



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

Processo n° 19515.004807/2008-13
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 1401-001.170 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2014
Matéria IRPJ/Reflexos
Recorrente ROSVIK DO BRASIL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES
LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

GANHO DE CAPITAL.

Mantém-se a exoneração a exigência relativa aos valores já oferecidos à tributação pelo contribuinte.

CSLL. DECORRÊNCIA

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

PIS E COFINS. VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. NÃO INCIDÊNCIA.

A receita decorrente da venda de bens do ativo permanente não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, EM NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

Processo nº 19515.004807/2008-13
Acórdão n.º **1401-001.170**

S1-C4T1
Fl. 901

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Jorge Celso Freire da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário e de Ofício em face do Acórdão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de São Paulo I-S que manteve em parte o lançamento.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 154 a 188, em ação fiscal empreendida junto à contribuinte acima identificada (que também envolveu auditoria fiscal em outras empresas), relativa ao ano-calendário de 2003, a fiscalização identificou irregularidades em negócio de alienação de ativo imobilizado, realizado pela fiscalizada, com intermediação de pessoas jurídicas controladas pelo conglomerado da AMBEV (Companhia de Bebidas da América), criadas com a finalidade de evitar o conhecimento, pela autoridade tributária, do fato gerador das exações federais.

A alienação em tela teve por objeto um imóvel que, originalmente, fazia parte do patrimônio da BRAHMA (Companhia Cervejaria Brahma), que foi transferido para a INKEE (Inkee Sociedad Anônima, empresa uruguaia), daí para a LEME (Leme Empreendimentos e Participações S.A.), daí para a fiscalizada ROSVIK, que alienou para as empresas BRASCAN (Brascan Imobiliária Incorporações S.A., com 90% de participação) e COMPANYY (Company Tecnologia de Construções S.A., com 10% de participação).

A partir de 19/03/90, quando da unificação de diversos imóveis constantes do patrimônio da BRAHMA, o grupo empresarial liderado pela atual AMBEV promove uma série de negócios jurídicos que resultaram, em 1995, na alienação indireta desse imobilizado, via venda de controle acionário de empresa controladas, a empresa sediada em paraíso fiscal.

Ocorre que, em razão da forma utilizada nos negócios jurídicos adotados, o ganho de capital obtido na alienação do imóvel, mediada por negócio jurídico complexo, deixou de ser oferecido à tributação.

DA CRONOLOGIA DO NEGÓCIO JURÍDICO COMPLEXO E FINAL ALIENAÇÃO

Pela análise contábil e exame dos documentos e esclarecimentos apresentados pela fiscalizada e demais participantes do negócio, a fiscalização identificou a seguinte cronologia:

- 19/03/90: unificação de diversos imóveis do patrimônio da BRAHMA;
- 14/12/95: conferência ao capital da INKEE - transferência do imóvel pelo custo histórico contábil da BRAHMA para a INKEE;
- 18/12/95: a BRAHMA constitui a DAHLEN (Dahlen Sociedad Anônima, com sede no Uruguai) e transfere as 480.000 ações da INKEE (juntamente com o imóvel) como aumento de capital da DAHLEN, por R\$ 480.000,00;
- 23/12/95: a DAHLEN vende as 480.000 ações da INKEE para a PRINCE (Princehouse Enterprises Holdings Limited, com sede nas Bahamas), por US\$ 40.000.000,00;

- 8, 9 e 10/03/96: a BRAHMA publica demonstrativo de resultado de equivalência patrimonial de R\$ 38.400.000,00 referente à venda das ações da INKEE pela DAHLEN;
- 14/12/2000: assinatura de Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra, da INKEE para as reais adquirentes do imóvel (BRASCAN e COMPANYY);
- 19/03/2001: assinatura de Instrumento Particular de Aditamento a Contrato de Promessa de Venda e Compra, da INKEE para as reais adquirentes do imóvel;
- 30/03/2000: aprovação pelo CADÊ da fusão societária entre a BRAHMA e a ANTÁRTICA, dando origem à AMBEV;
- 03/05/2001: registro dos compromissos de venda e compra acima, pelo valor de R\$ 32.000.000,00;
- 18/11/2002: constituição da LEME, com participação da INKEE, pela conferência do imóvel em comento, com respaldo em laudo de avaliação de valor contábil (não pretende, nem traduz, valor de mercado) de R\$480.000,00;
- 19/11/2002: constituição da RAMALHO (Ramalho Holding Ltda.), com participação da INKEE, integralizada somente em 2003, no valor de R\$ 9.999.999,00;
- 20/11/2002: aumento de capital da RAMALHO, no valor de R\$ 480.000,00, subscrito pela INKEE, com a conferência de sua participação no capital da LEME;
- 30/04/2003: obtenção de Laudo de Avaliação do imóvel em comento, por valor de mercado, de R\$ 38.108.000,00;
- 05/05/2003: registro de constituição da ROSVIK, com participação da homônima Rosvik (de Montevideú), no valor de R\$ 7.999.000,00, com integralização posterior;
- 02/07/2003: integralização da participação da INKEE na RAMALHO, subscrita em 19/11/2002, de R\$ 9.999.999,00, pelo contrato de câmbio nº 03/057636;
- 02/07/2003: registro na Jucesp da emissão de novas ações da LEME, pelo valor de emissão de R\$36.350.000,00, subscritas pela ROSVIK, destinando-se R\$480.001,00 para aumento de Capital Social e R\$ 35.869.999,00 para Reserva de Capital;
- 04/07/2003: a ROSVIK transfere à LEME suas 480.001 ações do capital da própria LEME, por meio de Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações com Promessa de Dação em Pagamento e Outras Avencas;
- 04/07/2003: lavratura da escritura pública de Dação em Pagamento, em que a LEME transfere o imóvel em comento para a ROSVIK, a título de dação em pagamento das ações transferidas nessa mesma data, pelo valor de R\$ 480.000,00;
- 07/07/2003: registro da escritura de compra e venda do imóvel em comento, pelo valor de R\$ 32.000.000,00, tendo como vendedora a ROSVIK e como compradoras as empresas BRASCAN e COMPANYY;

