias Kaiser Brasil); contabilizar como receita de equivalência patrimonial ganho de capital, dentre outros atos praticados, conforme elementos acostados ao presente termo. Cabe salientar que a vontade dos proprietários da empresa Cervejarias Kaiser Brasil – CNPJ 19.900.000/0001-76 foi de vender e, assim o fizeram, bastando atentar para a proximidade das datas, velocidade incomum num negócio de tal monta.

A alienação pela pessoa jurídica de ações com resultado positivo, ou seja, lucro, será necessariamente computado ao resultado do exercício para fins de tributação, independentemente que esta se faça sob a forma de venda, troca por outros bens de mesma natureza ou ainda permuta por outras ações (PN n. 504/71).

O Código Civil dispõe em seu art. 533 que, aplicam-se a troca às disposições referentes à compra e venda, isto significa dizer que na permuta ocorrem duas operações, ou seja, uma de venda e uma de compra.

DIANTE DO EXPOSTO, CONCLUÍMOS QUE O GANHO DE CAPITAL SOBRE A ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO FOI TRIBUTADO A MENOR EM R\$ 1.128.722.400,81.

Da análise realizada, o fiscal realizou o lançamento do IRPJ devido sobre o ganho de capital não tributado.

SIMULAÇÃO

Além disso, entendeu ter ocorrido a simulação de atos com vistas a evitar a incidência tributária conforme as seguintes palavras:

1) Aquisição injustificável - a Molson Inc adquire a Z.W.S.P.V., empresa recém criada, com pequeno capital, sem nenhum fundo de comércio que justificasse a sua aquisição e com alteração da denominação social, ou seja, nem mesmo uma marca para justificar tal interesse.

*2) Ato contínuo, cinco dias após celebra um **ACORDO DE ASSOCIAÇÃO E INVESTIMENTO E OUTRAS AVENÇAS** onde adquire diversas empresas, culminando com o aporte de valor pela Molson Inc no capital social da Cervejarias Kaiser Brasil S/A, fato este que reduziu o percentual de participação da Cervejarias Kaiser S/A, tinha como objetivo principal a distorção do resultado fiscal na alienação do investimento, ocultando parcela do ganho, conforme demonstrado acima.*

3) Prazo — da constituição da Z.W.S.P.V. (17/12/01) até o acordo acima celebrado (19/03/02) transcorreram apenas 3 meses e dois dias, configurando que já havia intenção pretérita da aquisição daqueles ativos, visto que uma operação desta monta não se realiza do dia para noite.

4) Diversas alterações nas empresas — transformações de Ltda em S/A e vice-versa — alteração de denominação social, transferência de local, incorporações, reduções de capital social, foram alguns dos subterfúgios utilizados para dificultar a análise pela fiscalização desta operação engendrada entre os participantes.

RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA

Para completar, em razão da atuação de diversos agente na realização no negócio tido por simulado, o fiscal, depois de reapresentar os atos negociais praticado, entendeu por estabelecer a responsabilização solidária dos seguintes agentes e consoante as normas legais indicadas no TVF também descritas.:

Em função dos fatos narrados neste Termo de Verificação, a responsabilidade pelo lançamento do tributo estende-se aos sócios quotistas abaixo relacionados:

CNPJ	Quotistas:
01.612.795/0001-51	Brasal Refrigerantes S A
45.997.418/0001-53	Coca-Cola Indústrias Ltda
28.052.082/0001-37	Heineken Latin América Ltda.
Cpf 195.206.728-69	Heineken International BV (procurador: Arthur Ribeiro Vinau)
40.441.792/0001-54	Kaik Participações Ltda
68.417.955/0001-82	KSP Participações Ltda
03.380.763/0001-01	Refrescos Bandeirantes Ind e Com Ltda
03.214.780/0001-60	Refrigerantes do Noroeste S A
66.410.341/0001-43	TILPAR – Til Participações S A

O Regulamento do Imposto de Renda vigente, RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, de 29 de março de 1999, que disciplina as normas de fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Física, do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e outros tributos internos, dispõe:

Art. 208. A pessoa física ou jurídica que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelo imposto, relativo ao fundo ou estabelecimento adquirido, devido até a data do ato (Lei nº 5.172, de 1966, art. 133):

I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Art. 209. O disposto neste Capítulo aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nele referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data (Lei nº 5.172, de 1966, art. 129).

MULTA QUALIFICADA

Foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150% com base na simulação constatada e nos seguintes dizeres:

*A multa de ofício é qualificada tendo em vista os atos simulados, de acordo com o disposto no artigo 44, inciso II, da Lei n. 9430/94, que foi consolidado no art. 957, inciso II, do RIR/99, tendo em vista que a intenção das partes foi claramente a alienação das empresas envolvidas com a redução do ganho de capital através da simulação praticada pelos atos elaborados quase que simultaneamente, em decisões com lapso de horas apenas, tudo para convergir a vontade real das partes, **estando inequivocamente caracterizada a simulação dos atos**, que embora legais, tiveram a função de distorcer o resultado final que se daria naturalmente caso as partes não engendrassem elaborado planejamento.*

LANÇAMENTO DA CSLL

Em decorrência de tudo foi lavrado auto de infração reflexo da CSLL

Ato contínuo foi emitido outro termo de verificação fiscal, agora às fls. 338/343, no qual foram efetuados outros lançamentos agora relativos aos seguintes itens:

Vencido o prazo nesta data, ou seja, dia 17/12/2007, NÃO TENDO O CONTRIBUINTE ATENDIDO A INTIMAÇÃO FISCAL, analisamos os itens solicitados na mesma com base nos elementos apresentados até o momento e, constatamos que os itens 1 e 2 foram adicionados na apuração do lucro real. Quanto ao montante de R\$ 29.512.401,58 (item 3 da intimação fiscal) contabilizado na conta contábil 422.012 – DESPESAS EXTRAORDINÁRIAS, estamos tributando em virtude da NÃO comprovação das despesas contabilizadas.

Em decorrência do exposto acima, estamos procedendo ao lançamento de ofício das DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

II - DO ENQUADRAMENTO LEGAL.

O contribuinte infringiu os artigos 246; 247; 248; 249, inciso I; 251 e parágrafo único; 264; 290; 299, e 300 do RIR/99, Regulamento do Imposto de Renda, de acordo com o DECRETO Nº 3.000, de 26 de março de 1999.

III – DA BASE DE CALCULO

O valor tributável e o período de apuração estão demonstrados abaixo:

Período de apuração	Valor tributável
02/2002	971.720,00
03/2002	28.474.461,87
04/2002	66.219,71
TOTAL	29.512.401,58

IV - DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA **Contribuição Social sobre o Lucro**

A importância de R\$ 29.512.401,58, lançada ao resultado como despesas extraordinárias no ano calendário de 2002 sem a documentação hábil e idônea, traduz em **GLOSA DE DESPESAS**, para fins de apuração da base de cálculo da contribuição social, cabendo no caso, a tributação reflexa prevista no Artigo 2º e seus parágrafos, da Lei 7.689/88; Artigo 19 da Lei n.º 9.249/95; Artigo 1º da Lei n.º 9.316/96; e Artigo 28 da Lei n.º 9.430/96; Artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições.

MULTA ISOLADA

Finalmente foi emitida multa isolada em relação aos valores não integralmente pagos por estimativa decorrentes dos valores lançados.

**I – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE ESTIMADA –
MULTA ISOLADA****A – DOS FATOS**

O contribuinte acima identificado deixou de efetuar o recolhimento do IRPJ, devido com base no balanço/balancete para fins de suspensão ou redução no mês de março de 2002, tendo em vista que deixou de oferecer a tributação integralmente o ganho de capital auferido na alienação de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, bem como de despesas extraordinárias não comprovadas, conforme demonstrativo anexo ao presente termo.

Em decorrência do exposto acima, estamos procedendo ao lançamento de ofício da MULTA ISOLADA sobre o IRPJ devido a título de estimativa mensal, não recolhido e nem declarado em DCTF.

II – DO ENQUADRAMENTO LEGAL

O contribuinte infringiu os 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66.

Assim, foi lavrado auto de multa isolada relativo aos meses de fevereiro, março e abril de 2002.

Cientificado da autuação o contribuinte apresentou recursos voluntários contra os lançamentos mediante petições de fls. 424, 1338 e 1369.

Os contribuintes cientificados por sujeição passiva apresentaram impugnação conforme listagem abaixo

KSP Participações Ltda - Fls. 403

Brasal Refrigerantes S/A - Fls. 516

Heineken International B.V. - Fls. 556

Heineken Latin America Ltda - Fls. 733

Coca-cola Indústrias Ltda - Fls. 892

TILPAR - Til Participações S.A. - Fls. 927

Refrigerantes do Noroeste S/A - Fls. 993

Heineken International B.V. - Fls. 1468

Brasal Refrigerantes S/A - Fls. 1426

Heineken Latin America Ltda - Fls. 1644

TILPAR - Til Participações S.A. - Fls. 2083

Coca-cola Indústrias Ltda - Fls. 2106

KAIK Participações Ltda - Fls. 2174

Da análise das impugnações resultou a seguinte decisão emitida pela Delegacia de Julgamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

IRPJ. DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO. O direito de praticar o ato de lançamento, quanto da ocorrência de simulação, extingue-se após 5 anos, sendo o termo inicial de contagem do prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CSLL. DECADÊNCIA Na contagem do prazo decadencial dos reflexos da infração apul2da para o IRPJ, aplica-se a mesma regra empregada na contagem do imposto.