- 08/07/2003: depósito inicial efetuado pela BRASCAN à ROSVIK pela aquisição do imóvel, no valor de R\$ 28.147.417,74, sendo que o remanescente será pago em 9 parcelas consecutivas;
- 11/07/2003: integralização da participação da ROSVIK na LEME (1a parcela), de R\$ 7,8 milhões;
- 16/07/2003: pagamento efetuado pelas compradoras da primeira das 9 parcelas (os pagamentos desta e das demais parcelas, efetuados em 2003, constam da tabela de fl. 158);
- 30/07/2003: integralização da participação da Rosvik (de Montevideú) no capital da ROSVIK, subscrita em 05/05/2003, no valor de R\$ 7.999.999,00, por meio do contrato de câmbio nº 03/028240;
- 11/08/2003: integralização da participação da ROSVIK na LEME (2a parcela), de R\$ 26 milhões;
- 10/09/2003: integralização da participação da ROSVIK na LEME (última parcela), de R\$ 2,55 milhões, totalizando os R\$ 36,35 milhões subscritos em 02/07/2003.

DA ALIENAÇÃO DO IMÓVEL

O negócio jurídico complexo, que redundou na alienação onerosa do imóvel em comento, estendeu-se por um largo período de tempo, que pode ser dividido conceitualmente em 3 momentos:

- 1) Preparativos e colocação à venda do imóvel;
- 2) Implementação da forma jurídica complexa; e
- 3) Transação sem a devida tributação do ganho de capital obtido na venda.

1. Dos preparativos e colocação à venda do imóvel

Em 19/03/90, ocorre a unificação de diversos imóveis localizados no bairro do

Paraíso - São Paulo - SP, do patrimônio da BRAHMA, de forma a poder oferecê-los à venda como uma única unidade imobiliária.

Em 14/12/95, a BRAHMA transmite o imóvel para a INKEE, a título de conferência de bens para aumento de capital.

Em 18/12/95, a BRAHMA se torna sócia e passa a deter ações da DAHLEN. As

ações da INKEE são dadas em aumento de capital da DAHLEN, por R\$ 480.000,00. Dessa forma, a BRAHMA passa a deter ações da DAHLEN, que, por sua vez, detém ações da INKEE, proprietária do imóvel.

Em 23/12/95 (ata) e 23/12/95 (contrato), a DAHLEN vende as 480.000 ações da INKEE para a PRINCE US\$ 40 milhões.

Assim, a BRAHMA deixa de deter a propriedade do imóvel. O controle da INKEE passou a pertencer à PRINCE, que passou a deter, indiretamente, a propriedade do imóvel, que constituía o único patrimônio da INKEE.

2. Da implementação da forma jurídica complexa

• 2.1 Do compromisso de compra e venda de tardia realização

Em 14/12/2000, a INKEE firma compromisso com as compradoras BRASCAN e COMPANY (aditado em 19/03/2001, registrado em 03/05/2001, pelo valor de R\$ 32.000.000,00), dando início à implementação das operações jurídicas complexas que resultaram em simulação de negócio jurídico diverso da operação econômica real, de compra e venda de patrimônio imobilizado.

O compromisso foi firmado pela INKEE (promitente vendedora) e por BRASCAN e COMPANY (promitentes compradoras), porém o objeto de compromisso só veio a se consumar em 07/07/2003, quando o imóvel já havia sido transferido à ROSVIK, com a escritura lavrada em cartório que, não surpreendente, ignora todo o restante da complexa operação jurídica perpetrada para evitar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador da obrigação fiscal.

• 2.2 Do descasamento entre os valores escriturais e de mercado do imóvel

No ato de formalização do referido compromisso de compra e venda, em anexo ao registro cartorial, constou laudo de avaliação do imóvel, apresentado por contador público, no valor de R\$ 480 mil.

Por outro lado, em 30/04/2003, por solicitação da LEME, o imóvel, que então pertencia à INKEE, foi avaliado, a preços de mercado, em cerca de R\$ 38 milhões, valor compatível, considerada a inflação e a valorização normal do imóvel, com os R\$ 32 milhões que haviam lhe sido atribuídos em 2001, conforme o supracitado compromisso.

A solicitação do terceiro (LEME) é devida ao fato de que o imóvel havia sido conferido a seu capital, supostamente em 14/10/2002 (mas o ato só se fez constar no Registro de Imóveis em 01/09/2003).

O flagrante descasamento entre os valores contábil e de mercado do imóvel comunica dois fatos de interesse: por um lado, expressa a realidade da valorização de mercado dos imóveis que compuseram o patrimônio da BRAHMA; por outro lado, revela a intenção da fiscalizada (representando seus controladores) de se utilizar de operações jurídicas complexas, de forma a ocultar a ocorrência do lucro imobiliário na alienação a preço de mercado.

• 2.3 Das transformações societárias efetuadas para dissimular o lucro na alienação do imóvel

O negócio jurídico complexo, arquitetado e executado com o fim específico de dissimular a alienação do imóvel em comento, estruturou-se por via de sucessivas mutações patrimoniais, com a fundação de diversas pessoas jurídicas, que não tiveram outra atividade ou finalidade econômica identificável.

Com início na INKEE, seguiram-se a constituição das seguintes pessoas jurídicas, ambas controladas diretamente pela INKEE, e indiretamente pela PRINCE: LEME, por conferência do imóvel pelo valor escriturais de R\$ 480 mil; e RAMALHO, com capital que só foi integralizado a partir de julho de 2003, supostamente com recursos recebidos como parte da venda do imóvel.

E empresa ROSVIK foi criada sob controle direto da Rosvik (Montevideu), cujos titulares não são de conhecimento da fiscalização, e não teve nenhuma atividade econômica no Brasil, além de sua participação complexa aqui descrita.

A ligação cruzada entre a LEME e a ROSVIK teve a função de expressar, de forma jurídica, o descasamento entre os valores histórico e de mercado do imóvel alienado, sob a roupagem ficta de uma permuta que teve como pólos:

a) O investimento da ROSVIK no capital da LEME, de forma a criar um ágio na subscrição e integralização de capital:

- A ROSVIK adquiriu ações da LEME na forma jurídica de ágio na compra e venda de ações. As ações foram emitidas por valor patrimonial de R\$ 480.001,00, mas pagas pela ROSVIK pelo valor de integralização de R\$ 36.350.000,00;

- Assim, ficou criado, de forma totalmente artificial, um paralelismo entre os mundos econômico e jurídico, com o intuito de dissimular o real lucro imobiliário, sob a forma jurídica de ágio obtido na integralização de capital;

- Nenhuma explicação é oferecida para a existência e pacto de negócio que resultou num ágio de R\$ 35,87 milhões, para a emissora dos títulos, na aquisição de um lote de ações de valor patrimonial de R\$ 480 mil, representativo de participação de 50% no capital de uma empresa sem qualquer atividade econômica identificável.

b) A venda, pela ROSVIK, das ações que esta integralizou na LEME, à própria emissora das ações, com dação em pagamento do imóvel em comento, pelo valor contábil (R\$ 480.000,00):

- Apenas 2 dias após o registro da Ata de Assembléia que consagrou o negócio, em que a ROSVIK investiu, sob pesado custo de ágio, no capital da LEME, a ROSVIK transfere (devolve) à LEME as 480.001 ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, que foram então destinadas a permanecer em tesouraria;

- Como pagamento pela recompra de suas ações, no valor de R\$ 480.000,00, a LEME entrega à ROSVIK o imóvel em comento, apesar de saber, à vista do laudo de 03/06/2003, que o bem tinha o valor de mercado de R\$ 38.108.000,00.

• 2.4 Da escritura de venda do imóvel

Finalmente, em 07/07/2003 é lavrada a escritura de compra e venda do imóvel, transferindo-o às compradoras compromissadas desde 2000 (BRASCAN e COMPANYY).

O preço ajustado para a venda, segundo a escritura, é de R\$ 32 milhões, porém o valor final, corrigido e ajustado, recebido pela vendedora, conforme registrado em sua contabilidade foi de R\$ 36.547.403,74.

• 2.5 Resumo dos preparativos para a transação imobiliária

As transformações societárias mediaram a transferência do imóvel, dando forma ao paralelismo artificial entre os mundos econômicos e jurídico, como intuito de o real lucro imobiliário, sob forma jurídica de ágio obtido na integralização. Esse paralelo pode ser representado da seguinte maneira:

Mundo econômico Mundo jurídico

Imóvel a alienar à Rosvik Ações do capital da LEME

Valor contábil Valor de mercado Valor patrimonial Valor

financeiro

R\$ 480.000,00 R\$ 38.108.000,00 R\$ 480.000,00 R\$ 36.350.000,00

Diferencial = lucro imobiliário Diferencial = ágio da integralização

3. Da transação sem a devida tributação do ganho de capital obtido na venda

• 3.1 Da coincidência no tempo das operações econômicas (reais) e jurídicas (fictas)

Em 07/07/2003 - apenas 5 dias após o investimento da ROSVIK no capital da LEME e apenas 3 dias após a recompra, pela LEME, das ações subscritas pela ROSVIK - fizeram registrar a escritura de compra e venda do imóvel em comento, figurando como vendedora a ROSVIK e como compradoras as empresas BRASCAN e COMPANYY, participantes da promessa de venda e compra de 19/03/2001.

• 3.2 Do valor real da compra e venda reproduzido no Registro de Imóveis

Quanto ao valor real da venda, a fiscalização encontrou 3 versões distintas.

Na escritura lavrada consta o valor de R\$ 32 milhões. Em sua DIPJ/2004, a ROSVIK registra a aquisição da propriedade do imóvel e sua venda, no mesmo exercício, pelo mesmo valor de aquisição, de R\$ 36.350.000,00. Numa terceira versão - o razão contábil da ROSVIK e seus extratos bancários - encontra-se o valor total de R\$ 36.547.403,74.