IRPJ. AUMENTO DE CAPITAL COM ÁGIO. REFLEXO NO CUSTO DA PARTICIPAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. NECESSIDADE DE TRIBUTAÇÃO. A integralização de capital com ágio, para qUi.' scj:!' válida e produza efeitos, impõe que a vontade manifestada nos atos praticados esteja em conformidade com a vontade real das partes. Havendo o descasamento entre a vontade expressa na forma dos atos praticados e a efetiva vontade, há apenas simulação de aumento de capital, o que torna o ato ineficaz perante terceiros, com a conseqüente necessidade de autuação do ganho de capital não oferecido à tributação.

SIMULAÇÃO. CARACTERÍSTICAS. A simulação é caracterizada pela divergência entre a exteriorização dos atos formalmente praticados e a vontade, a intenção, desejada. Na simulação, os atos praticados pelas partes são desejados apenas na sua forma, mas materialmente deseja-se outro resultado. Na simulação, é irrelevante que os atos formais praticados publicamente sejam lícitos, pois esse fato não influi no cerne da definição de simulação, que é a divergência entre exteriorização e vontade.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA.SIMULAÇÃO.

Atos praticados em seqüência, com utilização de transformação da forma de constituição de sociedades, aumento de capital com ágio, atos sucessivos num curto espaço de tempo, denotam a divergência entre exteriorização dos atos praticados com a vontade real, descaracterizando a operação como a de um planejamento tributário lícito, e que levam ao não oferecimento à tributação do ganho de capital ocorrido.

MULTA DE OFÍCIO. SIMULAÇÃO. AGRAVAMENTO. A multa de ofício deve ser agravada na ocorrência de simulação.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. ABRANGÊNCIA.

Decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes não vinculam os integrantes das turmas de julgamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, aplicam-se ao próprio processo julgado e apenas servem como referência, seja para o contribuinte ou para o Fisco, conforme o caso.

GLOSA DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE.

As operações praticadas por uma empresa com reflexos tributários devem estar lastreadas em documentação hábil e idônea, de forma a justificar, no caso de despesas, a necessidade e utilidade para as atividades da empresa. A simples contabilização das despesas não faz prova a favor do contribuinte. A contabilidade faz

prova a seu favor quando se reveste das qualidades para tal, ou seja, quando a documentação comprobatória, os lançamentos contábeis, a coerência das datas, e o fluxo financeiro, em conjunto, estão em harmonia com o fato econômico-contábil.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CABIMENTO. Os juros de mora são devidos por expressa disposição legal e são calculados seguindo os preceitos da lei.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES. A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Matérias que as questionam não são apreciadas na esfera administrativa.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA DE IRPJ E CSLL FALTA DE RECOLHIMENTO. CABIMENTO. Constatada a falta ou insuficiência do recolhimento da estimativa de IRPJ e CSLL, cabível o lançamento de multa isolada calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. BASES DE CÁLCULO. As bases de cálculo das multas isolada e de ofício, por falta de recolhimento de antecipação e por falta de pagamento da contribuição ou tributo, respectivamente, são distintas. Verificada a insuficiência de pagamento de estimativas e a insuficiência de pagamento do imposto de renda, verifica-se a ocorrência de duas infrações.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. A tributação reflexa segue em tudo a mesma linha decisória quanto ao decidido no IRPJ.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ATRIBUIÇÃO E CABIMENTO. As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificados da decisão da Delegacia de Julgamento, o contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram os recursos voluntários conforme abaixo. Em relação a estes indicaremos um breve resumo das suas alegações.

Heineken Interbational B.V. - Fls. 1749 - Alegações no sentido de que as pessoas dos sócios são distintas da empresa e que o interesse comum não estaria aí caracterizado. Assim a atribuição de responsabilidade configuraria uma verdadeira descon sideração da personalidade jurídica da empresa. Não sendo cabível. Além disso, alega que não participou das discussões para formatação da operação, inclusive sendo aliado da mesma. E que, conforme documentos apresentados, a empresa apenas aquiesceu com a venda, mesmo porque, ainda que fosse contrária sua participação seria irrelevante e não afetaria o resultado.

TILPAR - Til Participações S.A. - Fls. 1728 – Alegações no sentido de que as pessoas dos sócios são distintas da empresa e que o interesse comum não estaria aí

caracterizado. Assim a atribuição de responsabilidade configuraria uma verdadeira desconsideração da personalidade jurídica da empresa. Não sendo cabível.

Coca-Cola Indústrias Ltda - Fls. 2192 - Alegações no sentido de que as pessoas dos sócios são distintas da empresa e que o interesse comum não estaria aí caracterizado. Assim a atribuição de responsabilidade configuraria uma verdadeira desconsideração da personalidade jurídica da empresa. Não sendo cabível.

Brasal Refrigerantes S.A. - Fls. 2212 e 2273 - Alegações no sentido de que as pessoas dos sócios são distintas da empresa e que o interesse comum não estaria aí caracterizado. Assim a atribuição de responsabilidade configuraria uma verdadeira desconsideração da personalidade jurídica da empresa. Não sendo cabível.

KAIK Participações Ltda - Fls. 2340 - Alegações no sentido de que as pessoas dos sócios são distintas da empresa e que o interesse comum não estaria aí caracterizado. Assim a atribuição de responsabilidade configuraria uma verdadeira desconsideração da personalidade jurídica da empresa. Não sendo cabível.

Heineken Latin America Ltda - Fls. 2912 - Alegações no sentido de que as pessoas dos sócios são distintas da empresa e que o interesse comum não estaria aí caracterizado. Assim a atribuição de responsabilidade configuraria uma verdadeira desconsideração da personalidade jurídica da empresa. Não sendo cabível. Além disso, alega que não participou das discussões para formatação da operação, inclusive sendo aliado da mesma. E que, conforme documentos apresentados, a empresa apenas aquiesceu com a venda, mesmo porque, ainda que fosse contrária sua participação seria irrelevante e não afetaria o resultado.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário conforme petições de fls. 2571 e 3097.

Chegando a este Conselho foi emitida resolução determinando a realização de diligência conforme fls. 3234.

Da diligência realizada foi emitida a informação fiscal de fls. 3291.

O recorrente se pronunciou sobre a diligência às fls. 3515

Dentre os argumentos aduzidos pelo recorrente e pelos responsáveis solidários podemos resumí-los em :

Regular emissão de ações com ágio

3.17. Com efeito, nos itens 3.1. e seguintes da IMPUGNAÇÃO, o RECORRENTE esclareceu que o valor contábil de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial ("MEP") é afetado quando ocorre aumento de capital na investida representado por ações emitidas por preço superior ao correspondente valor de patrimônio líquido contábil ("PLC") e esse aumento é subscrito por novos acionistas: se as ações são emitidas por valor superior ao de PLC, os anteriores acionistas, mesmo sem subscrever o aumento, auferem ganho com o aumento do valor de seus investimentos e esse ganho não é tributado; quando ocorre a hipótese inversa, os acionistas incorrem em perda e essa perda não é dedutível.

Emissão das novas ações baseada no art. 170, § 1º, da Lei das S/A

320. Assim, o que ocorreu efetivamente foi a realização de um aumento de capital da KAISER BRASIL antes da venda integral da empresa, aumento esse representado por ações emitidas por preço definido rigorosamente com base nos critérios previstos no § 1º do art. 170 da vigente Lei das Sociedades Anônimas ("LSA").

321. Como o preço de emissão das ações representativas do aumento de capital da KAISER BRASIL excedeu o valor de seu PLC, a operação gerou ganho - não tributável - para a RECORRENTE (nos termos acima descritos), o qual se incorporou ao valor de PLC de seus investimentos na KAISER BRASIL.

Valor recebido na aquisição de ações com ágio foi objeto de mútuo com a MXS

322. Parte dos recursos recebidos por KAISER BRASIL de MOLSON, em realização do aumento de seu capital, foi mutuada a MXS e por ela utilizada no pagamento do preço de aquisição das ações vendidas pela RECORRENTE, ficando a mutuária responsável pelo pagamento do mútuo a KAISER BRASIL; ou seja, no que se refere a KAISER BRASIL, houve mera substituição de ativos (caixa por crédito).

Discussão centrada no aumento de capital da Kaiser Brasil

328. Assim, o que efetivamente se deve discutir neste processo é a legitimidade e os efeitos da realização de aumento de capital da KAISER BRASIL antes da venda de suas ações, que resultou em redução dos encargos fiscais da operação, sempre tendo em vista que o referido aumento de capital não foi desfeito subsequentemente, o que comprova sua veracidade.

Quando a Recorrente deixou de ser acionista da Kaiser Brasil não tinha havido aumento de capital

333. Ou seja, quando a RECORRENTE deixou de ser acionista da KAISER BRASIL, seu capital social era de apenas R\$ 248.203.951,00; o aumento no valor de R\$ 1.794.047.072,00, decorrente da capitalização da reserva de capital formada pelo ágio, ocorreu por ato praticado pela MOLSON, sendo ele, ao ver da RECORRENTE, desnecessário e neutro em termos fiscais. Assim, esse ato também não pode ser imputado à RECORRENTE para efeito de configuração de simulação.