Considerando que o último montante descrito consta dos registros da vendedora e foi corroborado pela análise dos ingressos em suas contas correntes bancárias, a fiscalização considera como preço real da alienação o valor de R\$ 36.547.403,74.

• 3.3 Do momento temporal da alienação

De acordo com o artigo 529 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), a lavra de escritura pública representa a tradição, consumando-se, para todos os efeitos, a compra e venda. Desta feita, a data de 07/07/2003 marca o momento da alienação do imóvel.

Quanto ao momento da tributação do resultado obtido na alienação de bens, efetuada por pessoa jurídica tributada pelo lucro real, aplica-se, conforme regra geral, o regime de competência contábil (não se verificam, no caso, as exceções previstas na legislação).

• 3.4 Da apuração do ganho de capital

Conforme exposto e comprovado, o valor da alienação do imóvel foi de R\$ 36.547.403,74, operando-se a tradição em 07/07/2003, contra um custo histórico de aquisição, anterior a 19/03/90, data da unificação da matrícula, no valor de R\$ 480.000,00.

Assim, o ganho de capital auferido pela ROSVIK em 07/07/2003 foi de R\$ 36.067.403,74, a ser considerado nos resultados tributáveis da pessoa jurídica, conforme disposto no artigo 418 do RIR/99.

Segundo o Parecer Normativo CST nº 114/78, os resultados decorrentes de alienação, baixa, ou liquidação de bens ou direitos integrantes do ativo permanente da pessoa jurídica são não operacionais.

DA DISTRIBUIÇÃO DO GANHO DE CAPITAL À INKEE (MONTEVIDÉU)

Após a alienação do imóvel, a fiscalizada promoveu, por intermédio de outras empresas, outras operações, muitas sem substância econômica ou real, que ultimaram na distribuição e expatriação à INKEE (Montevideu) do valor apurado na venda do imóvel.'

A fiscalização relata, às fls. 170 e 171, os indícios de artificialidade das intermediárias uruguaias.

Em resumo, as simulações que culminaram na expatriação do resultado da venda do imóvel foram realizadas em 3 passos ou atos jurídicos - em verdade, 3 simulações:

a) Primeira simulação: "transformação" do ganho de capital na venda de patrimônio imobiliário em ágio na colocação de ações do capital da LEME;

b) Segunda simulação: "produção" de reserva de capital por apropriação da contrapartida do (ficto) ágio na colocação de ações a conta e patrimônio líquido, sendo que, de fato, apenas o imóvel a ser alienado foi transferido da ROSVIK à LEME e depois, de volta, à ROSVIK, restando na LEME somente uma reserva de capital sem qualquer fundamento econômico;

c) Terceira simulação: "apuração do lucro", resultado de equivalência patrimonial do investimento da RAMALHO na sua controlada LEME, seguida de incorporação do acervo líquido desta pela primeira e da expatriação do ganho obtido, em valor real (do lucro imobiliário), mas em forma simulada (de ganho em investimento produtivo em controlada).

Dessa forma, os controladores da PRINCE, com a mediação e empresas de fachada no Brasil e no Uruguai, procederam à alienação do imóvel, anteriormente destacado do patrimônio da BRAHMA/AMBEV, sob forma ficta.

DAS OBSERVAÇÕES DE DIREITO

1. Dos atos simulados e seus efeitos pretendidos

Os reais vendedores do imóvel em comento, representados no Brasil pela

fiscalizada e seus parceiros LEME e RAMALHO, pretendem simular eventos econômicos que, de fato, não tiveram existência real. Pretenderam dar lugar a 3 simulações, a seguir sintetizadas:

• 1.1 Da simulação 1: LEME x ROSVIK

A fiscalizada pretendeu simular a obtenção de ágio na colocação de ações da LEME, subscritas e integralizadas por ela.

As intenções da fiscalizada ficam evidentes, como preparação da operação aqui denominada "simulação 2", pela leitura do artigo 442 do RIR/99.

• 1.2 Da simulação 2: RAMALHO x LEME

A INKEE pretendeu dissimular a obtenção de ganho de capital, por parte de sua controlada RAMALHO, por intermédio da elevação artificial do valor contábil de seu investimento em sua controlada LEME, por meio de absorção, na controlada, de reservas de capital, inexistentes de fato, ao capital social.

Na realidade, as pretendidas reservas de capital da LEME foram obtidas com a

utilização da primeira simulação (LEME x ROSVIK), sendo, na realidade, vazias de qualquer substrato econômico.

A reserva de capital fictícia da LEME é incorporada ao seu capital com o objetivo de elevar o valor patrimonial de suas ações (o que será essencial para a aqui denominada "simulação 3"), cumprindo os requisitos relativos à avaliação do patrimônio da controlada, inscritos no artigo 387 do RIR/99.

• 1.3 Da simulação 3: RAMALHO - apuração e distribuição de lucros aos sócios

O aumento fictício de capital da LEME - engendrado com a "simulação 2" – tem reflexo direto no resultado apurado pela controladora RAMALHO, posto que seria não tributável, por vis da equivalência patrimonial, caso fosse legítimo. Entretanto, a reserva de capital utilizada para elevar o capital da LEME é fictícia, sem qualquer substrato econômico.

A fiscalizada engendrou, de modo fraudulento, um lucro equivalencial fictício que a favorecia quanto à tributação, de 2 maneiras:

a) do ponto de vista do produtor do resultado: o lucro obtido pela equivalência patrimonial é excluído na apuração do lucro real, com base em dispositivo que visa, em princípio, evitar a dupla tributação (mas, no caso, o aumento de capital da controlada também não foi tributado);

b) do ponto de vista dos sócios interessados: o mesmo lucro poderia ser (se fosse legítimo), e foi, distribuído aos sócios, com remessa ao exterior, esta também sem tributação.

Como os resultados obtidos na controlada LEME são fictícios, sem qualquer

fundamento real, permanece, como substrato econômico único dos atos em comento, a obtenção do ganho de capital na alienação do imóvel que fora destacado do patrimônio da BRAHMA/AMBEV e vendido indiretamente à PRINCE.

Assim, os valores transferidos aos sócios da RAMALHO, no Uruguai,

representam, de fato, expatriação de ganho de capital obtido no Brasil, mediante alienação de imóvel, não submetido à devida tributação.

2. Da caracterização legal dos atos simulados

Estabelece o artigo 167 do Código Civil que UÉ nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma".

A contribuinte procurou disfarçar seu ganho de capital por intermédio de:

a) Criação de empresas e subscrição de ações com simulação de obtenção de ágio;
b) Cruzamento de participações entre empresas sem existência ou atividades econômicas reais; e

c) Obtenção de resultados não tributáveis (no lugar do ganho de capital tributável) por meio de utilização de reservas de capital inexistentes de fato e lançando mão de todos os demais expedientes dissimuladores já mencionados.

Complementando as disposições do artigo 167 do Código Civil, destaca a

fiscalização os seguintes atos legais e administrativos relativos à simulação: artigos 169, 170, 171 e 184 do Código Civil; Parecer Normativo CST nº 46/87; artigo 51 da Lei nº 7.450/85 e artigos 109, 116 e 118 do CTN.

No campo do direito eminentemente privado, os atos anuláveis podem ser retificados, ou seja, as partes podem corrigir os vícios neles existentes, de forma a se compatibilizarem com a vontade da lei. De outra parte, o ato nulo (assim considerado o ato simulado) é insanável, não podendo produzir qualquer efeito, nem ser sanado.

Todavia, no âmbito do direito tributário, a consequência atribuída ao ato simulado é diferente do que ocorre com o negócio nulo, que opera efeitos no plano da validade. O ato simulado, sob a ótica tributária, tem efeitos somente no plano da eficácia: a simulação não tem eficácia contra o Fisco (artigo 51 da Lei nº 7.450/85 e artigo 167 do Código Civil).

Dessa forma, ao Fisco não se impõe demandar judicialmente a anulação dos atos simulados para propiciar a extravasão ou, em outros termos, o aparecimento do ato dissimulado, realmente praticado.

3. Da qualificação da multa de ofício

Tendo em vista a prática de atos simulados, com evidente intuito de impedir ou ocultar a ocorrência do fato gerador das exações federais, a multa a ser aplicada no lançamento de ofício e a de 150%, conforme artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Os atos praticados pela contribuinte - ou por seus parceiros, em interesse comum - tiveram a intenção precípua de ocultar, ou dissimular, a ocorrência da operação realizada -alienação do imóvel - substituindo-a por não uma, mas três operações simuladas, que resultaram também na expatriação de recursos, sem qualquer tributação, configurando a "sonegação", definida no artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

A forma jurídica adotada para os atos simulados teve, ainda, evidente objetivo de modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir a zero o montante do imposto devido, de modo a caracterizar a "fraude", definida no artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

Finalmente, fica evidenciado, pelo concurso de diversos atores, o ajuste doloso, que caracteriza o "conluio", definido no artigo 73 da Lei nº 4.502/64.

DOS LANÇAMENTOS E DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

Em face do exposto, foi formalizado processo de Representação Fiscal para Fins Penais (nº 19515.004853/2008-12) e efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2003:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)

Auto de Infração fis. 189 a 193

Fundamento legal artigo 24 da Lei nº 9.249/95; artigo 3o, § 2o, inciso IV, da Lei nº 9.718/98; e artigos 247, 248, 251, e § único, 288 e 418 do RIR/99

Crédito Tributário (em reais)	8.843.707,00	13.265.560,50	5.588.338,45
ImpostoMulta proporcional (150%)Juros de mora (cálculo até 31/07/2008)			

27.697.605,95 TOTAL

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 19/08/2008 (fls. 192, 197, 202 e 207), a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos (fl. 602 a 605), apresentou, em 18/09/2007, a impugnação de fls. 457 a 587, alegando, em síntese, o seguinte:

DA EXIGÊNCIA FISCAL / DOS FATOS

Os Autos de Infração objetivaram a constituição de IRPJ e reflexos, com aplicação de multa qualificada (150%), em virtude de alegada não contabilização de receitas não operacionais, decorrentes da venda de imóvel no ano-calendário de 2003.

O referido ganho de capital omitido estaria encoberto pela ocorrência de 3 simulações distintas:

- a) simulação na obtenção de ágio, pela impugnante, na colocação das ações da LEME;
- b) a reserva de capital registrada pela LEME não tinha fundamento econômico e dissimulava, na realidade, o ganho de capital da LEME; e
- c) o resultado de equivalência patrimonial registrado pela RAMALHO (controladora da LEME) seria fictício e representaria a expatriação do ganho de capital obtido no Brasil.