Da Legalidade da incorporação inversa

340. Com a incorporação, contudo, a investida/incorporadora passa a ter ações representativas de seu próprio capital (provenientes da incorporada), que são canceladas no próprio ato ou, opcionalmente, mantidas em tesouraria, na hipótese de a investida/incorporadora dispor de lucros ou reservas suficientes à subsistência das ações (art. 30, § 1º, "b", da LSA).

341. Ou seja, nas incorporações inversas, ocorrem um aumento de capital (para a emissão de ações destinadas aos acionistas da investidora/incorporada) e uma subsequente redução de capital, para cancelamento das ações representativas do próprio capital da investida/incorporadora, caso a mesma não disponha de lucros ou reservas (inclusive de capital) que a autorize a manter em tesouraria ações representativas de seu próprio capital. Daí a razão da redução de capital mencionada no AUTO.

O aumento de capital não é substitutivo da venda

3.48. O aumento de capital não substituiu a venda das ações de KAISER BRASIL; tanto isso é verdade que o negócio mencionado na letra "f" do item 3.6. versa sobre a venda de 107.634.244 ações³. O aumento de capital apenas aumentou o valor contábil dos investimentos da RECORRENTE em KAISER BRASIL e, desta forma, reduziu seu ganho de capital na venda das ações.

Inexistência de simulação e não cabimento da multa agravada

4.4. Tem-se, pois, que ainda não há lei que preveja hipóteses específicas de desconconsideração ou requalificação, para fins de incidência de tributos, de atos e negócios jurídicos lícitos. É o que se observa no voto vencedor proferido pelo Conselheiro WALMIR SANDRI no Acórdão nº 101-94340, de 09.09.2003 (DOU S.I 05.11.2003 p. 29), entre muitos outros Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes ("1º CC") no mesmo sentido:

4.8. Como se sabe, diversamente do que ocorre com as evasões, as elisões (planejamentos fiscais) são procedimentos lícitos, embora tanto uns quanto outros visem a atingir o mesmo resultado, qual seja, redução, diferimento ou eliminação de tributos. As simulações situam-se no campo das evasões e não estão abrangidas pelo dispositivo acima citado; tanto o Código Civil então vigente quanto a legislação tributária ofereciam ao fisco armas suficientes ao combate das simulações e não eram esses atos os visados pelo parágrafo único do CTN. Ou seja, para sustentar que a RECORRENTE praticou uma simulação o fisco fundamenta-se em dispositivo legal inserido no CTN para combater exatamente atos em que a simulação não está presente.

4.16. Como frisado, o próprio AUTO reconhece que os atos praticados pela RECORRENTE foram legais, conforme se observa no seguinte trecho do TERMO 1, integrante do AUTO:

"Convém atentar que a intenção das partes (...) estando inequivocamente caracterizada a simulação dos atos, que embora legais, tiveram a função de distorcer os resultado final que se daria naturalmente caso as partes não engendrassem elaborado planejamento." (Destaques não constam do original.)

4.26. Ora, o vício é do ato e não dos resultados que com ele se quer atingir, de sorte que dizer que um ato é legal, mas simulado, é a mesma coisa que dizer que o ato é legal, mas ilegal. O fato de os agentes fiscais reconhecerem a legalidade dos atos praticados pela RECORRENTE afasta, por si só, a hipótese de simulação.

4.29. A par da multa padrão de lançamento ex officio, a legislação admite que o percentual da mesma seja elevado para 150%, quando o contribuinte, além de não pagar o tributo, pratica determinados atos que revelam um evidente e consciente intuito de fraude, conforme dispõe o art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 27.12.1996:

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

(...)

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

Com os argumentos acima apresenta extensa jurisprudência deste CARF, devidamente analisada, no sentido de que não se caracterizaria a fraude se não houve o ânimo doloso nos atos praticados ou quando os atos praticados são lícitos.

DECADÊNCIA

Entende, em consonância com o acima apresentado, que no presente caso, não se constatando a existência de dolo, fraude ou simulação, a regra de decadência a ser aplicada é a do art. 150, § 4º do CTN e não a do art. 173, § único, conforme apresentado pela fiscalização e defendido pela recorrente.

TRATAMENTO APLICÁVEL À RECEITA CORRESPONDENTE À PARCELA DO PREÇO DE VENDA DE KAISER BRASIL PAGA COM AÇÕES DE MOLSON

7.2. Ao encerrar o período-base em que ocorrida a negociação das ações da KAISER BRASIL, a RECORRENTE não tratou como receita o valor das ações em causa, em razão de não ter disponibilidade sobre as mesmas e sequer direito incondicional e definitivo de recebê-las, uma vez que, nos termos do "Acordo de Associação e Investimentos e Outras Avenças" firmado com empresas do grupo Molson, constante nas fls. 187 do processo ("ACORDO"), as ações da MOLSON ficaram depositadas em *escrow*, (seção 5. do ACORDO), ficando o Agente Fiduciário autorizado a vendê-las (item 6.1. do ACORDO) na hipótese de ocorrerem determinados eventos; ou seja, a receita não foi computada de imediato por não estar definitivamente realizada. Posteriormente, em 2004, a receita correspondente às ações de MOLSON foi oferecida à tributação pela RECORRENTE, como reconhecem os fiscais autuantes na página 11 do TERMO 1.

7.3. Inicialmente, salienta a RECORRENTE que o crédito tributário apurado conforme o TERMO 1 decorre, segundo os fiscais autuantes, de dois fatos distintos, quais sejam: (i) a RECORRENTE teria praticado simulação para evitar a tributação de ágio pago por MXS; e (ii) a RECORRENTE teria diferido incorretamente a tributação da parcela do preço de compra e venda de KAISER BRASIL paga com as ações da MOLSON.

7.5. Já com relação ao item 7.3. "ii", acima, os fiscais autuantes sequer apontam indícios de que a RECORRENTE teria praticado simulação para subtrair de tributação os valores correspondentes ao diferimento da receita relativa às ações da MOLSON. Os fiscais autuantes apenas discordam do procedimento adotado pela RECORRENTE justificando que a parcela do preço de compra e venda de KAISER BRASIL recebida em ações de MOLSON deveria ter sido tributada no momento em que elas foram recebidas pela RECORRENTE, pois o PN CST nº 504/71 determina que as permutas devem ser tributadas e o art. 533 do Código Civil de 2002 que a elas se aplicam as mesmas normas que regulam a compra e venda.

7.6. O procedimento adotado pelos fiscais autuantes no sentido de subtraírem do montante dos tributos cobrados no AUTO os valores pagos pela RECORRENTE no ano de 2004 demonstra

que, até mesmo no entendimento deles, fiscais autuantes, não teria havido simulação. Com efeito, se tais valores foram em parte excluídos do montante dos tributos sobre os quais se aplicou a multa de 150%, é porque o diferimento da tributação não foi tratado como uma simulação.

7.7. Ora, se os fiscais autuantes consideram que a RECORRENTE não praticou qualquer simulação quando deixou de oferecer à tributação o valor correspondente aos tributos incidentes sobre a parcela do preço de compra e venda de KAISER BRASIL pago com ações de MOLSON, o direito da Fazenda de lançar imposto sobre esses valores já decaiu.

7.9. Ora, o não oferecimento à tributação do ágio pago por MXS e o diferimento da tributação da parcela do preço paga em ações são fatos absolutamente distintos, que têm que ser tratados de forma autônoma. Nem o AUTO nem a DECISÃO imputam à RECORRENTE a simulação de qualquer ato praticado com o objetivo de proporcionar o diferimento de tributação da parcela do preço pago mediante entrega de ações da MOLSON.

7.10. Assim, inexistindo quaisquer indícios de simulação especificamente vinculados ao crédito tributário oriundo do diferimento, não há razão para se aplicar a tal crédito o disposto no art. 173, I, do CTN. Por conseguinte, resta inquestionavelmente aplicável ao caso o art. 150, 4º, do CTN, pelo que, quando da lavratura do AUTO, a Fazenda já havia decaído de seu direito de lançar imposto sobre o referido crédito.

7.26. Com efeito, segundo a DECISÃO, a entrega de ações como forma de pagamento pela aquisição de empresa teria que ser submetida à tributação, pois conclusão diversa não faria sentido e nem teria respaldo legal.

7.27. Ora, essa linha de entendimento, que, em última análise, implica dizer que operações de permuta (sem torna) são tributáveis, é que não encontra nenhuma sustentação lógica ou jurídica, como reconhece o próprio Ministro da Fazenda.

7.28. Ressalvados casos extremos em que, por exemplo, as ações entregues em permuta têm alta liquidez e podem ser fácil e livremente alienadas a terceiros, ou, ainda, em que elas representam participação em empresa tendo como único ativo determinado montante em moeda (chamadas "cash co"), operações que importem em simples permuta de ativos (não financeiros) não geram efetiva aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica sobre renda, capaz de suscitar a incidência de tributos sobre lucros.