Destaca a impugnante que, de todas as operações relatadas no Termo de Constatação Fiscal, teria participado de apenas uma delas, ou seja, o aporte na LEME, com pagamento efetivo de ágio pela aquisição das ações dessa empresa, fundado na diferença entre o valor patrimonial e o valor de mercado dos bens da LEME, não tendo relação com as demais.

Tendo recebido a propriedade do imóvel em dação em pagamento pelas ações da adquiridas pela LEME, promoveu, posteriormente, a venda do imóvel às empresas BRASCAN e COMPANYY.

DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA OMISSÃO DE RECEITAS

Como se verifica dos Autos de Infração de IRPJ (fl. 193), PIS (fl. 198), COFINS (fl. 203) e CSLL (fl. 208), a acusação fiscal versa sobre a "omissão de receitas não operacionais" supostamente auferidas pela impugnante devido à "insuficiência de contabilização".

As receitas não operacionais obtidas pela impugnante em decorrência da alienação do imóvel em questão para as empresas BRASCAN e COMPANYY, no montante de R\$ 36.547.403,74, foram devidamente registradas em contas de resultado (fl. 105) e declaradas em DIPJ (fl. 13), não procedendo, assim, a acusação de insuficiência de contabilização dessas receitas.

Nesse contexto, a eventual utilização de qualquer outro evento como pretexto para não cancelar a exigência significará reconhecer que a infração da qual a impugnante foi acusada não está clara no corpo do Auto de Infração, de modo a se impor o reconhecimento de sua nulidade, por violação do artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.232/72.

DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DA IMPUGNANTE PELO GANHO DE TERCEIRO

De toda a explanação do Termo de Constatação Fiscal, restou claro que se entendeu que a entrega do imóvel à impugnante pela LEME teria decorrido de suposta compra e venda simulada e que, nessa hipótese, o vendedor (LEME) teria deixado de apurar o respectivo ganho de capital, o qual fora dissimulado em forma de ágio na emissão de ações.

O Termo de Constatação Fiscal contém diversas passagens demonstrando que o verdadeiro foco da acusação fiscal e dos efeitos fiscais indesejados recairia sobre as empresas LEME e RAMALHO.

A impugnante não teve participação no registro, pela LEME, dos valores relativos ao preço de emissão de suas ações como reserva de capital, tampouco com relação aos efeitos da equivalência patrimonial gerados na RAMALHO (controladora da LEME), os quais, a rigor, geraram tais efeitos indesejados.

Nessa transação, a impugnante figurou tão-somente como a recebedora ou adquirente do imóvel, não como alienante. Mesmo que tido como simulada, e subsistindo o que se teria simulado, na melhor das hipóteses, a compradora do imóvel nessa transação, e não a vendedora.

Em qualquer caso, a impugnante não pode responder pelo ganho de capital supostamente omitido pelas referidas empresas, mas tão somente em relação ao resultado da venda do imóvel às empresas BRASCAN e COMPANY, cujo respectivo ganho de capital fora devidamente oferecido à tributação.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes é rigorosa no sentido de que o lançamento tributário deve ser realizado contra verdadeiro sujeito passivo, impondo-se o respeito ao verdadeiro sujeito passivo mesmo quando há alegação de simulação.

DA INDEVIDA GLOSA DO CUSTO DO IMÓVEL PARA A IMPUGNANTE

Caso não se reconheça a ilegitimidade passiva da impugnante, deve-se, ao menos, retificar o cálculo do ganho de capital supostamente auferida pela impugnante, haja vista a injustificada glosa do custo de aquisição do imóvel.

Registre-se que o Auto de Infração não trata - ao menos explicitamente - da glosa de despesas ou custos incorridos pela impugnante, especificamente no tocante à despesa por ela registrada a débito na conta de Resultado quando da venda (baixa) à BRASCAN e à COMPANY do imóvel adquirido da LEME.

Ainda que se reconheça ter havido simulação na operação da qual decorreu a transmissão do imóvel da LEME para a impugnante, não se contesta que a impugnante entregou à LEME o montante total de R\$ 36.350.000,00 pela aquisição do imóvel.

No caso de simulação deve ser preservado o que se pretendia simular (essência dos fatos). Assim, caso se reconheça ter havido simulação na referida operação, ter-se-ia configurada uma verdadeira compra e venda, cujo preço pago foi de R\$ 36.350.000,00.

Esse valor representa, a rigor, o custo de aquisição do imóvel para a impugnante, por ela registrado como investimento e ágio na subscrição das ações da LEME, como é determinado pelas leis societária e fiscal, sendo o ágio apurado com base na diferença entre o valor do patrimônio contabilizado na LEME e o valor de mercado de seus bens.

O valor total pago pelas ações da LEME foi então atribuído (reclassificado contabilmente) ao custo de aquisição do imóvel então recebido em substituição da participação societária. Esse foi o custo baixado quando a impugnante vendeu o imóvel, tendo lançado regularmente o montante relativo ao preço de venda em seu resultado (receita).

Mas, ao apurar o suposto ganho de capital auferido pela impugnante, a fiscalização, estranhamente, desconsiderou o efetivo custo incorrido na aquisição do imóvel, nada mencionando no Termo de Constatação Fiscal acerca da referida glosa de custos.

Assim está devidamente comprovado que a impugnante entregou à LEME o total de R\$ 36.350.000,00 pela aquisição do imóvel, constituindo esse valor o seu custo de aquisição, que não pode, injustificadamente, ser desconsiderado.

DA INEXIGIBILIDADE DO PIS/COFINS COMO REFLEXO DA OMISSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS

Além de indevidamente formalizar a cobrança de IRPJ e CSLL - sobre a suposta omissão de receitas, que, a bem da verdade, materializou a cobrança de ganho de capital supostamente obtido por terceiros - o Auto de Infração ainda consubstancia a absurda exigência de PIS e COFINS sobre supostas receitas reconhecidamente não operacionais.

Destaque-se, inicialmente, que toda a receita auferida pela impugnante na venda à BRSCAN e à COMPANYY foi regularmente e efetivamente contabilizada, o que, por si só, já justificaria o cancelamento dessa exigência.

Ademais, a presunção contida no artigo 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, no sentido da cobrança reflexa de CSLL, PIS e COFINS, em caso de omissão de receitas, aplica-se, somente, nas hipóteses de omissão de receitas operacionais, e não nos casos de omissão de receitas não-operacionais, hipótese dos autos.

Desde 1998, a legislação de regência do PIS e da COFINS excluem da base de cálculo dessas contribuições o resultado não operacional.

Ainda que venha a se entender que o caso concreto versa, em essência, sobre a glosa do custo de aquisição do imóvel, da mesma forma não poderá prevalecer a exigência do PIS e da COFINS, pois essas discussões, atinentes a custos de bens, não interferem na seara de incidência dessas contribuições.

DA RECOMPOSIÇÃO DA VERDADE MATERIAL (BASE DE CÁLCULO)

Na hipótese de manutenção dos débitos cobrados, deve-se proceder à completa recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Caso mantida a exigência do PIS e da COFINS, tais valores deveriam ser computados como despesas na apuração do IRPJ e da CSLL.

Além disso, também deve ser deduzida da base de cálculo da CSLL o valor correspondente à multa de ofício cobrada sobre o PIS e a COFINS. Isso porque, ao contrário do que ocorre com a legislação do IRPJ, inexistente fundamento legal que obste a dedução, como despesa, das multas punitivas incidentes sobre eventuais débitos tributários do sujeito passivo.

DA MULTA QUALIFICADA

Por força do artigo 144 do CTN, o lançamento tributário deve aplicar a legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador.

No ano de 2003, a redação original do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 exigia a comprovação do evidente intuito de fraude a fim de autorizar a majoração da multa de ofício.

Somente no ano de 2007, mediante a publicação da Lei nº 11.488/2007, passou-se a exigir somente a subsunção dos fatos aos tipos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, sendo dispensada a comprovação do evidente intuito de fraude.

A fiscalização não comprovou o evidente intuito de fraude da impugnante.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais exige a prova inequívoca do intuito de fraude, não bastando a mera existência de omissão de rendimentos.

Mas, ainda que assim não fosse os fatos em análise não se subsumem às hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ante a inexistência de dolo na conduta da impugnante.

Todo o trabalho fiscal se pautou exclusivamente nos documentos fornecidos pelas empresas envolvidas, os quais foram elaborados e registrados de acordo com os ditames legais.

Além disso, há que se aplicar, em favor da impugnante, o benefício disposto no artigo 112 do CTN, dado que à época dos fatos pairava enorme dúvida acerca dos requisitos para a configuração da economia fiscal lícita.

DA NÃO INCIDÊNCIA DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A cobrança de juros de mora autorizada pelo artigo 161 do CTN somente incide sobre valores decorrentes da obrigação tributária principal não pagos no vencimento, ou seja, sobre os seguintes montantes: (a) tributos (obrigação principal); ou (b) a penalidade pecuniária consubstanciada ou convertida em obrigação principal (por exemplo, a exigência referente à multa isolada por insuficiência do recolhimento de estimativas).

Sobre a multa de ofício não devem ser exigidos juros de mora, ante a inexistência de dispositivo legal nesse sentido.

DO PEDIDO

Requer a impugnante que seja julgado improcedente o lançamento fiscal.

Ad argumentandum, requer o cancelamento das exigências relativas ao PIS e à COFINS, a completa recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a redução da multa punitiva aplicada (de 150% para 75%) e o reconhecimento de que os juros não podem ser cobrados sobre a multa.

Por, requer que todas as notificações sejam feitas em nome dos subscritores da presente.

A DRJ MANTEVE EM PARTE o lançamento, nos termos da ementa abaixo, RECORRENDO DE OFÍCIO da parte cancelada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

SUJEIÇÃO PASSIVA. GANHO DE CAPITAL.

Correta a identificação do sujeito passivo e a autuação decorrente da adição, de forma irregular, do ágio pago na aquisição de investimento ao custo do imóvel recebido ao devolvê-lo. Exonera-se parcialmente a exigência relativa aos valores já oferecidos à tributação pela contribuinte.

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de aspecto concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

CSLL. DECORRÊNCIA

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

PIS E COFINS. VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. NÃO INCIDÊNCIA.

A receita decorrente da venda de bens do ativo permanente não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

Após o ingresso com recurso voluntário, consta às fls.798/801, desistência parcial do presente processo administrativo no que concerne à defesa interposta, de forma irrevogável, exclusivamente em relação aos débitos de IRPJ e de CSLL autuados, para que, com relação a estes débitos, o processo fosse extinto, para fins de adesão aos benefícios previstos na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso de ofício preenche os requisitos de admissibilidade.