7.31. Mas não é só. Sem prejuízo desses argumentos, o que mais pesou na decisão da RECORRENTE no sentido de não computar o valor das ações de MOLSON nos resultados do período-base em que verificada a operação foi a total indisponibilidade da receita representada pelas referidas ações e incerteza quanto ao seu recebimento de forma definitiva, já que a RECORRENTE só receberia as ações com o desfecho favorável de determinados processos (cf. Seção 7. do ACORDO).

7.32. Atribuir o tratamento de receita ao valor das ações de MOLSON antes do desfecho favorável dos processos referidos no ACORDO (evento futuro e incerto) e sem que o valor destas ações pudesse sequer ser realizado no mercado (dada a inegociabilidade das mesmas pelo prazo de dois anos - ver item 4.4.3 do ACORDO) contrariaria um dos princípios básicos de contabilidade, qual seja, o do "conservadorismo".

7.42. Assim, tendo em vista a indisponibilidade das Ações da MOLSON e a possibilidade de as mesmas sequer serem entregues à RECORRENTE, em linha com o princípio do conservadorismo, não poderia a RECORRENTE computar no resultado do período-base em que verificada a operação o valor das ações então recebidas.

7.48. A DECISÃO simplesmente ignorou e deixou de analisar os argumentos acima mencionados, apresentados na impugnação. A DECISÃO apenas ressaltou que o valor supostamente devido a título de CSL sobre a parcela do preço quitada com a entrega de ações (R\$ 350.730.300,00) também vem sendo discutido em outro processo administrativo (nº 19515.005.605/2008-81) e que, para evitar uma duplicidade de julgamentos, este e aquele processo deveriam ser julgados em conjunto.

INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS — TERMO 02

8.5. Em sua impugnação a RECORRENTE argüiu, a título de preliminar, que o direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário relativo à dedução das despesas em causa havia decaído, por aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, uma vez que as mesmas foram incorridas no período-base encerrado em 17.07.2002 e a ciência do AUTO somente ocorreu em 19.12.2007; ou seja, mais de cinco anos, portanto, da data de ocorrência do fato gerador.

8.6. Neste particular, ressaltou que, diferentemente do que ocorre no TERMO 01, os fiscais autuantes sequer consideraram que a RECORRENTE teria agido com dolo ou praticado qualquer fraude ou simulação para subtrair de tributação os valores referentes a essa parte do AUTO.

8.7. Ao contrário, na medida em que se aplicou ao crédito tributário (resultante da suposta indedutibilidade das referidas despesas) a multa de ofício de 75%, e não a de 150%, o próprio AUTO reconhece não ter havido dolo, fraude ou simulação.

8.8. Assim, não haveria que se falar em aplicação do art. 173, I, do CTN na contagem do prazo decadencial, mas sim do art. 150, § 4º, do referido Código.

8.9. A DECISÃO entendeu que seria aplicável ao crédito tributário decorrente da glosa das despesas o art. 173, I, do CTN porque “as despesas glosadas estão relacionadas ao ‘planejamento tributário’ e, portanto, contaminadas pela simulação”.

8.10. Ou seja, ainda que o AUTO não tenha imputado o vício de simulação à dedução supostamente indevida das despesas glosadas, a DECISÃO entendeu que este vício estaria presente, uma vez que as referidas despesas estariam relacionadas ao planejamento tributário.

8.11. Ao assim concluir, a DECISÃO altera o fundamento do auto, já que a glosa foi justificada pela falta de comprovação e necessidade das despesas, e não por uma suposta simulação das mesmas.

8.12. Ao rejeitar os fundamentos jurídicos do auto de infração, a DECISÃO configura verdadeiro novo lançamento fiscal contra a RECORRENTE.

8.25. O simples fato de as despesas glosadas corresponderem a serviços relacionados à operação de venda de KAISER BRASIL não as torna simuladas, ainda que a referida operação o fosse, o que se admite apenas a título de argumentação. Isso porque os referidos serviços não se confundem com a operação de venda em si, já que consistiram em consultoria efetivamente prestada por sociedades tradicionais, independentes e sem qualquer vínculo com a RECORRENTE.

8.36. A DECISÃO recorrida acatou o entendimento dos fiscais autuantes, adicionando que não haveria como admitir-se a celebração de contratos verbais envolvendo quantias vultuosas e, portanto, que “a aceitação de documento com data posterior implica na legitimação de um documento extemporâneo sem motivo plausível”.

8.37. Além disso, a DECISÃO ressalta que as despesas glosadas foram registradas pela RECORRENTE como despesas extraordinárias, e que “despesas extraordinárias não são despesas usuais ou habituais e não se relacionam diretamente com a atividade principal da empresa, ao contrário, dela podem até divergir”.

CONTRARRAZÕES DA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL

II. c. Da caracterização dos atos simulados praticados pela contribuinte. Intuito exclusivo de evitar a incidência da tributação sobre o ganho efetivo de capital. Inexistência de *affectio societatis* entre as partes.

Ainda que se admita que em momento algum foi ocultada a real pretensão de venda do investimento, isso não afasta a possibilidade de considerar os atos praticados como simulados, se observado que seus substratos não condizem com as finalidades dos institutos utilizados, a exemplo dos elementos motivadores do vínculo societário.

Na hipótese, como já registrado, a venda das ações da Kaiser Brasil foi precedida de aumento de capital social, operacionalizado pela emissão de 140.530.706 ações ordinárias, todas elas subscritas e integralizadas pela Molson Inc, ao preço unitário de R\$ 13,763, onde R\$ 12,763 corresponde a ágio, totalizando esse a importância de R\$ 1.794.047.072,00.

Antes desse aumento, a autuada detinha 100% das ações da empresa Kaiser Brasil. Com a emissão/subscrição/integralização das novas ações pela Molson Inc. passou a deter apenas 43,3652% e aquela assumiu a condição de sócia majoritária, com 57,6348% da participação societária.

Intrigante que o **aumento de capital social** ocorreu no dia **18.03.2002**, e, **imediatamente**, no dia seguinte, **19.03.2002**, a contribuinte passou suas ações a uma empresa da Molson Inc (MXS Brasil), retirando-se da sociedade, o que *data vênia* contradiz a lógica de uma associação.

Veja, nos próprios documentos do negócio e na própria defesa, a recorrente afirma que queria fazer contrato de compra e venda. Isso, por si só, infirma a existência de sociedade entre as duas empresas.

Isso fica mais evidente pelos argumentos da própria recorrente, quando declara que em relação à Kaiser Brasil S/A houve mera “substituição de ativos”, porquanto **parte dos recursos investidos pela Molson na Kaiser Brasil S/A, em realização de seu capital, foram mutuados à MXS Brasil S/A e por esta empresa utilizados no pagamento do preço de aquisição das ações vendidas pela Kaiser S/A (atual NESLIP).**

Isso comprova que o ágio investido pela Molson na Kaiser Brasil nunca foi ágio, mas pagamento do preço de aquisição da participação societária da Kaiser S/A na Kaiser Brasil. É a própria recorrente que declara que o dinheiro do ágio na verdade representava o pagamento da aquisição das ações.

E, para espancar de vez qualquer dúvida quanto à ausência de associação entre a autuada e a Molson, atente-se que **a decisão de venda da empresa Kaiser Brasil para a Molson Inc. se deu antes mesmo da aprovação do aumento de capital. Note-se que a venda foi aprovada na Assembléia Geral, realizada no 18.03.2002, as 8:00 h** (fls. 179/180) e a **deliberação do aumento de capital social somente ocorreu às 15:00 horas do próprio dia 18.03.2002** (fls. 184/185).

A instantaneidade dos atos jurídicos praticados - transformação da sociedade, aumento de capital, cessão de direito de preferência de compra das novas ações, reorganização societária, **saída imediata** da autuada um dia após a associação (**19.03.2002**), são elementos probatórios mais do que cabais que em momento algum as partes tiveram **o desejo de unirem-se para realização do objetivo social da empresa**.

Ao revés, a associação seguida pela venda da participação da autuada na Kaiser Brasil S/A, demonstra que os atos foram praticados com o fim **exclusivo** de livrar da tributação o real ganho de capital que a contribuinte viria a auferir com a venda do investimento.

A instabilidade do vínculo entre os acionistas fragiliza a idéia de que a associação seria “para valer”. Veja-se que para a jurisprudência do CARF é necessário que o contribuinte demonstre que a associação era a efetiva finalidade, e **não a economia fiscal**.

Com a subscrição/integralização das novas ações pela Molson Inc. com ágio, **o ganho de capital na operação de venda foi absurdamente reduzido de R\$ 1.349.756.878,37 para R\$ 221.034.578,37**, eis que a receita de equivalência patrimonial lançada incluiu a importância do ágio pago pela Molson Inc. no momento da subscrição.

Em conclusão: se a contribuinte e a Molson não agiram como verdadeiros associados em uma sociedade anônima, mas apenas utilizaram a legislação societária e fiscal para lograr um economia tributária; se o ágio pago pela Molson não representou efetivo investimento na Kaiser Brasil, mas o pagamento da aquisição das ações da Cervejaria Kaiser S/A, o ato jurídico que antecedeu a venda da participação acionária (realização de aumento de capital da Kaiser Brasil) não é eficaz para efeitos tributários. Logo, a importância do ágio deve ser adicionada ao resultado da alienação, tributando-se o ganho de capital efetivo, conforme lançamento efetuado.

II. d. Da parcela preço da alienação paga com ações da Molson Inc.

Com efeito, o ganho de capital (fato gerador da incidência do IRPJ e CSLL) ocorreu no momento que realizada a venda da participação societária pela Kaiser S/A às empresas MXS e Molson Inc.. A incidência da tributação deve ser sobre a totalidade do ganho oriundo dessa operação. Não se revela possível esfacelar o fato gerador, para postergar o pagamento do tributo somente quando as ditas ações forem disponibilizadas ao contribuinte.

A pretensão não condiz com a norma art. 116, do CTN, segundo a qual, tratando-se de situação jurídica, o fato gerador considera-se ocorrido desde o momento que esteja definitivamente ocorrida. Nesse caso, o momento é aquele em que se consolidou a venda da empresa, ocasionando o ganho de capital tributável.

Da Inexistência de Decadência

Entende a PGFN neste item que sendo o caso de acusação de simulação, caracterizada esta, há de se utilizar a regra de decadência do art. 173 do CTN, fazendo com que o prazo somente findasse em 31/12/2007

Da Glosa de Despesas não Comprovadas

Entende a PGFN que as despesas não foram comprovadas pela empresa posto não terem sido apresentadas à fiscalização. Que ainda que tivessem sido não seriam despesas dedutíveis.

Que, em relação à decadência, entende que como não ocorreu o pagamento antecipado não há que se aplicar a regra do art. 150, § 4º, mas sim a do art. 173, I, do CTN, tendo em vista que esta aplicação decorre do não pagamento antecipado ou da realização do pagamento irregular após comprovação de ofício.

II. g. Da aplicação de multa de ofício qualificada

Alega, neste ponto que a qualificação da multa é cabível quando verificada, como restou no caso, a ocorrência dos atos de simulação tendentes a evitar a exação tributária, posto que comprovada a hipótese dos art. 71 a 73, da Lei nº 4.502/66.

II.h. Da aplicação concomitante da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa e multa de ofício. Possibilidade.

Roga pela manutenção da aplicação concomitante das duas multas por entender que as duas bases de cálculo são distintas.

II.i. Multa de Ofício. Incidência de Juros de Mora. Possibilidade.

Entende ser possível, com base nas diversas normas apresentadas, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

II.j. Da responsabilidade solidária dos sócios

No que interessa ao presente processo, tem-se que a **responsabilidade tributária solidária** exsurge quando o responsável é chamado para adimplir o crédito tributário concomitantemente com o contribuinte, arcando, independentemente deste, com o pagamento integral do crédito tributário.

O art. 124, do Código Tributário Nacional define como devedores solidários:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

- I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;**
- II - as pessoas expressamente designadas por lei.**

Entende, neste caso que o interesse comum se justifica pela situação pessoal de cada um dos responsáveis solidários indicados na autuação.

Finalmente há de se registrar que consta petição às fls. 3598, na qual o Sr. RODOLPHO DE OLIVEIRA FRANCO PROTASIO informa que recebeu a intimação da NESLIP endereçada ao mesmo como se fora procurador da empresa Heineken International BV mas, no entanto o real e atual procurador da empresa no Brasil é o Sr. Arthur Ribeiro Viñau – CPF: 195.206.728-69.

Voto Vencido

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

Os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos legais, por isso deles tomamos conhecimento.

O fato que gerou a imputação mais elevada do auto baseia os valores que compõem a base de cálculo em dois pontos:

1) A parcela de redução do ganho de capital na subscrição de ações pela Molson por causa da redução da participação da CKSA nas Cervejarias Kaiser Brasil S/A. Com essa redução da participação o ganho de capital total somente foi apurado na parcela do percentual de participação após a redução do percentual da participação. Assim foi realizada a inclusão deste resultado de equivalência na composição do ganho de capital

2) A parcela recebida a título de permuta de ações com a Molson foi tributada por ter sido considerada como operação de venda. A empresa não a havia computado em razão de as ações terem ficado bloqueadas para negociação por parte desta e somente terem sido liberadas em 2004, época em que a empresa pagou o restante do ganho de capital por ela apurado.

Pela análise das informações constantes na autuação, na decisão da DRJ, na impugnação, recurso voluntário e contrarrazões da PGFN, demonstra-se, sem qualquer sombra de dúvidas, que em relação à legalidade das operações não existem reparos a fazer.

Todas as operações obedeceram aos termos da Lei, tanto que, quanto a estas, não é suscitada nenhuma nulidade. Por isso é que a linha de acusação da fiscalização em seu TVF se direciona no sentido de suscitar a simulação dos atos societários com vistas unicamente a obter vantagens tributárias.

Contra esta argumentação a recorrente alega que nunca escondeu que a intenção da empresa sempre foi a de realizar a venda de ações. Por esta razão entende que os atos praticados dentro das normas legais não tinham a intenção de simular nenhuma ação.

Inobstante as robustas argumentações tanto de um lado quanto de outro é forçoso reconhecer que num caso desta monta, onde pesa a acusação de simulação, razões justificáveis existem dos dois lados:

- **Por parte da defesa**, no sentido de que todos os atos são revestidos de legalidade e assim, não podem ser considerados simulados.

- **Por parte da acusação**, no sentido de que toda uma séria de atos concatenados tenderam, apenas e tão somente, a evitar a incidência de IRPJ sobre o ganho de capital percebido na alienação do investimento

A dificuldade de realizar a análise deste processo decorreu, num primeiro momento, em desdobrar todas as operações para poder entender os reflexos dos atos societários praticados na incidência tributária. Assim, após detalhada análise podemos reduzir o montante da autuação a dois pontos essenciais. Iniciemos, no entanto, com a preliminar levantada,

PRELIMINAR - DECADÊNCIA

Insiste a recorrente de que deve ser acatada a preliminar de decadência da autuação em razão de o auto de infração referir-se ao período de julho/2002, enquanto que a autuação somente foi lavrada em dezembro/2002. Alega que, desta forma, consoante a regra do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN -teria se esgotado o prazo da fazenda pública realizar o lançamento antes da autuação.

Ocorre que, no presente caso a acusação não é de uma simples simulação. A acusação é a de que a empresa realizou diversos atos societários tendentes a disfarçar a venda unicamente com o objetivo de ver reduzida a tributação sobre o ganho na venda. Tais procedimentos foram caracterizados pela fiscalização como simulação de atos e, assim, a estes se aplica a regra do art. 173, parágrafo único do CTN.

Consoante a leitura dos atos praticados que foram apontados pela fiscalização, pode-se perceber que não se trata de um caso de simples omissão de rendimentos ao qual poder-se-ia aplicar apenas a regra do art. 150, § 4º, do CTN. Neste caso, realmente observa-se a ocorrência de inúmeros atos societários encadeados e relacionados, todos na direção de provocar a redução da incidência tributária sobre o ganho a ser auferido na operação de venda da participação detida pela recorrente na CKBSA.

Ora, na leitura deste relator, agiu corretamente a fiscalização a enquadrar a realização do conjunto de atos como simulação, visto que, considerada a intenção do recorrente que, desde a realização do acordo de avenças, tinha o objetivo de venda, a realização de atos diversos, até mesmo em sentido contrário ao da venda, caracteriza a intenção de simulação de atos com a intenção de reduzir a incidência tributária e, desta forma, entendemos que resta caracterizada a simulação passível de modificação da regra de decadência para a do art. 173, parágrafo único do CTN.

Por estas razões, entendo por rejeitar a preliminar de decadência em face de, no presente caso, caracterizando-se a ocorrência de simulação, deve ser aplicada a regra do art. 173, parágrafo único do CTN, pela qual o prazo decadencial somente se encerrou em 31/12/2007, não tendo ocorrido a decadência em relação à autuação do presente processo.

1) A diluição da participação societária da Cervejaria Kaiser S/A (CKSA) na Cervejaria Kaiser Brasil S/A (CKBSA), por meio da subscrição de ações, com ágio de mais de 1.000%, por parte da Molson Inc. O efeito desta subscrição e da diluição da participação da CKSA foi que o resultado da equivalência patrimonial nesta causou uma redução no ganho de capital apurado quando da alienação no montante de R\$ R\$ 777.992.100,81.

Nesta operação o que se discute, em síntese, é se a subscrição de ações com ágio por parte da Molson Inc. tinha efetivamente a intenção de formar uma sociedade com a CKSA, ou se a operação foi formatada desta forma apenas para permitir que a diluição da participação da CKSA com a incorporação do ágio ao capital, sem que haja a tributação na incorporação deste ágio ao capital, fazendo com que o resultado da equivalência na CKBSA funcionasse como uma redução do valor do ganho de capital apurado da alienação da CKBSA à MXS do BRASIL S/A.

Visualizando estas operações temos de observar fatos que não decorrem da simples verificação da legalidade dos atos societários.

Repetidas vezes foi informado pela recorrente que a intenção sempre foi a de realizar a alienação da CKBSA e das outras três empresa à Molson. A operação mais lógica para qualquer entendedor comum era o de a Molson chegar à estipulação do preço dos ativos com a CKSA e efetuar o seu pagamento, assumindo o controle acionário integral das empresas

Não existe nenhum impedimento na legislação de que uma empresa estrangeira seja proprietária de empresa brasileira do ramo de bebidas. Assim o negócio mais simples foi evitado em contrapartida a um negócio bem mais complexo.

Continuando na análise dos fatos ocorridos vemos que em vez de adquirir toda a CKBSA de uma vez a Molson Inc. fez uma subscrição de ações novas emitidas pela CKBSA com o pagamento de um ágio de quase dez vezes o valor do PL.

Com a realização desta operação a participação da CKSA na CKBSA foi reduzida para 43,36%. Ora, se o sentido original do negócio, conforme deduzido pelo recorrente foi sempre o de alienação da CKBSA, qual o objetivo na subscrição das ações pela Molson e manutenção de participação significativa por parte da CKSA.

Indaga-se neste momento: A intenção era vender ou associar-se?

Disto não há resposta concreta. A argumentação do recorrente segue sempre no sentido de que os negócios são regulares e revestidos das formalidades legais, mas não justifica porque a empresa que desejava adquirir seus investimentos se tornou sócia e esta permaneceu junto na sociedade com participação bastante razoável.

Incontinenti surge outra ação que também não é compreensível num negócio em que deveria ocorrer uma simples compra-e-venda.

Essa operação é realizada com o inusitado aumento de capital da empresa MXS DO BRASIL que passou de R\$ 500,00 para o montante de R\$ R\$ 1.934.619.732,00, equivalente à 1.934.619.232 ações de valor unitário. Tal aumento de capital foi integralmente subscrito e integralizado pela Molson Inc. com a transferência das ações recentemente

subscritas junto à CKBSA. Assim agindo a MXS DO BRASIL passou a deter o controle da CKBSA, sendo esta mesma controlada pela Molson Inc.

Após este ato, a MXS DO BRASIL adquiriu a totalidade da participação da Cervejaria Kaiser na CKBSA realizando o pagamento com um mútuo obtido junto à CKBSA mais 350.000.000 em ações da Molson Inc.

Em que pesa a legalidade dos atos praticados, não há como se vislumbrar algum objetivo societário nos atos praticados senão o de evitar a tributação integral do ganho de capital pela alienação da participação.

Apesar dos esforços do recorrente em justificar todos os atos praticados com, frise-se, coerência admirável, é inescapável verificar que o objetivo a ser atingido com a série de atos societários concatenados era, apenas e tão somente, o de obter vantagens de redução da carga tributária e não o de atender a alguma necessidade específica dos intervenientes do negócio.

Realizar o planejamento tributário é tarefa diuturna das empresas, que, neste ponto tem de ser respeitada e aplaudida.

Diferente é utilizar formatos negociais pouco convencionais para atingir um único objeto de fugir da tributação. O que é permitido pela legislação é, diante da expectativa de um ato negocial que possua diferentes formas de execução, possa o contribuinte eleger a que lhe cause menor peso tributário. Esse planejamento é permitido e, mais ainda, deve ser protegido.

Outra coisa é criarem-se formas de associação e dissociação de empresas, em espaços curtos de tempo que demonstram não a intenção de associação, mas sim a simples intenção de reduzir a tributação.

Veja-se, quando a Molson Inc. realizou a subscrição de ações da CKBSA pagando um ágio muito elevado em relação ao patrimônio líquido, passando a ser sócio majoritário da empresa, vislumbrava-se o interesse de associar-se. Tal ato era, e é, perfeitamente legal e compreensivo.

Não se compreende é o porque de a CKSA aceitar a entrada de um sócio majoritário em uma subsidiária integral, perdendo inclusive o poder de mando, quando, como alega em suas peças, sua intenção foi sempre a de alienar o negócio.

Qual era a efetiva intenção? associar-se ou alienar? a recorrente alega uma posição, mas age em sentido contrário, sem apresentar uma justificativa lógica.

A participação da empresa MXS DO BRASIL é outra incógnita da qual a recorrente também não apresenta qualquer justificativa, até mesmo porque, neste aspecto tem a seu favor a justificativa que se trata de ato empresarial de terceiros aos quais não tem nenhum conhecimento e, muito menos, justificativa.

Inobstante a inexistência de justificativa é de aparente incoerência, para dizer o mínimo, que a empresa Molson faça a subscrição de ações da CKBSA com ágio elevado, utilize estas ações para integralizar a participação na MXS DO BRASIL e, por fim, ainda conceda mútuo antes as duas de forma a fornecer os recursos para aquisição da CKBSA.

Ou seja, em verdade o dinheiro pelo qual a CKSA alienou o controle da CKBSA é o mesmo dinheiro que foi utilizado na subscrição de capital, que, apenas pelo planejamento concatenado das alterações societárias, foi mutuado à MXS para posterior aquisição da participação da CKSA na CKBSA.

No fim das contas o comprador foi o mesmo Molson Inc., o objeto da venda foi o mesmo (CKBSA) e a vendedora a recorrente. A existência e interveniência da MXS do Brasil S/A nesta operação serviu apenas para disfarçar a compra total da CKBSA pela Molson que, se realizada da forma normal, implicaria na integral tributação do ganho de capital que, ao fim e ao cabo, era o que se tentava evitar pela construção societária.

Quanto a isto, apresentamos os precedentes abaixo que seguem no sentido de considerar simulados os atos que não se revestem de propósito negocial.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CARF - Camara Superior de Recursos Fiscais CSRF
SUPERIOR - PRIMEIRA TURMA
RECURSO: RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
MATÉRIA: IRPJ, COFINS, PIS, CSLL
ACÓRDÃO: 9101-002.429

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2006, 2008

OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INADMISSIBILIDADE. Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais - entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social -, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial. GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. Comprovadas a simulação e o intuito fraudulento, caracterizado pelo dolo específico, impõe-se a aplicação da multa de 150%. Recurso Especial do Contribuinte Negado.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CARF - Camara Superior de Recursos Fiscais CSRF
SUPERIOR - PRIMEIRA TURMA
RECURSO: RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
MATÉRIA: IRPJ, COFINS, PIS, CSLL
ACÓRDÃO: 9101-002.504

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2005 MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. SONEGAÇÃO.

A prática de atos simulatórios com a finalidade de deixar de oferecer à tributação os ganhos decorrentes da alienação de participação societária caracteriza o evidente intuito de fraude pela conduta de ação dolosa tendente a excluir características

essenciais relativas à ocorrência do fato gerador da obrigação principal relativa ao ganho de capital na alienação de ações, de modo a evitar o pagamento dos tributos devidos, o que justifica a qualificação da multa de ofício. Quando essa conduta ocorre mediante conluio entre pessoas físicas ou jurídicas, tem-se mais uma razão para qualificar a multa. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. 150%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. AFRONTA AO ART. 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

É difícil de conceber qualquer lógica nestes procedimentos. Claro que não se pode acusar a recorrente em relação a estes últimos atos, no entanto, será que a mesma, tendo participado do acordo de avenças entre as empresas não questionou este formato.

Bem não se pode afirmar nem contra nem a favor da empresa, contudo a responsabilidade deste conselheiro é emitir seu voto quanto à esta operação no sentido de infirmar ou não a autuação.

Assim, diante de toda a sequência de atos concatenados praticados em reduzido espaço de tempo, atos estes que por diversas vezes contrariaram até mesmo a afirmação da empresa de que a verdadeira intenção do acordo era o de alienação das CKBSA, não vejo como não dar azo acusação fiscal de que ocorreu efetivamente a realização de atos negociais com o único intuito de reduzir a imposição tributária.

Neste sentido, entendo que efetivamente ocorreu a simulação dos atos, tipificada nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, objetivando impedir a ocorrência integral do ganho de capital na operação, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto em relação a esta parte da autuação.

2) O recebimento por CKSA de parte do pagamento no valor de R\$ 350.730.300,00, em ações da Molson Inc. Este valor não foi considerado na apuração do ganho de capital em 2002 em razão de, conforme alegado pela empresa, as ações recebidas não terem ficado disponíveis para utilização pela empresa em 2002. Estas ações ficaram custodiadas e bloqueadas no aguardo da verificação de pendências futuras, somente sendo liberados em 2004, época em que a empresa pode ter a integral disponibilidade sobre as mesmas.

O valor destas ações ficou depositado em uma *escrow account* e somente foi liberado para a empresa em 2004, quando foi realizado o pagamento do ganho de capital a ele relativo. Veja-se o excerto da fiscalização.

O contribuinte apresentou o DARF de pagamento de IRPJ em 30/04/2004, código receita 2362 no valor de R\$ 79.852.446,14, como parte do pagamento do estorno de parte do ganho de capital no valor de R\$ 350.730.300,00. Fizemos a imputação do pagamento conforme demonstrativo.

Com relação a este item que compôs a base de cálculo da autuação e cujo pagamento de ganho de capital realizado em 2004 foi imputado ao valor da autuação, tenho de discordar da autuação.

Ora, o ganho de capital para se configurar exige o aumento da disponibilidade patrimonial da pessoa. Se a empresa, em relação a este valor apesar de entregue pela Molson Inc. não possuía todos os requisitos de disponibilidades, vez que as ações ficaram em custódia de terceiros para garantia de contingência e somente foram liberadas em março de 2004.

Veja-se os termos do acordo realizado.

- 4.4.3** As Ações da MCA não poderão ser transferidas pela CKSA a terceiros pelo período de 2 (dois) anos a contar de sua emissão, salvo quando, observado o período aplicável de retenção previsto na legislação de valores mobiliários canadense, (a) elas sejam transferidas a Afiliadas (inclusive acionistas) da CKSA, as quais, previamente à referida transferência, deverão concordar em ficar vinculadas às disposições previstas neste Acordo, e/ou (b) observado o disposto na seção 5 abaixo relativamente ao EScrow, elas se tornem livremente transferíveis pela ocorrência de qualquer dos seguintes eventos:
- (i) mudança de Controle da MCA, MBR ou CKBR;
 - (ii) transferência de todos ou de substancialmente todos os ativos da MCA, MBR ou CKBR; ou
 - (iii) qualquer imprecisão relevante nas declarações e garantias da MCA contidas no Acordo de Subscrição.

Até por impossibilidade prática não há como se exigir o pagamento do imposto sobre o ganho de capital, sem que o preço tenha sido disponibilizado à empresa. Veja-se um exemplo de uma empresa que aliena um investimento por R\$ 1.000.000,00 devendo pagar R\$ 250.000,00 de ganho de capital. Se acaso esta recebe o pagamento da alienação apenas de 20% devendo o restante ser pago em parcelas trimestrais e ficando bloqueados em *escrow account* o que ocorre é que num caso como este o alienante sequer teria recursos suficientes para quitar todo o imposto devido. Por isto é que o ganho de capital é apurado pelo valor total do negócio, entretanto o recolhimento do imposto fica sujeito ao efetivo recebimento de cada parcela.

Além disso, consoante as disposições do art. 31, § 2º do Decreto-Lei nº 1.578/77.

Art 31 - Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

.....

§ 2º - Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do exercício social seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real,

reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período-base.

Neste sentido, considerando-se que a parte do preço recebida em montante de ações da Molson Inc., somente foi disponibilizada em março/2004 e, nesta época foi oferecida à tributação, entendo que este valor deve ser excluído da base de cálculo da autuação, posto que somente poderia ser tributado em 2004, quando da disponibilidade destes valores à CKSA.

DA GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Iniciando a análise deste ponto, vamos relacionar alguns documentos importantes à sua fundamentação.

fls. 144 - Intimação pedindo documentos dia 05/12/2007 - Recebido em 10/12/2007 pessoalmente,

fls. 151 - Solicitação de prorrogação de prazo em 12/12/2007, concedida por três dias úteis. Dia 12 foi uma quarta-feira, prazo findava dia 17/12/2017 às 18:00 hs.

Fls.515 - Comprovante de SEDEX do envio dos documentos, conforme abaixo:

SRO - Internet

Página 1 de 1

MF/SRP/Deat/PO
Fl. n° 505
Antonio Marassi
Matr. 91170934

 **CORREIOS** RA975106000BR - Histórico do Objeto

O horário não indica quando a situação ocorreu, mas sim quando os dados foram recebidos pelo sistema, exceto no caso do **SEDEX 10** e do **SEDEX Hoje**, em que ele representa o horário real da entrega.

Data	Local	Situação
19/12/2007 16:07	CDD ESTADIO - SAO PAULO/SP	Entregue
19/12/2007 09:09	CDD ESTADIO - SAO PAULO/SP	Saiu para entrega
17/12/2007 18:59	ACCI SP MARKET - SAO PAULO/SP	Postado
17/12/2007 18:29	ACCI SP MARKET - SAO PAULO/SP	Encaminhado
	Em trânsito para CTC SANTO AMARO - SAO PAULO/SP	

Conta SEDEX - saiba como contratar o SEDEX para sua empresa.

Endereçador - conheça o software gratuito dos Correios para geração de etiquetas.

[Imprimir](#) [Nova Consulta](#)

Vejamos o trecho do voto da Delegacia de Julgamento sobre o assunto.

SOBRE A GLOSA DE DESPESAS

Sobre o tema das despesas glosadas pela Fiscalização, novamente defendeu a decadência, conforme forma de contagem já exposta. E nesse caso, as Autoridades Fiscais sequer consideraram que a Impugnante teria agido com dolo, fraude ou simulação, aplicando a multa de 75%.

O auto trata de despesas não comprovadas.

Os documentos apresentados mostram o pagamento de valores e serviços, sem especificar o objeto dos serviços prestados. Posteriormente, junto com a impugnação, a recorrente apresentou declaração do ING informando do contrato trataria de pagamento em relação sucesso da operação de venda e notas fiscais dos contratos de serviço, todos contabilizados como despesas extraordinárias e vinculadas ao processo de venda.

O auto foi lavrado após cinco anos do fato gerador. Não há menção de pagamentos.

A DRJ trouxe os argumentos de que não foram apresentados os documentos, e que, mesmo apresentados, não seriam despesas necessárias, que a decadência seria pelo art. 173, pela vinculação com a simulação do negócio.

O auto de infração é por glosa de despesas não comprovadas, mas incluiu o art. 299, que trata de despesas desnecessárias.

Houve pagamento de IR por retenções na fonte e estimativas em alguns meses de 2002, mas não no mês de julho/2002.

Em relação a este item a DRJ considerou que, em relação à decadência não se aplica a regra do art. 150, § 4º, do CTN, mas sim a do art. 173, § 1º, haja vista a inexistência de pagamento antecipado e, em consequência, não há que se falar em homologação do lançamento, cabendo a regra de decadência a ser aplicada com início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Com relação aos demais argumentos apresentados pela recorrente temos que:

a) A autuação somente foi realizada após as 18:00 horas do dia 17/12/2007, ou seja, após transcorrido o prazo final para apresentação da documentação requerida pela fiscalização.

b) A recorrente apresentou, em sua impugnação, os documentos que haviam sido encaminhados pelos correios, após o final do prazo, e que comprovariam a prestação dos serviços. Ocorre que, primeiro os documentos não foram apresentados dentro do prazo devido. Segundo, a comprovação apresentada trata das despesas incorridas com consultoria e assessoria devidas no processo de alienação da CKBSA e escrituradas como despesas extraordinárias.

Ora, dos elementos trazidos acima, demonstra-se, de início, que a autuação não contém vícios, vez que o lançamento foi realizado após o escoamento do prazo de apresentação da documentação. Assim, cabível o lançamento por falta de comprovação das despesas. Mais ainda, tratando-se de empresa sediada no município de São Paulo não faz sentido que os documentos tenham sido encaminhados via correios, quando poderiam ter sido entregues em mãos. Mais ainda quando se percebe, conforme documento dos correios acostados pela empresa, que a documentação somente foi postada às 18:29 horas, ou seja, após o horário normal de expediente da repartição do dia final do prazo.

Em relação à comprovação destas e a justificativa de que as mesmas se referem às despesas incorridas com consultorias e assessorias decorrentes do processo de alienação, forçoso se constatar, assim, como verificado pela Delegacia de Julgamento, que as despesas em questão não se enquadram nas hipóteses dos art. 299, do RIR/99, abaixo transcrito, posto que não se referem ao desenvolvimento das atividades regulares da empresa, haja vista que, tratando-se de empresa produtora de bebidas não se encontra entre suas atividades principais a realização sistemática de operações de compra e venda de empresas.

Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47](#)).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º](#)).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º](#)).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Assim, consoante todo o demonstrado entendo que o auto foi lavrado regularmente. A acusação à época da lavratura foi a correta, qual seja, a não comprovação das despesas. A apresentação posterior de documentação comprovando as despesas e demonstrando que as mesmas, mesmo comprovadas, não eram dedutíveis por não se enquadrarem nas hipóteses do art. 299, do RIR/99, não tem o condão de tornar improcedente a autuação, visto que, quando da lavratura do auto, referida documentação não se encontrava disponível e, sendo disponibilizada em sede de impugnação, não demonstrou possuir os requisitos que a tornavam dedutíveis e que poderiam fazer insubsistir a acusação.

Por fim, quanto à decadência, repiso que não havendo antecipação do pagamento de estimativa de IRPJ relativa ao mês de julho/2002, há de se aplicar a norma do art. 173, § 1º, do CTN, fazendo com que o final do prazo de lançamento ocorresse apenas em 31/12/2007.

Entretanto, após os debates ocorridos na sessão de julgamento, verificamos que a necessidade da realização da despesa não pode se resumir às atividades rotineiras da empresa. A necessidade deve ser auferida em relação aos atos que deveriam ser praticados e que estão relacionados àquela despesa.

Neste caso as despesas realizadas se referem, no seu todo, a despesas com consultorias da operação de venda da sua participação na CKBSA. Assim, reconhecendo que, no presente caso, a necessidade das despesas decorre do fato de estas serem intrínsecas à realização dos atos de alienação da participação, passo a comungar do entendimento dos demais colegas desta câmara no sentido de que estas despesas devem ser caracterizadas como necessárias e, assim, podem sim ser utilizadas como dedução na apuração do lucro do exercício.

À vista do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso neste ponto.

DA MULTA QUALIFICADA SOBRE A OMISSÃO DE RECEITAS DO GANHO DE CAPITAL

Com relação à aplicação de multa qualificada relativa à parte do lançamento de omissão de receitas relativas ao ganho de capital auferido na operação de alienação da participação da empresa na CKBSA este relator entende, de forma semelhante ao que foi apresentada no presente voto relativamente à preliminar de decadência, que ocorre sim a simulação de atos com vistas à redução da incidência tributária.

Desta forma, resta caracterizada a hipótese das regras que permitem a qualificação da infração, na forma do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Por isso, entende este relator ser cabível a aplicação e manutenção da multa qualificada na hipótese deste item,

MULTA ISOLADA

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve

prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-000.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da nonna punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não

fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

No presente caso, percebe-se que a multa de ofício excede o valor da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa. Desta forma entendo por dar provimento ao recurso voluntário em relação ao lançamento da multa isolada em razão desta ter sido integralmente abrangida pela multa de ofício.

DO REFLEXO DA CSLL

Quanto a este item, levando-se em consideração que a despesas objeto de glosa foi realizada na DRE do contribuinte, ou seja, influía diretamente na apuração do lucro líquido, quando a ocorrência da autuação o reflexo também ocorre no mesmo lucro líquido, razão pela qual obrigatoriamente há de se refletir na base de cálculo da CSLL, haja vista a norma do art. 1º, da lei nº 7.689/88, que informa que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

Assim, quanto a este ponto, o que foi lançado a título de IRPJ deve obrigatoriamente se refletir na CSLL, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Com relação à sujeição passiva solidária os argumentos trazidos pelos sujeitos passivos giraram todos no sentido de que os acionistas das sociedades não podem ser responsabilizados pelos atos praticados pelas mesmas, dado que a empresa, possuindo personalidade jurídica própria, deve assumir a responsabilidade sobre suas ações, não podendo esta ser repassada aos acionistas, posto que isto caracterizaria desconconsideração da personalidade jurídica que é ato excepcional e não aplicáveis ao caso.

Mesmo considerando robustos os argumentos trazidos à colação, sempre acompanhados de dizeres de conhecidos doutrinadores e atores do direito tributário, havemos de discordar do entendimento, com relação ao que se trata neste processo.

Entendemos que, no presente caso há de se fazer uma distinção entre o que se denominam atos empresariais do que são os atos societários.

Os primeiros, também conhecidos como atos comerciais, são aqueles atos realizados pela sociedade como agente do mercado. Envolve as atividades de aquisição e venda de mercadorias, prestação de serviços, realização dos atos não vinculados como pagamento de tributos, movimentação de contas bancárias, etc. Todos estes atos e os a ele assemelhados decorrem de atividades usuais da empresa e são praticados por conta e ordem de sua diretoria/presidência.

Quanto a estes atos, entendemos que, efetivamente, não seria cabível a responsabilização solidária posto que não cabe aos acionistas interferir no dia a dia da empresa. A responsabilidade por sua atividade diária é sim da diretoria e repassá-la aos acionistas não nos parece adequado.

Diferentes são os atos societários praticados, estes sim, pelos acionistas da empresa. Estes atos, diferentemente dos atos comerciais comuns, são atos que somente os sócios da empresa podem praticar mediante participação em assembléia. Tais atos, como incorporação, fusão cisão da sociedade, alienação da empresa, distribuição de lucros, aumento ou redução de capital, entre muitos outros, somente pode ser praticados pelos acionistas da empresa mediante deliberação em assembleia, na forma do art. 122, da Lei nº 6.404/76.

No presente caso, todas as alterações societárias foram aprovadas em assembleia de acionistas, ou sejam todos estes analisaram a forma de alienação da sociedade,

com todos os seus detalhes e não discordaram da mesma. Os atos foram aprovados por unanimidade. Assim, estes acionistas assumiram o ônus das implicações dos atos que aprovaram. Sendo estes atos considerados simulados e com o único objeto de reduzir a imposição tributária os acionistas que com eles anuíram, e atuaram com o evidente interesse comum que é exigido pela norma do art. 124, I, do CTN.

Com relação aos responsáveis solidários Heineken Latin America Ltda e Heineken International B.V., estes alegaram que não participaram da formulação dos negócios, vez que eram partícipes diretamente interessados e, assim, foram aliçados da negociação, somente comparecendo nas assembleias convocadas para decisão.

Ocorre, no entanto, que conforme eles próprios indicaram em seus recursos, votaram favoravelmente nas decisões de subscrição pela Molson e posterior alienação da participação à MXS. Somente passaram a se abster após estes atos estarem decididos.

Ora, para que pudéssemos excluir a responsabilidade estes atores, necessário seria que os mesmos tivessem comparecido às assembleias e nela votado contrariamente aos atos de subscrição com ágio e alienação à MXS. Isso não ocorreu.

Assim, mesmo contando com participação societária reduzida, verificando-se não terem demonstrado a sua contrariedade direta aos atos que foram considerados simulados neste voto, entendo que a sua responsabilização deve ser mantida na integralidade.

Desta forma, com relação à sujeição solidária, verificando-se a existência da simulação dos atos e o interesse dos acionistas ao terem anuído com os atos societários atacados, voto no sentido de negar provimento aos recursos e manter a sujeição passiva solidária de todos.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para excluir da autuação:

- O valor recebido em ações da Molson Inc no montante de R\$ 350.730.300,00 que somente foi disponibilizado à empresa em março de 2004;
- Excluir a autuação da multa isolada tendo em vista que, com base no princípio da consunção, o valor da multa isolada foi integralmente absorvido pela multa de ofício;
- Excluir a glosa das despesas desnecessárias

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

Voto Vencedor

Em que pese o brilhante voto do Nobre colega Relator, além das demais divergências em que fui vencido, também vou divergir no que se refere à qualificação da multa e responsabilização solidária dos sócios da contribuinte.

Isto porque, apesar de atualmente este Conselho possam concluir pela existência de simulação nas operações realizadas pelo Contribuinte, o fato é que as mesmas foram realizadas no ano de 2002.

Naquele momento, a jurisprudência deste conselho administrativo acatava, de forma quase pacífica, a legalidade de operações como as realizadas pelo contribuinte.

Isto porque, como foi muito bem demonstrado pelo contribuinte em vasta pesquisa de jurisprudência do Conselho Administrativo, nos 10 anos que antecederam as operações realizadas, o entendimento pacífico da CSRF era no sentido de de dar validade aos planejamentos tributários que não ferissem diretamente texto de lei.

A jurisprudência reiterava que para caracterização da simulação era indispensável que o ato não pudesse ser realizado por vedação legal, bem como que os objetivos visados com a prática não interfeririam na qualificação jurídica do ato.

No caso concreto, verifico que o contribuinte agiu exatamente como era a orientação da jurisprudência administrativa que, na época, certamente enquadrariam as operações realizadas como legítimas.

A própria operação de "casa e separa" era muito nova no contexto da análise do conselho administrativo, mas já tinha posição favorável à sua legalidade.

Com a devida vênia ao posicionamento exarado pelo nobre colega relator, em atenção ao princípio da segurança jurídica, não é possível aplicar ao contribuinte hoje, consequências jurídicas que não haveriam no momento da realização dos atos e operações societárias que ensejaram o presente lançamento. Ainda mais, em se tratando de uma interpretação que leva em consideração o dolo qualificado punido por uma multa qualificada.

É inegável que a segurança jurídica e suas garantias derivadas, como proibição de excesso, proporcionalidade, razoabilidade, acessibilidade e confiança legítima, configuram-se como típicas garantias asseguradas aos contribuintes, as quais, ainda que não expressamente discriminadas, constituem-se em modalidades de “limitações constitucionais ao poder de tributar” e, por conseguinte, acomodam-se ao conjunto das regras de identidade do sistema constitucional, como expressões de cláusulas pétreas, protegidas pelo artigo 60, parágrafo 4º, “a”, da CF.

O dolo qualificado ensejados da aplicação de uma penalidade qualificada demanda a prova, pelo Fisco, de que na época dos fatos, o contribuinte, consciente da ilegalidade, mesmo assim a pratica com a intenção de lesar o Fisco. Certamente, não foi o que aconteceu no caso concreto, face a todo o contexto histórico fartamente comprovado pelo contribuinte.

Diga-se ainda que, até hoje, ainda há linha da doutrina e da jurisprudência que adota a interpretação que era aplicada pelo Conselho Administrativo no momento da ocorrência das operações.

Ademais, mesmo o contemporâneo parágrafo único do art. 116 do CTN, usado como base para o presente lançamento, desde o seu nascimento foi questionado quanto à sua auto-executoriedade.

Outrossim, não há sentido em se atribuir responsabilidade solidária aos sócios e sucessores diante do fato de que a contribuinte jamais escondeu o fato de a venda das ações de KAISER BRASIL ser o seu objetivo e de que essa venda foi estruturada da forma que lhe pareceu conveniente, em termos fiscais, respeitada não só a legislação, mas também a jurisprudência que prevalecia na esfera administrativa.

Assim, não entendo restarem aplicáveis os dispositivos legais atinentes à responsabilização solidária no presente caso. Até porque, se for mantida a interpretação sustentada no presente lançamento, fundada no inc. I do art. 124 do CTN, a simples participação societária acarretaria em sujeição passiva solidária, o que, a meu ver, é uma clara distorção da norma.

Diante de tudo o quanto exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício e a sujeição passiva dos responsáveis solidários.

É como voto.

Daniel Ribeiro Silva - Redator Designado