Delimitação da lide**RECURSO VOLUNTÁRIO-**

Após o ingresso com recurso voluntário, consta às fls.798/801, desistência parcial do presente processo administrativo no que concerne à defesa interposta, de forma irrevogável, exclusivamente em relação aos débitos de IRPJ e de CSLL autuados, para que, com relação a estes débitos, o processo fosse extinto, para fins de adesão aos benefícios previstos na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009.

Portanto, tais débitos do IRPJ e CSLL tornam-se definitivos na instância administrativa, motivo pelo qual não se tomará conhecimento do recurso voluntário.

A lide permanece em relação à exoneração do PIS e COFINS em sede de Recurso de Ofício.

RECURSO DE OFÍCIO

O Recurso de ofício envolve duas matérias distintas:

- 1) Exoneração do PIS e COFINS
- 2) Ajuste na matéria tributável por erro de fato cometido pelo fiscal ao não considerar a tributação já efetuado pelo contribuinte durante a operação de alienação

1) Da exoneração do PIS e COFINS

A DRJ cancelou parte do lançamento, exonerando o lançamento do PIS e COFINS por três fundamentos: 1) Receita na alienação de imóvel é considerada receita não operacional e esta por sua vez escapa ao conceito de receita bruta, base de cálculo das contribuições sociais; 2) A matéria tributável não trata de receita obtida na venda do imóvel em questão (oferecida regularmente pela contribuinte à tributação), mas da glosa relativa ao custo do referido imóvel; 3) houve erro na data do fato gerador dos tributos, pois a apuração das contribuições é mensal e a tributação foi feita anual (31/12).

Eis o teor do voto da DRJ:

DA AUTUAÇÃO RELATIVA À CSLL, AO PIS E À COFINS

Pela íntima relação de causa e efeito entre a autuação do IRPJ e da CSLL (que alterou o lucro líquido pela glosa relativa ao custo do imóvel alienado), e por

dependerem dos mesmos elementos de prova, a decisão relativa ao IRPJ se estende à CSLL.

Não se estende, no entanto, ao PIS e à COFINS (apesar do disposto no artigo 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95), em face de legislação específica relativa a esses tributos (artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98). Os citados artigos dispõem que:

(Lei nº 9.249/95)

"Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão. (...)

2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP. (...)" (Lei nº 9.718/98)

"Art 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

"Art 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: (...)

IV- a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente. (...)"

Observe-se que, segundo o Parecer Normativo CST nº 114/78, os resultados decorrentes de alienação, baixa, ou liquidação de bens ou direitos integrantes do ativo permanente da pessoa jurídica são não operacionais. Aliás, os próprios Autos de Infração indicam tratar-se de receitas não operacionais (fls. 198 e 203)

No caso em tela, em relação ao PIS e à COFINS, não cabe a aplicação pura e simples do disposto no artigo 24 da 9.249/95, pois o esse artigo deve ser interpretado juntamente com o artigo 3º, § 2º, inciso IV, da Lei nº 9.718/98, restando claro que a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente (seja ela oferecida à tributação pelo contribuinte ou apurada em lançamento de ofício) não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Destaque-se que na fundamentação legal da autuação do PIS e da COFINS consta o artigo 22 do Decreto nº 4.524/2002 (com base no supra transcrito artigo 3º da Lei nº 9.718/98), que prevê a exclusão das receitas decorrentes das vendas de bens do ativo permanente da base de cálculo das referidas contribuições.

Ademais, o presente lançamento não decorre da tributação da receita obtida na venda do imóvel em questão (oferecida regularmente pela contribuinte à tributação), mas da glosa relativa ao custo do referido imóvel, que, como bem argumenta a impugnante, não interfere na seara de incidência dessas contribuições.

Por fim, se não bastassem todos esses argumentos, há que se observar que os

Autos de Infração de PIS e de COFINS padecem de vício insanável, na medida em que há erro na data do fato gerador. O ganho de foi auferido pela ROSVIK em 07/07/2003, de modo que o fato gerador (mensal) do PIS e da COFINS seria 31/07/2003, e não 31/12/2003, como consta dos Autos de Infração (fls. 198 e 203).

Por todos esses motivos, há que se exonerar integralmente a exigência relativa ao PIS à COFINS.

Muito embora a DRJ traga três motivos independentes para cancelar essa parte do auto de infração, na verdade tratar-se-ia de dois motivos cumulativos, uma vez que o primeiro fundamento é incompatível com o segundo. Ora, se trata de glosa de custo, não há que se falar em classificar o tipo de receita para daí divisar a não incidência.

Portanto, feita essa ressalva e revisados os autos, constato a correção do Acórdão recorrido. É que é patente que a matéria tributável se trata de glosa de custos e, portanto, não há que se falar em tributação das contribuições. Outrossim, também é patente o erro na data do fato gerador das contribuições mensais, sendo imputado o fato gerador em 31/12/2003 (anula), quando o certo seria calculá-lo em 31/07/2003, já que o fato gerador da indigitada alienação se deu em 07/07/2003.

Assim, tirante a ressalva acima aduzida, adoto as mesmas razões de decidir do voto condutor, negando provimento ao recurso de ofício nesta parte

Por todo o exposto, NEGÓ provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto