



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002856/2005-84
Recurso nº : 147.654
Matéria : IRPJ - e OUIROS - Exercício 2001
Recorrente : LUMARGE LTDA. (Suc. de Pirâmide Participações Ltda.)
Recorrida : 2ª Turma da DRJ em Belo Horizonte - MG
Sessão de : 19 de outubro de 2006
Acórdão nº : 101-95.818

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO – Demonstrado que os atos negociais praticados ocorreram em sentido contrário ao contido na norma jurídica, com o intuito de se eximir da incidência do tributo, cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado.

IRPJ – GANHO DE CAPITAL – Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor pelo qual o bem ou direito houver sido alienado ou baixado e o seu valor contábil, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

MULTA ISOLADA. “Ex vi” do disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, tem incidência a penalidade pecuniária isoladamente aplicada, à alíquota de 50% (cinquenta por cento), sobre o valor do pagamento mensal devido sob a forma de estimativa, que deixar de ser oportunamente paga.

MULTA DE OFÍCIO – QUALIFICAÇÃO. Presente o evidente intuito de fraude é correta a qualificação da multa de ofício

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Lumarge Ltda. (Sucessora de Pirâmide Participações Ltda.)

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) afastar a exigência relativa às despesas efetuadas com serviços de assessoria jurídica; 2) reduzir o percentual da multa isolada para 50%, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior e Mário Junqueira Franco Júnior que cancelaram a exigência da multa isolada; 3) reduzir o percentual da multa de ofício para 150%, vencido o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral (Relator) que reduziu o percentual da multa de ofício para 75%, nos termos do relatório e voto

D

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o
Conselheiro Caio Marcos Cândido.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



CAIO MARCOS CÂNDIDO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 04 JUL 2008 -

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ,
SANDRA MARIA FARONI e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Prócesso nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

Recurso nº : 147.654
Recorrente : LUMARGE LTDA. (Suc. de Pirâmide Participações Ltda.)

RELATÓRIO

Lumarge Ltda., sucessora de Pirâmide Participações Ltda., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.N.P.J. – MF sob o nº 01.788.117/0001-44, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pela Colenda Segunda Turma de Delegacia de Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte – MG que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve, em parte, a exigência do crédito tributário formalizado através dos Autos de Infração de fls. 07/10 (IRPJ), 14/17 (CSLL), 20/22 (IRRF) e 25/27 (MULTA ISOLADA), recorre a este Colegiado na pretensão de reforma da aludida decisão de primeiro grau.

A peça básica descreve as irregularidades apuradas nestes termos:

“001 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS GLOSA DE DESPESAS

Valor apurado pela não comprovação da necessidade da despesa conforme explicitado no Termo de Verificação Fiscal, que faz parte integrante deste auto.

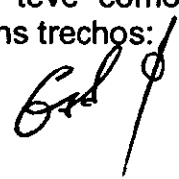
002 – GANHOS E PERDAS DE CAPITAL ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO AVALIADO PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Valor do ganho de capital apurado na alienação de investimento avaliado pelo valor do Patrimônio Líquido na Empresa Sabará Empreendimentos e Participações, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação.

003 – MULTAS ISOLADAS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.”

A glosa dos gastos, apropriados a título de despesas operacionais, teve como motivação as afirmações constantes às fls. 83/84, de cujo teor se transcreve alguns trechos:



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

“A empresa sucedida foi intimada e reintimada (...) “a apresentar documentos que comprovem as despesas administrativas – pagamentos de terceiros pessoas jurídicas, apresentando inclusive comprovação de que tais despesas são necessárias, tais como: contratos e outros documentos que indiquem a natureza da prestação de serviço. Nos mesmos termos foi intimada também a empresa sucessora.

Na primeira resposta, apenas apresentou cópias de notas fiscais ou recibos e disse que “os serviços são aqueles descritos nos respectivos documentos” e sem maiores provas ou explicações informou que “são absolutamente necessários, o que se prova pela complexidade da legislação tributária.

Em ressalva no rodapé da resposta, indicou-se que foi considerada não atendida a intimação, sendo reintimada nos mesmos termos, no prazo de 05 (cinco) dias a apresentar a resposta devida.

Entretanto, novamente a resposta não veio satisfatória. Recusou-se a apresentar os originais, enviando apenas cópia autenticada das notas e recibos e, quanto à comprovação da necessidade do serviço e sua natureza, informou apenas que “os contratos que originaram tais documentos foram verbais e, mais uma vez, esclarecemos que os serviços prestados pelas empresas são aqueles descritos nos respectivos documentos e são absolutamente necessários”, não apresentando nenhuma descrição do serviço ou outra prova qualquer.

Acontece que é pouco provável que valores significativos venham a ser pagos sem que haja uma comprovação, documentação do serviço ou contrato. Inclusive, no recibo da empresa PINHEIRO NETO – ADVOGADOS, faz-se menção expressa que os serviços foram “atendimento, orientação legal e execução das providências cabíveis no caso, conforme detalhamento em anexo”. Ora, se foram detalhados em anexo, tais informações não foram verbais, comprovando a recusa de atendimento à intimação e a não comprovação da despesa, sendo cabível, por conseguinte, a glosa da despesa.

A empresa ACE SERVIÇOS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA tinha como sócios os Srs. Andréa Márcia Nogueira (...) (sócia da DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA) e Ernesto Chistofaro de Andrade, que aparece nos documentos de reestruturação societária sempre como testemunha. No corpo da Nota Fiscal traz como histórico serviço de “intermediação (contratos de franchise)”. Mas que contratos são estes e porque se recusaram a apresentá-los? Na verdade, não há prova de operações de “franchise. A recusa de apresentação teria, provavelmente, o intuito de dificultar o desvendamento dos fatos.

O mesmo raciocínio (não apresentação de documentos que indiquem qual o serviço prestado, não sendo demonstrada, por conseguinte, a necessidade da despesa e sua conseqüente admissão de dedutibilidade) aplica-se à empresa MARCATTE ADVOGADOS ASSOCIADOS SOCIEDADE CIVIL que já se chamou KALID & MARCATTE ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C. O Sr. Kalid é quem assina como advogado em todos os eventos de transformação societária, o que confirma as suspeitas da fiscalização em vincular as despesas ora glosadas à operação de “reestruturação societária” que o fisco, por todos os motivos relatados, considera como manobra jurídico-contábil com a finalidade exclusiva de encobrir o fato



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

gerador do IRPJ e Contribuição Social sobre o ganho de capital, não necessária e indedutível.

Ademais, todos estes serviços coincidem com a época da operação de venda da participação acionária, e a alegada reestruturação societária teria ocorrido na SABARÁ, mas os serviços foram pagos pela sucedida da autuada, o que leva à conclusão de que quem se beneficiou do planejamento tributário foram exatamente os antigos sócios da SABARÁ, pela venda da participação acionária e com economia fiscal pelo não pagamento do GANHO DE CAPITAL.”

Em razão dos argumentos expendidos na fase impugnativa o ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido produz breve relato dos fatos apurados pelas autoridades lançadoras, transcreve a legislação aplicável à espécie, e afirma textualmente:

“217. Segundo a legislação fiscal, são admitidas como despesas operacionais dedutíveis somente aquelas que forem usuais, normais e necessárias às atividades da pessoa jurídica que suporte os respectivos gastos. Por sua vez, cumpre salientar, ainda, que, em qualquer despesa operacional, a dedutibilidade dos gastos condiciona-se à comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, fornecidos pelos emitentes desses documentos que os identifique como fornecedor do bem ou prestador do serviço, obedecendo às demais disposições da legislação comercial ou fiscal sobre emissão de documentos.

218. Nesse sentido, a Fiscalização considerou que a autuada, após devidamente intimada a fazê-lo, não comprovou a necessidade, normalidade e usualidade das despesas operacionais, cujos documentos emitidos continham uma descrição genérica dos serviços prestados.

219. Noutras palavras, para o autuante, não restou demonstrada a realização efetiva dos serviços, porque não foram apresentados contratos, relatórios ou demonstrativos, no sentido de tipificar, sem sobras de dúvidas, quais serviços foram efetivamente prestados ou executados. Mais ainda, uma descrição genérica não é suficiente para comprovar, especificamente, o tipo de serviço ou como e quando fora realizado.

.....
223. Desse modo, a lei exige que as despesas sejam registradas na escrituração contábil da empresa, devendo ser identificadas, quer sob aspectos formais (documentação hábil e idônea, como notas fiscais ou recibos), quer sob aspectos intrínsecos (identificação da operação, efetividade da prestação do serviço e do respectivo pagamento, quem o prestou e como e quando o realizou, etc.).

224. Ocorre que o Fisco somente poderia verificar a necessidade, usualidade e normalidade, de um determinado gasto, se esse estiver identificado em pormenores. Logo, na contabilização de gastos dedutíveis, a legislação tributária não dispensa os referidos pormenores formais e intrínsecos.

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

225. No caso vertente, muito embora tenha insistido a defesa que as despesas glosadas referem-se aos gastos necessários, tendo em vista a complexidade da legislação fiscal, esses não estão devidamente identificados nos documentos fiscais apresentados. As descrições genéricas, "orientação legal e execução das providências cabíveis, prestação de serviços de consultoria tributária e intermediação de negócios", não são suficientes para que a Fiscalização possa verificar os três requisitos fundamentais para dedutibilidade de despesas, quais sejam, necessidade, usualidade e normalidade.

226. Observe-se que a Contribuinte nem teve a preocupação de especificar ou esclarecer, sem sobras de dúvidas, quais serviços foram efetivamente prestados ou executados.

227. Assim, uma vez evidenciada a legitimidade da glosa realizada pelo Fisco, objeto do item "001" do presente lançamento, não prosperam os argumentos da defesa."

Na fase recursória a contribuinte, mantendo a mesma linha de argumentação anteriormente expendida, sustenta em síntese:

- i) em atenção à intimação sua sucedida Pirâmide Participações Ltda. apresentou à Fiscalização, cópias das notas fiscais relativas aos serviços que lhe foram prestados pelas empresas Ace Serviços Empreendimentos e Participações Ltda.; Marcatte Advogados Associados; Pinheiro Neto Advogados e GAM Geraldo Magela e Associados, prestando os devidos esclarecimentos;
- ii) além de apresentar cópias dos DARFs comprovando o recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre o pagamento dos correspondentes serviços prestados, cópia da DIRF, ainda se propôs a solicitar cópias dos microfimes dos cheques emitidos para efetivação dos pagamentos às empresas prestadoras dos serviços;
- iii) ao considerar insuficiente a comprovação apresentada, a Fiscalização, em reintimação à empresa, fez registrar no rodapé da resposta a alegação de que pelo fato de não ter sido apresentados os originais, considerava não atendida a intimação;
- iv) com a apresentação de cópias autenticadas dos documentos solicitados, fato que atesta a sua autenticidade, esclarece, novamente, que os serviços prestados constavam dos documentos exibidos, e dizem respeito a: *"em relação à empresa ACE "intermediação de negócios", em relação ao Pinheiro Neto Advogados, "atendimento, orientação legal e execução das providências cabíveis no caso, conforme detalhamento em anexo"; em relação à GMA, "prestação de serviços de consultoria tributária durante o mês de março do ano de 2000"; e em relação à Marcatte Advogados, "prestação de serviços de consultoria tributária."*
- v) a fúria fiscalista e obsessiva dos auditores fiscais revela, de *per si*, a fragilidade dos argumentos trazidos à colação, vez que a palavra empregada "pouco provável" demonstra total juízo subjetivo, escorado, talvez, no sexto sentido da Fiscalização, já que provas efetivas ela não trouxe aos autos;

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

- vi) no caso específico do recibo emitido por Pinheiro Neto Advogados, a fiscalização tenta induzir o julgador a erro, vez que em nenhum momento foi dito que as informações prestadas pelo escritório foram ou não verbais, mas sim que os contratos firmados com aquele escritório, e com os demais prestadores de serviços, é que foram verbais;
- vii) na falta de argumentos consistentes, a Fiscalização tenta criar um vínculo a partir de insinuações que em nada alteram o rumo da discussão, trazendo alegações improdutivas, levantadas apenas com o propósito de avolumar o Termo de Verificação Fiscal, como por exemplo pode ser citado o fato apontado de que a ACE tinha como sócia a Sra. Andréa Márcia Nogueira, detentora de apenas 1% do capital social da mencionada empresa;
- viii) dando continuidade ao seu cansativo jogo de falácias, a Fiscalização afirma que o Sr. Ernesto Christófar de Andrade aparece como testemunha em todos os contratos e no Conselho Arbitral, além de figurar como sócio da ACE. Qual o impedimento legal para tanto?;
- ix) por fim, e de forma incontestada, a Fiscalização joga-se para cima do advogado Dr. Vinício Kalid, cabendo aqui indagar: qual o problema em do Dr. Kalid assinar como advogado em quase todos os documentos societários;
- x) não justificam as glosas de despesas levadas a efeito pela Fiscalização e abonada pela Turma Julgadora "a quo", vez que restaram comprovados os gastos e os serviços foram prestados.

A peça básica registra no seu item 002, a tributação da quantia de R\$ 23.275.200,00, a título de ganho de capital obtido na alienação de investimento em empresa controlada, avaliado pelo método do Patrimônio Líquido, no ano de 2000.

Em razão da extensão e complexidade da questão posta a julgamento, peço vênica tanto ao ilustre relator do Acórdão recorrido quanto aos meus pares aqui neste Colegiado, para reproduzir o relato feito em primeira instância administrativa, até para que possa ser fielmente destacado o conteúdo dos autos:

"1 – DO GANHO DE CAPITAL

A – DA SITUAÇÃO DE FATO OBSERVADA

5. A PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA, sucedida pela LUMARGE LTDA, era pessoa jurídica com objetivo social voltado para "a administração e participação em capitais de outras empresas, aquisição de ativos, exceto financeiros, bens móveis e valores mobiliários", detendo a participação de 48%, na empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. As empresas HELAN PARTICIPAÇÕES e DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA detinham, respectivamente, as participações de 28% e 24%. A PIRÂMIDE e essas duas empresas, juntas, formavam o grupo PHDPAR.

6. Por sua vez, a empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA era controladora (com 99,99% das ações) da empresa



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

DMA DISTRIBUIDORA S/A, CNPJ 01.928.075/0001-08, que atua no ramo de supermercados com os nomes de fantasia "MARTPLUS" e "EPA".

7. Em 01/03/2000, a PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA recebeu cheques no valor de R\$ 11.637.600,00, os quais foram, em parte, depositados em conta corrente, conforme cópias dos cheques em anexo e Livro Diário/Razão (fls. 136/143, do Anexo I, e 134, do Anexo II). Por este recebimento mais os auferidos pelos demais sócios da empresa, SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, foram transferidos 50% da participação ao grupo ingressante na sociedade, denominado WRVPAR, formado pelas empresas: ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA; LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA; e VM PARTICIPAÇÕES LTDA.

8. Estes fatos levam à constatação de que a alienação da participação societária teve como consequência o fato gerador do que se denomina "GANHO DE CAPITAL", devido à valorização do empreendimento do qual a PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA era investidora, e que se realizou por época da sua venda.

9. No entanto, para elidir o pagamento dos tributos devidos, resolveram as partes, de comum acordo, nominar o negócio jurídico realizado de "reestruturação societária", na tentativa de ocultar o fato gerador dos tributos. Ficaram assim configuradas, em tese, as ações tipificadas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, envolvendo os conceitos de sonegação, fraude e conluio.

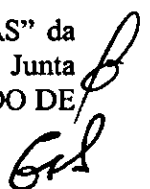
10. A Fiscalização, por meio de várias intimações tanto a PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA quanto à sua sucessora, solicitou que fosse apresentado o "CONTRATO DE COMPROMISSO DE ASSOCIAÇÃO MEDIANTE A COMPRA E VENDA DE AÇÕES E OUTRAS AVENÇAS", o qual foi citado como parte integrante do "ACORDO DE ACIONISTAS" da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A (no item 4, na pág. 6), e a "CARTA DE INTENÇÕES" também citada no mesmo "ACORDO DE ACIONISTAS" (no item 5.8, na pág. 8).

11. No entanto, a Fiscalizada manteve a versão de que tais contratos eram verbais, trazendo na resposta ao Termo de Intimação nº 03, o que já estava no "ACORDO DE ACIONISTAS", apenas acrescentando a relação de estabelecimentos. Por este motivo, procedeu-se ao agravamento das multas, à luz dos incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

B - DA REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA E SUAS INCONSISTÊNCIAS

12. A "reestruturação societária" foi arquitetada e procedida de forma que, ao final, cada grupo passasse a possuir 50% das ações da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, e por estes 50% o grupo WRVPAR pagaria ao grupo PHDPAR a importância de R\$ 48.500.000,00, na proporção de cada participação das então sócias da SABARÁ.

13. Esta intenção consta, inclusive, do "ACORDO DE ACIONISTAS" da empresa SABARÁ (nos itens 2 e 3, nas pág. 5 e 6), registrado na Junta Comercial/MG, sob o nº 201280957, em 25/04/2000. Neste mesmo "ACORDO DE



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

ACIONISTAS”, que tem forma de contrato com cláusulas de irrevogabilidade e irretratabilidade (item 6), foi feita a divisão da administração da empresa, a saber: gestão administrativa e operacional para um grupo (WRVPAR) e gestão financeira para outro grupo (PHDPAR), conforme item 5 do mesmo.

14. A partir daí a “reestruturação” seguiu uma receita de “planejamento tributário” que, pela forma conduzida, nada tem de “negócio indireto”, tratando-se, em tese, de mera simulação com intuito de fraude, haja vista as inconsistências apuradas e indicadas a seguir:

B1 – PRIMEIRO PASSO.

A empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA foi transformada em S.A, de acordo com a Ata da Assembléia de Transformação de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada em Sociedade Anônima.

Para tanto, a empresa realizou uma assembléia, em 21/02/2000, e levou a respectiva Ata ao Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas, em 09/03/2000, para efeito de baixa, sendo levada a registro na Junta Comercial, em 15/03/2000, tendo recebido o registro NIRE-3130001457-6, em 29/03/2000.

Sob o mesmo registro NIRE-3130001457-6, em 29/03/2000, foi levada à JUCEMG a “ATA DE ASSEMBLÉIA GERAL EXTRAORDINÁRIA”, datada de 28/02/2000.

15. INCONSISTÊNCIA: nesta “ATA DE ASSEMBLÉIA GERAL EXTRAORDINÁRIA”, que consta como realizada no dia 28/02/2000, foram eleitos, para o “Conselho de Administração”, os Srs. Walter Santana Arantes e Vicente Bretz da Silva e, para a “Diretoria Executiva”, o Sr. Ronosalto Pereira Neves. Ocorre que estes senhores são exatamente os integrantes do outro grupo comprador (WRVPAR), que, admitida a cronologia indicada, ainda iriam adquirir 50% do empreendimento, mas já, em 28/02/2000, faziam parte da metade do poder decisório da empresa. Ora, como estes senhores, que só passariam a integrar a sociedade, através de suas empresas WM, LM e ARANTES, no dia seguinte, 29/02/2000, teriam sido eleitos diretores e conselheiros, neste dia 28/02/2000?

16. Ademais, neste mesmo documento (ATA DE ASSEMBLÉIA GERAL EXTRAORDINÁRIA) também consta outra impropriedade: nele se afirma que “cada membro do conselho de administração é possuidor de 01 (uma) ação ordinária, sendo adquirida neste ato”. Mas quem lhes vendeu as ações? Não consta do Livro Diário das empresas PIRÂMIDE, HELAN e DAMA nenhuma alienação, e elas eram detentoras da integralidade das ações da SABARÁ, sendo as quantias envolvidas de R\$ 4.044.166,67, por ação, preço constante do Boletim de Subscrição (item “c”, pág 2 do boletim datado de 29/02/2000).

17. Caso houvesse algum fundamento real neste negócio jurídico, a alienação deveria constar do Livro de “Registro de Ações Nominativas” ou do Livro de “Transferências de Ações Nominativas”. No primeiro, constam apenas ações da LM, VM e ARANTES a partir da suposta integralização do dia 29/02/2000; e, no segundo, o primeiro Termo de Transferência data de 01/05/2000. Em uma sociedade anônima normal, estes livros seriam escriturados como forma de documentação das

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

transações, como determina a Lei das S.A (ver cópias dos livros às fls. 55/68, do Anexo II).

18. No livro de “Presença dos Acionistas”, na folha nº 2 da AGE de 28/02/2000, confirma-se a inconsistência, pois são exibidas as assinaturas de seis representantes dos acionistas compondo as 20.000 ações e não constam as assinaturas dos Srs. Ronosalto, Walter ou Vicente. Portanto, aparentemente, os referidos senhores foram eleitos diretores antes mesmo de serem sócios. Também nada se encontra nos livros de Ata de Reunião de Conselho de Administração e de Reunião de Diretoria, que por sinal encontram-se em branco.

19. O anacronismo desta AGE, com diretores assumindo a empresa antes da “integralização”, é indício importante de que a SABARÁ passou por uma transformação apenas no papel.

B2 – SEGUNDO PASSO: Emissão de ações com ágio.

Para se transferir a propriedade sem que ficasse caracterizada uma compra e venda, simulou-se a emissão de novas ações com ágio, com os antigos sócios não exercendo o direito de subscrição. Assim, o grupo adquirente passaria a integrar a sociedade. No caso de sociedade anônima, o valor do ágio não é computado como receita para fins de apuração do lucro real (é não tributável) – art. 442 do RIR/1999.

Procedeu-se ao aumento de capital da empresa transacionada, em um percentual “X”, que neste caso foi 12 em 20.000, ou seja, menos 0,06% (seis centésimos por cento) que é o percentual calculado de aumento de capital que permite aos alienantes receberem exatamente os R\$ 48.500.000,00 do grupo investidor conforme pactuado, correspondente à metade do empreendimento, e que era a real vontade das partes.

No caso em tela, temos que a empresa PIRÂMIDE possuía parte do capital, qual seja, 9.600 cotas/ações (representando 48% do total); a DAMA, 4.800 cotas/ações (24%); e a HELAN, 5.600 cotas/ações (28%). E, ao final, o Grupo PHDPAR deveria ficar com as mesmas 12 “ações”, adquiridas pelo Grupo WRVPAR, para equilibrar os 50% de participação para cada:

Os valores subscritos, entre ação e ágio, totalizaram R\$ 48.530.000,00, vertendo-se R\$ 48.490.000,00, na cisão, e permanecendo R\$ 40.000,00, como aumento de capital, que, somados ao saldo inicial dessa conta, totalizaram o saldo final da conta capital em R\$ 60.000,00.

Para se fazer tamanha cisão, partindo-se de um capital tão baixo é que se estipulou o ágio estratosférico, numa simples conta de chegada. Ou como esclareceu o contador da empresa SABARÁ e elaborador do “Laudo de Avaliação”, para efeitos de cisão, que em conversa telefônica definiu a forma de cálculo do ágio como sendo “q.s.p ” (qualidade suficiente para), numa alusão às fórmulas de remédio. Portanto, o que foi classificado como ágio não foi expectativa de rentabilidade futura, como quiseram simular os contraentes, e sim um placebo contábil.

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

20. INCONSISTÊNCIAS: o ágio e sua estipulação devem seguir uma lógica que a contabilidade, a CMV, bem como a legislação tributária, exigem que tenha correspondência com o mundo fático.

21. Os documentos em mãos da Fiscalização são apenas os levados ao registro público, e neles não consta nenhuma memória de cálculo. A PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA, sucedida pela Contribuinte, alega que as memórias de cálculo foram destruídas ou extraviadas, quando, efetivamente, deveriam ter sido guardadas em boa forma pelo Grupo Empresarial, para proceder à futura amortização do ágio. Provavelmente, nunca existiu tal memória de cálculo, sendo apenas uma conta de chegada, sem fundamento econômico, e com intuito de encobrir a operação real de compra e venda de participação societária e o respectivo ganho de capital. Provavelmente, existiu, sim, um laudo de avaliação do investimento, para se fixar o valor da compra e venda.

22. Outro ponto que merece destaque é que, no "ACORDO DE ACIONISTAS", já se previa a aquisição de 50% do empreendimento e a co-gestão dos dois grupos em partes iguais, cabendo a cada grupo a indicação de dois membros para o Conselho de Administração e um Diretor Executivo. Os negócios jurídicos acima apresentados, realizados pelas partes envolvidas (a emissão de ações com ágio e subscrição de aumento de capital, com ingresso de novos sócios) poderiam até ser válidos se não contivessem VÍCIO DE VONTADE, pois nunca o grupo WRVPAR teve intenção de compra uma participação de doze votos contra vinte mil do grupo PHDPAR, e nem o grupo PHDPAR teve intenção de vender apenas uma participação de doze ações. O Livro de Presença de Acionistas (fls. 42/54, Anexo II) ilustra tal discrepância: em suas folhas 02 verso, 03, 04 anverso, constam indicados os votos que os integrantes do grupo WRVPAR teriam, ou seja, meros 12 votos. Mas, com tais ínfimos votos, foram capazes de eleger metade da diretoria, mesmo antes da integralização das ditas subscrições de ações.

B3 – TERCEIRO PASSO: Integralização da subscrição.

Nesta etapa ocorre a tradição do objeto da compra e venda com o pagamento do preço. Simulada a emissão de ações, o grupo adquirente simula a subscrição e integralização do preço estipulado. Entretanto, como nesta etapa o dinheiro já muda de mãos, costuma-se criar garantias de que as etapas posteriores serão cumpridas. Caso a operação parasse nesta etapa, o grupo adquirente teria enormes prejuízos, pois ficaria com míseros 0,06% da empresa. No caso em tela a operação foi provavelmente garantida pelo estipulado no "CONTRATO DE COMPROMISSO DE ASSOCIAÇÃO MEDIANTE A COMPRA E VENDA DE AÇÕES E OUTRAS AVENÇAS" e na "CARTA DE INTENÇÕES". Entretanto, apesar da insistência da Fiscalização para que tais documentos fossem apresentados, por meio de diversas intimações, foram ocultados maiores detalhes da transação. Contudo, pode-se saber o que foi transacionado, em linhas gerais, por via indiciária, pela leitura do "ACORDO DE ACIONISTAS" que parece conter transcrição de parte do acordado (entretanto, pelo menos em relação à data de assinatura, este documento é falso, como será explicitado logo adiante), em especial no que está contido nas cláusulas abaixo discutidas (fls. 180/188, Anexo I):

1 – WRVPAR subscreverá ações na controlada e constituirá uma empresa controladora da metade da participação (que veio a ser a NOVO TEMPO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA).

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

2 – PHDPAR deverá também constituir uma empresa (que veio a ser a PHD EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA). Ao final, cada grupo venha a deter 50% do controle acionário da empresa SABARÁ (vontade real declarada e realizada).

3 – Por estes 50% o grupo WRVPAR pagaria ao grupo PHDPAR a importância de R\$ 48.500.000,00, na proporção de cada participação (foram pagos R\$ 48.530.000,00, mas repassado ao grupo PHD um total de R\$ 48.490.000,00).

4 – A negociação seria formalizada através do “CONTRATO DE COMPROMISSO DE ASSOCIAÇÃO MEDIANTE A COMPRA E VENDA DE AÇÕES E OUTRAS AVENÇAS” (contrato formal que a sucedida da autuada e seu grupo insistem em afirmar ter sido “verbal”, numa resistência deliberada à sua exibição).

5 – Co-gestão dos dois grupos (em AGE datada de 28/02/2000, esta co-gestão, surpreendentemente, já se materializava).

6 – Faz-se remissão à “CARTA DE INTENÇÕES” e que no item 4 deste acordo estaria a relação de lojas e estabelecimentos (é evidente que o acordo não foi verbal pois possuía até número de cláusulas, mas, conforme já relatado, recusaram-se a apresentar os documentos).

7 – Estipula-se a irrevogabilidade e a irretroatividade do acordo.

8 – Estipula-se o foro de Belo Horizonte.

23. INCONSISTÊNCIA NA INTEGRALIZAÇÃO: poder-se-ia apontar o fato de, na ATA da AGE de 10H, constar a integralização como efetuada em moeda corrente, e no Boletim constar a integralização em cheques, mas esta seria mais uma dentre as muitas inconsistências verificadas. Outra inconsistência é a não avaliação do investimento da SABARÁ na DMA pela equivalência patrimonial (ver balanço fls. 90 do Anexo II).

C – CAPITAL SUBSCRITO E NÃO INTEGRALIZADO NÃO AUMENTA PATRIMÔNIO LÍQUIDO

24. Está provado que os valores correspondentes ao capital subscrito e não integralizado só foram depositados numa conta-corrente bancária no dia seguinte à pretensa cisão, ou seja, no dia 01/03/2000, por meio de cheques datados da mesma data. Trata-se, portanto, de pagamentos efetuados pelos novos acionistas somente após a cisão. Assim, mesmo que se admitisse que o cheque antedatado fosse válido, no momento da cisão, a SABARÁ teria um título executivo que lhe permitiria a execução da obrigação contraída pelo subscritor do capital emitido. Esta eficácia executiva do boletim de subscrição está prevista no art. 107, I, da Lei nº 6.404, de 1976. Por sua vez, o art. 182 desta mesma lei determina que as parcelas não realizadas serão contabilizadas como dedução do capital social.

25. Por sua natureza de parcela do preço de emissão de ações, o ágio, enquanto não pago, não pode ter destino diferente daquele do capital não integralizado: por óbvio, aquele, tanto quanto este, não poderá acrescer o patrimônio líquido.

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

26. Juridicamente falando, houve um acréscimo no patrimônio da SABARÁ mesmo antes da integralização do capital, pois ela passou a deter um direito contra o subscritor. No entanto, do ponto de vista contábil, que é de extrema relevância em se tratando de IRPJ, importa constatar que absolutamente não houve acréscimo do patrimônio líquido da SABARÁ pela simples subscrição de ações, pois as parcelas de capital não realizadas devem ser lançadas, por força de norma legal, em conta redutora do patrimônio líquido, inclusive aquelas correspondentes ao ágio.

27. No caso em tela, aconteceu que, no momento da cisão, os depósitos bancários não tinham sido realizados nem mesmo tinham sido emitidos os cheques relativos ao capital subscrito; assim sendo, não realizado o capital, não houve o pretendido acréscimo no patrimônio líquido da SABARÁ. Irrelevante, como já visto, a característica de título executivo do boletim de subscrição, pois isso não é suficiente para alterar o fato de que o patrimônio líquido não sofreu alteração alguma pela mera subscrição.

D – DA FALSIDADE IDEOLÓGICA (EM TESE) CONTIDA NAS ATAS DAS AGE E DOCUMENTOS CORRELATOS

28. Como já citado anteriormente, toda a dita “reestruturação societária” deu-se posteriormente ao fato gerador dos tributos e, para encobrir a incidência da norma fiscal, houve a simulação de diversos eventos societários.

29. Ocorre que todos os documentos apresentados relativos aos eventos societários datados de 29/02/2000 não poderiam ter esta data, pois neles foi aposto o NIRE da SABARÁ, NIRE 3130001457-6, o qual somente foi obtido em 29 de março de 2000. Portanto, os documentos só poderiam ter sido confeccionados em data posterior ao registro, e a indicação da data de 29 de fevereiro/00 é FALSA (Ver fls. 03/41, do Anexo II; e 180/223, do Anexo I).

30. Como irrefutavelmente comprovado, TODOS os documentos datados de 29 de fevereiro têm datas falsificadas, sendo as transformações societárias meros instrumentos simulatórios.

31. Cabe salientar que os NIRE citados nos documentos não foram inseridos posteriormente, pois têm a mesma letra e tonalidade de tinta nos documentos manuscritos e mesmo padrão de impressão nos documentos impressos levados a registro na JUCEMG. Desta forma, por determinação do art. 35 da Lei nº 9.430/96, o LIVRO DE “ATAS DAS ASSEMBLÉIAS GERAIS”, neste ato será apreendido, por meio de Termo de Apreensão, e constará da representação fiscal para fins penais, conforme determina o art. 1º da Portaria SRF nº 2.752, de 11 de outubro de 2001.

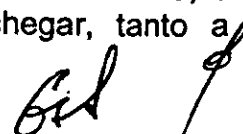
E – DA SIMULAÇÃO E SEUS EFEITOS JURÍDICOS

32. Por tudo que foi descrito, verifica-se que ocorreu uma simulação, dado que as operações em questão, a princípio, apresentam-se com ausência de propósito negocial e permeadas por abuso de forma, por meio de instrumentos eivados de falsidade, para dissimulação do ganho de capital.”

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

Mantendo a mesma linha de argumentação expendida na fase impugnativa, a contribuinte sustenta, conforma petição endereçada a este Conselho:

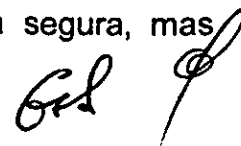
- i) o acórdão recorrido, seguindo os passos da Fiscalização perde-se em presunções e chega ao desvario de afirmar ter identificado a "verdade real" das partes, como se detivesse o poder de conhecer o íntimo das pessoas, chegando mesmo a afirmar que a reorganização societária foi planejada com o objetivo de dissimular a ocorrência do ganho de capital obtido na alienação de um ativo operacional líquido por valor infinitamente superior ao de seu custo;
- ii) ocorre que em momento algum as empresas acionistas à época, da empresa Sabará Empreendimentos e Participações S. A., alienaram ou transferiram sua participação na mencionada sociedade para o denominado Grupo WRVPAR, como alegado tanto pelas autoridades lançadoras quanto pela Turma Julgadora de primeiro grau;
- iii) a empresa Sabará Empreendimentos e Participações S. A., sem a participação dos antigos acionistas, visando a expansão de seus negócios promoveu a elevação de seu capital social com ingresso de novos recursos aportados pelas empresas do Grupo WRVPAR, via subscrição de novas ações, fato que a Fiscalização insiste, obstinadamente, em afirmar que houve alienação de participação societária a justificar a ocorrência do fato gerador do tributo;
- iv) a Fiscalização desenvolve seu raciocínio de forma compassada, tentando construir uma estrutura com o objetivo de comprovar as irregularidades que suspeita existirem, fato que será acompanhado pela recorrente tendo em vista que a DRJ incorreu nos mesmos equívocos;
- v) cumpre consignar que a Fiscalização reconhece e admite ser correta a operação praticada pela Sabará Empreendimentos e Participações S. A., porque instruiu como deveria ser feita, instrução que coincide, exatamente, com o procedimento adotado pela empresa, do que resulta concluir que a Fiscalização, bem como a DRJ, compreenderam e conhecem bem os procedimentos adotados, ressaltando-se, contudo, que a "empresa" não restou alienada, como afirmado;
- vi) uma insegurança quanto à avaliação da correção, ou não, dos procedimentos adotados e de seus resultados finais, seja quanto aos aspectos societários ou, mormente, aos tributários, aliada à premência de tempo e à ansiedade em produzir efeitos que pudessem ser medidos como produtividade ou eficácia dos trabalhos investigativos que, ao final e como consequência pudessem ser convertidos em números, todos os fatores, em conjunto, quem sabe possamos fazê-lo, levarem Fiscalização a enveredar por um caminho de pesquisa que em nada muda a essência dos atos relativos à reestruturação tão combatida apesar de compreendida;
- vii) a legislação fiscal prevê que as importâncias recebidas como ágio na emissão de ações novas não são computadas na determinação do lucro real, quando creditados como reserva de capital
- viii) ao afirmar que simulou-se a emissão de novas ações com ágio, como também que para se fazer tamanha cisão, tendo como base um capital tão ínfimo, é que se estipulou o ágio estratosférico, numa conta de chegar, tanto a



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

Fiscalização quanto o acórdão recorrido julgam, sem conhecimento de causa, se existia ou não expectativa de ganhos futuros maiores com a associação dos dois grupos de pessoas, experientes no ramo, detentores do interesse em juntar esforços no único sentido, conhecedores do potencial dos negócios e não meros aventureiros;

- ix) a partir da assertiva feita no sentido de que a justificativa formal para dar sustentação ao ágio permanecia apenas no papel, registrada na Ata da Assembléia Geral Extraordinária de 29 de fevereiro de 2000, a Fiscalização se envereda por caminhos tortuosos e, demonstrando desconhecimento da matéria ou extrema má-fé, passa a fazer jogos com números visando ridicularizar o processo, fato que a recorrente, pelo benefício da dúvida, prefere acreditar que o sofisma praticado no desenvolvimento dos cálculos se deve ao desconhecimento da matéria sob exame, notadamente quando se tem presente que é fato incontroverso que a rentabilidade futura mais que concretizou-se;
- x) o resultado final do processo de reestruturação foi que cada grupo passou a deter uma fatia de 50% do capital social da empresa Sabará Empreendimentos e Participações S. A., do que resultou estarem em igualdade de condições no empreendimento, permanecendo até os dias de hoje a composição social inicial, cabendo concluir que o processo, ao contrário da alegada simulação, resultou de uma ação visando unir esforços na tentativa de arremeter-se a um patamar mais elevado;
- xi) o pagamento do ágio é feito sobre uma expectativa de lucros futuros, que poderá ou não confirmar-se, pois, a despeito da experiência adquirida pelos envolvidos no ramo de atividade, é impossível "prever" o comportamento do mercado;
- xii) a Fiscalização afirma que provavelmente nunca existiu memória da cálculo do ágio, para em seguida dizer que provavelmente existiu sim um laudo de avaliação do investimento, quando se sabe tratar-se do mesmo documento, porém com diversa terminologia;
- xiii) a sucedida da recorrente não adquiriu ações com ágio que devesse ser amortizado, e a Fiscalização insiste em que ela fornecesse os dados ou documentos que não eram pertinentes a seus negócios, vez que não constituíram reserva de ágio que devesse ser amortizada;
- xiv) finalmente a Fiscalização acertou ao afirmar que o Grupo WRVPAR nunca teve a intenção de vender a participação societária, vez que na realidade, nunca se pensou, ou tratou, de compra e vender participação societária, mas sim de associar-se, e a emissão de novas ações, que foram integralizadas com ágio, não representou mera intenção mas sim um fato real e concreto, espelhado e documentos próprios e comprovado contábil e financeiramente;
- xv) fatos são fatos, que não podem ser contrariados por mais que o Fisco queira, pois não se pode transformar um triângulo em um quadrado, pela simples razão de que o primeiro tem três vértices e o segundo, quatro, a subscrição de ações não é, e nunca foi compra e venda, e isto a Fiscalização nunca poderia refutar;
- xvi) fica evidenciado que a Fiscalização estava vacilante quanto à correção dos procedimentos adotados pelas empresas Sabará Empreendimento e Participação S. A. e Pirâmide Participação Ltda., ou estava segura, mas



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

pretendia, a todo custo, invalidar os atos societários para obter um lançamento tributário vultoso e, por essa via, alcançar as tão faladas “metas de fiscalização”;

xvii) conforme exaustivamente dito, o Grupo WRVPAR não comprou uma participação de doze votos no Grupo PHDPAR, vez que as negociações compreenderam a emissão de novas ações pela empresa Sabará Empreendimento e Participação S. A., que foram subscritas e integralizadas, em aumento de capital promovido pela referida sociedade anônima, na estrita conformidade com as leis comerciais e fiscais e nunca se cogitou de comprar ações já existentes;

xviii) é útil e proveitoso que se esclareça, mais uma vez, a situação sobre a qual está-se tratando:

- a empresa Pirâmide Participação Ltda, em conjunto com duas outras empresas, era acionista da Companhia Sabará Empreendimentos e Participação S. A., à época em que a Sabará admitiu novo membro em seu quadro social, emitindo novas ações, subscritas e integralizadas pelos novos sócios – o Grupo WRVPAR – amparada no artigo 442 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999;
- a empresa Pirâmide Participação Ltda. não cumpriu qualquer negociação com o Grupo WRVPAR, não vendeu as participação na empresa Sabará, nem adquiriu novas ações, não tomou parte em qualquer negócio;
- posteriormente a empresa Pirâmide Participação Ltda., incorporada pela recorrente, reduziu sua participação no quadro social da empresa Sabará Empreendimento e Participação S. A., através de uma cisão parcial, recebendo aquilo a que tinha direito como acionista;

i) os valores vertidos, por meio da cisão parcial, não estavam, como não estão, sujeitos à tributação, na forma do artigo 229 da Lei nº 6.404, de 1976, e não se sabe qual a razão porque a Fiscalização não vê a operação da forma cristalina como ela é;

ii) mesmo tendo a Fiscalização validado os procedimentos adotados, já que comprovada a integralização do capital na emissora das ações, reconhece-se na sucedida da recorrente o lançamento da equivalência patrimonial nos exatos termos dos artigos 389 e 428 do Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto nº 3.000, de 1999, a Fiscalização consegue ver, como se fosse simulação, o fato de na Ata da Assembléia Geral afirmar que a integralização se deu em moeda corrente e o Boletim de Subscrição dizer que foi com a entrega de cheques;

iii) e mais, consegue distinguir como simulação o fato de a reunião dos acionistas ter sido realizada em 29 de fevereiro de 2000, e os cheques estarem datados de 01 de março de 2000, o que significa dizer que desejaria a Fiscalização que o montante da integralização fosse apresentado na hora e durante a reunião, em cédulas, dentro de uma “mala preta” para caracterizar melhor a simulação que tanto insiste em afirmar;

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

- iv) todas as operações tidas por “simuladas” encontram-se devidamente comprovadas, registradas e contabilizadas, não sendo necessárias maiores digressões filosóficas para detectarem caso típico de economia fiscal e não de evasão fiscal;
- v) as decisões proferidas pelos Tribunais Judiciais e Administrativos também consagram o mesmo entendimento, sem quaisquer reservas, conforme jurisprudência que colaciona e transcreve ementas dos Acórdãos;
- vi) no caso sob exame a economia fiscal decorreu de ato praticado anteriormente ao pretense fato gerador, porque se provou que a data dos documentos são anteriores à obtenção do NIRE na JUCEMG, como também os atos praticados não representam infração à lei, pois obedecem todas as disposições legais atinentes e decorrem de ato efetivamente ocorrido, tal como refletido na documentação e escrituração;
- vii) não passo despercebido que a Fiscalização buscou suas cincadas conclusões na norma geral antielisão, introduzida no nosso ordenamento jurídico pela Lei Complementar nº 104, de 2001, do que exsurge cristalina a conclusão no sentido de que, na absurda hipótese de prevalecer a autuação fiscal, não há como legitimar qualquer ato que tenha por escopo a pretensão de se descaracterizar os atos realizados tomando como fundamento a Lei Complementar nº 104, de 2001, seja porque a referida legislação não foi regulamentada, seja porque não poderia retroagir para alcançar fato gerador que nunca existiu;
- viii) a recorrente foi surpreendida com a decisão prolatada pela DRJ, órgão que em tese deveria expressar carga de decisão relativa, mas que o que se extrai do acórdão recorrido, ao invés de isenção, é a clareza solar da parcialidade, aceitando presunções e ilações destituídas de um mínimo de veracidade ou de juízo dedutivo, sendo certo que ambos (Fiscalização de DRJ) procuraram a todo custo desfigurar uma operação lícita, incorrendo em diversos erros de natureza técnica e em contradições imperdoáveis, especialmente por terem considerado venda a emissão de novas ações com a respectiva subscrição e integralização de capital social;
- ix) pro considerar oportuno, requer a recorrente que sejam consideradas as razões trazidas com o Parecer Contábil já anexado aos presentes autos, o qual demonstra a lisura dos procedimentos, na forma em que adotados;
- x) em sede de preliminar prejudicial à apreciação e enfrentamento do mérito da matéria sob exame, há que ser analisada, de plano, questão relativa à omissão da Turma Julgadora quanto a acusação da prática de falsidade ideológica, falsificação de documentos e declarações falsas, contida no Termo de Verificação Fiscal, com o objetivo de descaracterizar as operações realizadas pela empresa;
- xi) por páginas e páginas a Fiscalização teve tal tema como foco principal para justificar o lançamento tributário, afirmando que toda a reestruturação societária deu-se em momento posterior à ocorrência do suposto fato gerador da obrigação tributária, que teria levado a recorrente a simular eventos societários tentando, com isso, encobrir a incidência da norma de natureza tributária;
- xii) como demonstrado ainda na fase impugnativa, todo o procedimento de registro foi legítimo, restando observadas as prescrições legais necessárias de que tratam os artigos 35 e 40 da Lei nº 8.934, de 1994, fato que poderia ter

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

- sido identificado pelas autoridades lançadoras caso tivessem experiência e vivência nessa área, compreendendo que a divergência é resultante da burocracia existente na repartição encarregada do Registro do Comércio, além de mandamento legal expresso condicionando o registro dos atos do comércio em ordem cronológica, e nos quais deve sempre constar a identificação pelo NIRE;
- xiii) além disso, as argumentações apresentadas na fase impugnativa estavam amparadas em robusto Laudo de Exame Pericial que concluiu no sentido de serem íntegros todos os documentos, irresponsavelmente reputados como falsos pela Fiscalização, o que por si só, já conduzem à insubsistência do auto de infração;
- xiv) inobstante a importância que tomaram tais colocações no Termo de Verificação Fiscal, como também na peça impugnativa, os fatos foram completamente ignorados pela Turma Julgadora de primeiro grau, o que, com o devido respeito, clama pela nulidade do acórdão recorrido, não sendo possível admitir-se que questão de tamanho relevo seja furtivamente “esquecida”, especialmente as graves acusações levantadas pelo Fisco não se limitam à própria tributação, inclusive para justificar a qualificação da penalidade;
- xv) ao omitir-se acerca do assunto, a DRJ esquivou-se de enfrentar o próprio mérito da questão impugnada, cerceando o direito de defesa da pessoa jurídica atuada, o que se apresenta reprovável e a ensejar a nulidade da decisão de primeira instância.

As autoridades lançadoras entenderam ter ocorrido pagamentos a beneficiários não identificados, do que resultou concretização da hipótese legal descrita pelo artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

A acusação é de que:

“... parte dos cheques vertidos na suposta cisão, ou na melhor definição, na venda da participação societária, não foi depositada em conta corrente da sucedida da atuada e demais empresas do grupo PHDpar, sendo repassada a terceiros, ...”.

Ressalta a Fiscalização que os lançamentos contábeis envolvem conta de “Lucros Acumulados”, na condição de devedora, e conta “Caixa”, figurante como credora, o que permitiu a saída de recursos do disponível e sua correspondente entrega a terceiros, sem identificação do beneficiário nem da causa desse desembolso.

Em sua peça impugnativa a contribuinte sustenta em síntese:

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

- i) que a Fiscalização, durante a fase investigativa, constatou que foram entregues à SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S. A., vários cheques cuja destinação era integralização do capital social subscrito;
- ii) a sucedida da recorrente não emitiu nenhum dos cheques listados, e não percebe a razão da exigência da prestação de contas do destino dado aos cheques citados;
- iii) foram prestados esclarecimentos acerca dos pagamentos, conforme resposta ao Termo de Intimação nº 001, de 2005, fato não apreciado pelos Auditores Fiscais.

A exigência do Imposto de Renda na Fonte restou mantida pela Turma Julgadora de Primeiro Grau, principalmente pelos fundamentos contidos no voto condutor do Aresto atacado:

“239. Ora, em verdade (como já se viu), muito embora alguns dos cheques emitidos, na integralização das ações da “SABARÁ S/A”, pela “VM PARTICIPAÇÕES LTDA” (uma das empresas do grupo WRVPAR), tiveram uma utilização que não restou devidamente esclarecida, é preciso considerar que existem dois fatos contábeis distintos. O primeiro relaciona-se com a integralização das novas ações emitidas pela empresa “SABARÁ S/A”, o outro, com os pagamentos (relacionados às fls. 85, do TVF) feitos diretamente através da conta “Caixa” das empresas do grupo PHDPAR, não tendo sido identificadas as causas nem as pessoas beneficiadas pelos pagamentos.

240. Ainda, na defesa apresentada, a Impugnante faz menção à resposta ao Termo de Intimação nº “001”, (...). No entanto, as justificativas apresentadas não esclarecem o porquê nem para quem tais pagamentos foram realizados. Isto é, não restou esclarecido qual foi a destinação dada aos aludidos cheques.”

No recurso encaminhado a este Colegiado, a recorrente reproduz os argumentos expendidos na fase inicial.

A Fiscalização invoca o disposto no artigo 44, parágrafo primeiro, inciso quarto da Lei nº 9.430, de 1996, para aplicar multa de lançamento de ofício, isoladamente exigida, por ter ocorrido falta de recolhimento da contribuição social calculada sobre bases estimadas, com a ressalva de que referida penalidade foi aplicada em seu percentual máximo, isto é, de forma exasperada e agravada.

Em sua impugnação o sujeito passivo na presente relação jurídica tributária defende que nosso ordenamento jurídico não alberga a forma denominada “*bis in idem*”, e invoca julgados deste Conselho que entende confirmariam sua tese.

A Turma Julgadora, acompanhando o voto condutor do Acórdão recorrido manteve a exigência da penalidade aplicada, por entender que a Lei nº 9.430, de 1996, nº 9.430, de

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

1996 contém dispositivo que autoriza a incidência das penalidades, com previsão de multas proporcionais que devem ser exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente.

Como no caso concreto estão presentes hipóteses distintas descritas pelo texto legal, ambas as penalidades são cabíveis.

Na fase recursória a contribuinte repisa os argumentos expendidos em sua peça impugnativa.

Tendo por fundamento o disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1966, as autoridades lançadoras aplicaram a penalidade por entenderem que teria ocorrido falta ou insuficiência no pagamento do imposto devido por estimativa, fazendo-a incidir em seu percentual mais elevado por caracterizado o evidente intuito de fraude.

Alem da exasperação da penalidade, a Fiscalização entendeu de agravá-la para 225%, vez que considerou que o comportamento adotado pelo sujeito passivo na presente relação jurídica tributária teria a inegável intenção de encobrir o fato gerador da obrigação tributária e dificultar a investigação dos fatos concretamente acontecidos.

Invocando jurisprudência emanada deste Conselho a contribuinte, então impugnante, refuta a tese de concomitante incidência da penalidade, entendendo tratar-se de hipóteses mutuamente excludentes.

No que tange ao agravamento da penalidade, sustentou a pessoa jurídica autuada que teria atendido a todas as solicitações que lhe foram endereçadas, fazendo juntar os documentos de fls. 346 a 412, com o objetivo de comprovar suas alegações.

O ilustre relator do voto condutor do Aresto combatido confirmou a incidência das duas espécies de penalidades, por entender que o ordenamento jurídico alberga regras que estabelecem distintas hipóteses de incidência das multas ou penalidades.

Por entender que a recorrente deixou de atender às intimações que tinham por objeto a apresentação do "*Contrato de Compromisso de Associação Mediante a Compra e Venda de Ações e Outras Avenças*", como também da "*Carta de Intenções*", o ilustre relator para o Acórdão recorrido entendeu estar correto o agravamento da penalidade aplicada, tanto a multa de lançamento de ofício quanto aquela exigida de forma isolada.

Agora na fase recursória a pessoa jurídica autuada ataca preferencialmente a exasperação da multa aplicada, sustentando não ter sido provado o alegado evidente intuito

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

de fraude, e invocando jurisprudência deste e dos demais Conselhos aduz que os casos nos quais a exasperação da penalidade restou justificada, em nada se assemelham à situação versada nos presentes autos.

Relativamente ao agravamento da penalidade pecuniária aplicada, reforça suas alegações anteriormente apresentadas no sentido de que teria atendido às intimações que lhe foram endereçadas pela Fiscalização, razão pela qual descabe a majoração da penalidade.

Por último, dado que não há irregularidade quanto à operação de incorporação, indevida se apresenta a aplicação da penalidade e sua conseqüente exigência da recorrente, na qualidade de sucessora da empresa Pirâmide Participação Ltda., em conformidade com farta jurisprudência emanada deste Conselho.

É o relatório.



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

VOTO VENCIDO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O recurso é tempestivo e foi promovido o arrolamento de bens de que trata o artigo 33, § 2º do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.522, de 2002 (MP 2.176/97). Dele conheço.

De plano cumpre enfrentar a questão preliminar levantada pela recorrente invocando a declaração de nulidade da decisão recorrida, por inequívoca omissão no Acórdão atacado da matéria relacionada com a acusação da prática de falsificação de documentos, de falsidade ideológica e de prestação de falsas declarações.

Com vistas a confirmar citações feitas ao longo do detalhamento das operações relacionadas com a denominada *"reestruturação societária e suas inconsistências"*, as autoridades lançadoras concluíram que esta reestruturação teria ocorrido em data posterior à data do fato gerador das obrigações tributárias, como explicitamente declarado (fls. 48/50):

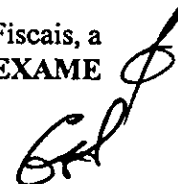
"... TODOS os documentos apresentados relativos aos eventos societários datados de 29/02/2000 não poderiam ter esta data, pois neles foi aposto o NIRE da SABARÁ (Número de Registro na Junta Comercial de Minas Gerais), NIRE 3130001457-6, o qual somente foi obtido em 29 de março/2000. Portanto, os documentos só poderiam ter sido confeccionados em data posterior ao registro, e a indicação da data de 29 de fevereiro/00 é FALSA. (...)

.....
Como irrefutavelmente comprovado, TODOS os documentos datados de 29 de fevereiro têm datas falsificadas, sendo as transformações societárias meros instrumentos simulatórios."

Sustentando tratar-se de assunto da maior gravidade e admitindo até possa mesmo assumir formas e contornos que ultrapassem ao controle puramente administrativo, a contribuinte declara não aceitar a idéia de que os Auditores Fiscais não sejam altamente qualificados, com larga experiência e conhecimento das matérias sobre as quais promoverão o exame técnico.

Após descrever detalhadamente toda a sistemática adotada para o arquivamento de documentos no Registro do Comércio, a então impugnante afirma textualmente (fls. 305):

"Para colocar fim à descabida alegação suscitada pelos ilustres Auditores Fiscais, a Impugnante faz juntar a esta peça impugnatória o LAUDO DE EXAME



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

PERICIAL em anexo (**Doc. 04**), elaborado pela Ilma. Sra. Rosângela de Lisieux Travassos Coutinho, renomada perita grafotécnica, Chefe da Seção Técnica de Documentoscopia do Instituto de Criminalística do Estado de Minas Gerais.”

O ilustre relator do voto condutor do Aresto atacado, no enfrentamento da questão do agravamento e da exasperação da penalidade circunscreveu sua análise à prática da simulação, como pode ser constatado através da leitura do trecho do voto que aqui vai transcrito:

“267. Quanto à qualificação da multa realizada pelo Fisco no item “002”, nas multas isoladas e no IRRF, a defesa, essencialmente, alega que não houve a simulação indicada pelo Fisco no TVF, não tendo sido provada, efetivamente, a ocorrência de fraude. Nos casos de simulação ou fraude, tratando-se de conduta subjetiva que compõe o tipo legal, as meras presunções, quando não documentalmente comprovadas, podem ensejar tributações infundadas.

268. Diz a Impugnante que o ganho de capital foi presumido numa operação de subscrição de ações.

269. No caso vertente, o lançamento impôs a sanção prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, segundo o qual, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

270. Os motivos que fizeram com que Fiscalização adotasse a penalidade fiscal qualificada já foram amplamente analisados nesse voto. Recordando, apontou-se como simulada a operação de reorganização societária pela qual passou a empresa “SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A”, objetivando dissimular a operação efetivamente ocorrida, que foi a venda da metade da rede de supermercados “MART PLUS” e “EPA” para o grupo WRVPAR. Ou seja, a reorganização societária da empresa “SABARÁ” (transformação de limitada para sociedade anônima, subscrição de capital com ágio, e cisão parcial) foi planejada para dissimular a ocorrência de ganho de capital, decorrente da venda de um ativo operacional líquido por valor infinitamente superior ao seu custo.

271. Observe-se que, à luz da Lei nº 4.502, de 1964, art. 72, fraude é: *“toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”*.

272. E isso é o que basta para justificar a imposição de penalidade fiscal qualificada, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

273. Ao contrário do que salientou a Impugnante, a Fiscalização não meramente presumiu, mas instruiu o presente processo com provas robustas no sentido de que realmente aconteceu o ganho de capital aqui tributado. A simulação está



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

documentalmente provada nos autos, principalmente, pelo “ACORDO DE ACIONISTAS” (vide parágrafos “191” a “195”).

274. Ante as evidências expostas no trabalho fiscal, restou comprovada a simulação fraudulenta (tipificada na Lei nº 4.502, de 1964, art. 72), com intuito de não pagar imposto ou contribuição.

275. Cumpre salientar que, nos casos de dolo, fraude ou simulação a Administração Tributária já dispõe de poderes legais suficientes para descaracterizar as operações e proceder ao lançamento com base nos fatos realmente ocorridos.

276. A fraude a que se refere o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, segundo balizada doutrina, só pode, pois, ser a simulação, designada tradicionalmente como *simulação fraudulenta* ou *maliciosa*, quando tem por escopo - como é o caso - causar prejuízo a outrem.

277. Conforme muito bem salientado pelo Fisco, no TVF, analisando a redação do referido art. 72, da Lei nº 4.502, de 1964, o que se percebe é que os verbos “impedir” ou “retardar” não podem se referir a fato real e verdadeiro, mas a ato simulado, onde a ocorrência ou o momento da ocorrência do fato gerador fica ocultada por ato enganoso. O negócio jurídico verdadeiro (fato gerador dissimulado) efetivamente ocorreu em determinado momento, no entanto, os autores o dissimulam sob aparência enganosa de um outro ato que o ocultou definitiva (impedir) ou temporariamente (retardar).

278. Vale notar que, no ato simulado (que é um vício do ato jurídico, art. 167 do Código Civil), onde existe uma divergência entre a vontade real e a declarada, pode esta, embora divergente daquela, ser corretamente reproduzida no documento. No caso concreto, o que se verifica é que, com a finalidade de não pagar os tributos devidos, existe, nos documentos da reorganização societária, “**uma divergência interna entre a vontade real e a vontade declarada**”. O que é suficiente para caracterizar o evidente intuito de fraude, de que trata o art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, ensejando, por conseguinte, a aplicação da multa qualificada, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

279. Pelos fatos descritos no TVF, vê-se que se trata aqui da simulação relativa, cujo objetivo foi o de dissimular o ganho de capital ocorrido no negócio verdadeiro, ou seja, a venda ou alienação da metade da participação societária em rede de supermercados, pertencente à Impugnante.”

Como fácil é concluir, notadamente com a leitura de trecho transcrito do voto condutor do Aresto atacado, no caso concreto ocorreu o enfrentamento pela Turma Julgadora dos argumentos expendidos na peça impugnativa.

Rejeito a preliminar levantada.



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

Por considerado não comprovado que os gastos seriam necessários, as autoridades lançadoras promoveram a glosa dos valores apropriados a título de custos ou despesas operacionais, fazendo registrar às fls. 83/84:

“(...) Recusou-se a apresentar os originais enviando apenas cópia autenticada das notas e recibos e, quanto à comprovação da necessidade do serviço e sua natureza, informou apenas que “os contratos que originaram tais documentos foram verbais, e mais uma vez, esclarecemos que os serviços prestados pelas empresas são aqueles descritos nos respectivos documentos e são absolutamente necessários”, não apresentando nenhuma descrição do serviço ou outra prova qualquer.

Acontece que é pouco provável que valores significativos venham a ser pagos sem que haja uma comprovação, documentação do serviço ou contrato. Inclusive o recibo da empresa PINHEIRO NETO - ADVOGADOS, faz-se menção expressa que os serviços foram “atendimento, orientação legal e execução das providências cabíveis no caso, conforme detalhamento em anexo”. Ora, se foram detalhados em anexo, tais informações não foram verbais, comprovando a recusa de atendimento à intimação e a não comprovação da despesa, sendo cabível, por conseguinte, a glosa da despesa.

A empresa ACE SERVIÇOS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. tinha como sócios os Srs. Andréa Márcia Nogueira (...) (sócia da DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA.) e Ernesto Christoforo de Andrade, que aparece como testemunha. No corpo da Nota Fiscal traz como histórico serviço de “intermediação (contratos de franchise).” Mas que contratos são estes e porque se recusaram a apresentá-los?. Na verdade, não há prova de operações de “franchise. A recusa de apresentação teria, provavelmente, o intuito de dificultar o desvendamento dos fatos.

O mesmo raciocínio (não apresentação de documentos que indiquem qual o serviço prestado, não sendo demonstrada, por conseguinte, a necessidade da despesa e sua conseqüente admissão de dedutibilidade) aplica-se à empresa MARCATTE ADVOGADOS ASSOCIADOS SOCIEDADE CIVIL que já se chamou KALID & MARCATTE ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C. O Sr. Kalid é quem assina como advogado em todos os eventos de transformação societária, o que confirma as suspeitas da fiscalização em vincular as despesas ora glosadas à operação de “reestruturação societária” que o fisco, por todos os motivos relatados, considera como manobra jurídico-contábil com a finalidade exclusiva de encobrir o fato gerador do IRPJ e Contribuição Social sobre o ganho de capital e portanto, não necessária e indedutível.”

O ilustre relator do voto condutor do Acórdão recorrido, após breve relato dos fatos apurados pela Fiscalização, considerou que no caso concreto não teriam sido ‘identificados nos documentos fiscais ...’ os gastos considerados desnecessários, vez que da documentação exibida constariam “descrições genéricas” julgadas insuficientes para permitir a avaliação dos fatos e conseqüente conclusão de que estariam satisfeitos os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.

Tirante os gastos suportados e apropriados pela recorrente a título de serviços com intermediação de negócios relacionados a contratos de “franchise”, que efetivamente não restou comprovada a efetiva prestação dos serviços, os demais desembolsos, cujos

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

beneficiários são Pinheiro Neto Advogados e Marcatte Advogados Associados S/C, tendo presente a própria justificativa adotada para a glosa, já se pode concluir pela efetiva prestação dos serviços de assessoramento na área jurídica.

Com efeito, as autoridades lançadoras admitem a participação dos profissionais da área jurídica nas diversas fases das negociações e tratativas visando as alterações e modificações das quais resultaram o que se denominou de “reestruturação societária”.

Demais, enquanto a glosa teve como motivação a falta de apresentação de contratos, relatórios e outros demonstrativos que pudessem evidenciar a natureza dos serviços prestados, a Turma Julgadora de primeiro grau manteve a autuação, na essência, ao fundamento de que os serviços:

“... não estão devidamente identificados nos documentos fiscais apresentados.”

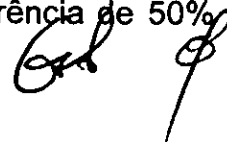
Tendo presente o conjunto probatório apresentado, as circunstâncias que cercam o caso concreto, ainda, a jurisprudência emanada deste Colegiado, entendo que os gastos suportados com serviços de assessoria jurídica, notadamente aqueles prestados por Pinheiro Neto Advogados e Marcatte Advogados Associados S/C, devam ser admitidos como despesas operacionais e, portanto, dedutíveis na determinação do lucro real.

A Fiscalização considerou que teria ocorrido ganho de capital na alienação de investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, do que resultou indevida redução do lucro submetido à tributação no ano-calendário de 2000, exercício de 2001.

Consta do “Termo de Verificação Fiscal” completa descrição dos trabalhos de auditoria fiscal que foram desenvolvidos, apresentados segundo os tópicos: i) situação de fato observada; ii) reestruturação societária; iii) falsidade ideológica contida nas atas das AGE e documentos correlatos; e iv) simulação e seus efeitos jurídicos.

Relativamente à situação de fato que a Fiscalização descreve como observada, temos primeiramente que a empresa PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA., sucedida por LUMARGE LTDA., detinha, dentre outros investimentos, 48% de participação no capital social da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., juntamente com HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA. (28%) e DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA. (24%).

Em março de 2000 foi efetuado pagamento a PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA., através de cheques que totalizavam R\$ 22.637.600,00, mais aqueles efetuados em favor das outras duas empresas que detinham parte do capital social da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS LTDA., promovendo-se, conseqüentemente, a transferência de 50%



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

(cinquenta por cento) das quotas do capital social para as empresas que formavam o grupo denominado SRVPAR, quais sejam: ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., L. M. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. e V. M. PARTICIPAÇÕES LTDA..

Afirmam as autoridades lançadoras que diante da constatação de elevado ganho de capital obtido na alienação da participação societária e, principalmente, a incidência do Imposto de Renda e da Contribuição Social, as partes contratantes procuraram dar ao negócio jurídico uma roupagem de "reestruturação societária", procurando com isso "ocultar o fato gerador dos tributos".

No que se refere à denominada "reestruturação societária", informam as autoridades lançadoras que o objetivo visado era permitir que cada grupo de empresas viesse a ser detentor de 50% das ações representativas do capital social da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., sendo certo que o grupo SRVPAR desembolsaria em favor do grupo PHDPAR o montante de R\$ 48.500.000,00, para pagamento pela cessão das mencionadas ações.

Visando a alcançar o objetivo foram planejadas ações identificadas pela Fiscalização, que estão indicadas às fls. 35/46 dos presentes autos, as quais podem ser assim resumidas:

I – alteração do tipo societário, passando de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada para Sociedade Anônima, o que resultou concretizado com a realização da AGE de 21 de fevereiro de 2000, levada a registro em datas de 15 e 29 de março de 2000.

A Fiscalização aponta como inconsistência na execução dessa operação, o fato de constar da Ata da Assembléia Gera Extraordinária, como eleitos para comporem o Conselho de Administração e Diretoria Executiva da Sociedade, pessoas integrantes do grupo adquirente das ações, além do fato resultar inverídica a afirmação feita no sentido de que cada um dos membros do Conselho de Administração ser possuidor de uma ação ordinária.

II – Emissão de ações com ágio com o objetivo de permitir a realização do negócio jurídico nos moldes com planejado, tudo visando usufruir do benefício de que cuida o artigo 442 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3000, de 1999.

A negociação foi realizada mediante aumento do capital social da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S. A., com conseqüente emissão das ações que restaram adquiridas pelo grupo WRVPAR em razão do não exercício do direito de subscrição pelos antigos acionistas.

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

Tendo presente a participação no capital social pelas empresas PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA., HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA. e DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA., e a versão do capital em face da cisão que restou promovida, a Fiscalização apresenta o seguinte quadro:

EMPRESA	%	VALORES VERTIDOS R\$	CAPITAL VERTIDO
PIRÂMIDE	48	23.275.200,00	9.595
DAMA	24	11.637.600,00	4.797
HELAN	28	13.577.200,00	5.596

Concretizada a cisão, o capital social alcançou o valor de R\$ 60.000,00, resultante da adição do seu valor anteriormente fixado (R\$ 20.000,00) com o aumento promovido no importe de R\$ 40.000,00.

Rejeitando a justificativa de que o fundamento econômico adotado para o pagamento do ágio tenha sido a perspectiva de rentabilidade futura, as autoridades lançadoras registraram:

“Como descrito acima, não basta dizer que o fundamento é a perspectiva de rentabilidade futura, deve esta ser calculada com base em dados reais, possuir uma “base, demonstrável em memórias de cálculo ou demonstrativos.

Os investidores só concordaram em pagar este extraordinário ágio porque estavam, em tese, em conluio com o grupo vendedor, e sabiam que a operação, assim montada, era mero artifício transmutado, fazendo com que, ao final, sua participação passasse dos fantasiosos 0,06% (12 ações em 20012) para 50% efetivamente pactuados. Nunca existiu memória de cálculo que justificasse o ágio, pois seria justificar o impossível. A rentabilidade futura deve basear-se naquela gerada internamente: é o valor criado pela empresa, medido, por exemplo, pela diferença entre o valor presente dos fluxos de caixa futuros, descontados do valor de mercado dos ativos líquidos.”

Destacando que os negócios jurídicos estariam impregnados pela figura do “vício de vontade”, a Fiscalização ressalta o fato de já haver previsão de aquisição da participação acionária ao nível de 50% do capital social, desde a assinatura do “ACORDO DE ACIONISTAS” como também a co-gestão do empreendimento por representantes de ambos os grupos de empresas.

III - No tocante à integralização do capital subscrito, as autoridades lançadoras deixam consignado que em face de nesta fase ocorrer, necessariamente, a tradição do objeto da operação de compra e venda, com a conseqüente entrega dos recursos financeiros, há preocupação em se criar mecanismos para garantir a concretização ou

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

de cumprimento do que restou pactuado entre as partes, vez que, no caso, em não se concretizando o negócio jurídico, o grupo adquirente por certo que arcaria com consideráveis prejuízos, vez que estaria desembolsando a elevada quantia para receber tão-somente 0,06% do capital social da empresa.

Foram apontados alguns fatos julgados relevantes para demonstrar a inconsistência dos meios e da forma utilizados para promover a integralização do capital subscrito, quais sejam:

- i) constar da Ata da AGE que a forma de integralização do capital subscrito seria em moeda corrente (dinheiro), enquanto que do boletim figura o pagamento em cheques;
- ii) falta de avaliação do investimento da SABARÁ EMPRENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S. A. na empresa DMA DISTRIBUIDORA S. A. pelo método da equivalência patrimonial;
- iii) ainda que se admita haver ocorrido a cisão em data de 29 de fevereiro de 2000, com a integralização do capital subscrito se deu por meio de pagamento através de cheques, este só se considera efetivamente ocorrido no dia 01 de março de 2000, o que implica reconhecer ser fictícia a data da cisão ou o ser antedatado o cheque dado em pagamento.

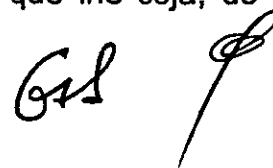
A Fiscalização ficou convencida de que os eventos provocados com o objetivo de promover a denominada "reestruturação societária" se concretizaram em momentos posteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o que levou as pessoas envolvidas nas transações a valerem-se da simulação para impedir ou mesmo encobrir o conhecimento da incidência da norma ou comando jurídico sobre os fatos concretamente acontecidos.

Para as autoridades lançadoras:

"... TODOS os documentos apresentados relativos aos eventos societários datados de 29/02/2000 não poderiam ter esta data, pois neles foi aposto o NIRE da SABARÁ (Número de Registro na Junta Comercial de Minas Gerais), NIRE 3130001457-6,, o qual somente foi obtido em 29 de março/2000. Portanto, os documentos só poderiam ter sido confeccionados em data posterior ao registro, e a indicação da data de 29 de fevereiro/00 é FALSA.

.....
Como irrefutavelmente comprovado, TODOS os documentos datados de 29 de fevereiro têm datas falsificadas, sendo as transformações societárias meros instrumentos simulatórios."

Os doutrinadores pátrios são unânimes quando se trata de defender a tese de que é ilícito ao contribuinte promover a escolha de uma caminho ou alternativa que lhe seja, do



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

ponto de vista tributário, menos oneroso. O contribuinte não está obrigado a adotar caminho que se lhe apresente com maior carga tributária.

A adoção de formas e métodos lícitos com o objetivo de evitar que ocorra o fato gerador do tributo, como também o comportamento visando à redução da magnitude da obrigação tributária, se traduz na denominada elisão fiscal. Já o emprego de forma e meios ilícitos na consecução dos mesmos objetivos tem como consequência a prática de atos fraudulentos, simulados.

Portanto, a licitude ou ilicitude das formas e meios empregados na realização do negócio jurídico é que irá determinar se ocorreu elisão ou evasão fiscal, o que passa, necessariamente, pela análise do caso concretamente acontecido.

Via de regra a simulação pressupõe uma declaração bilateral de vontade, firmada entre as partes figurantes no contrato, de tal sorte que nem uma nem outra pode alegar desconhecimento da utilização de meios ilícitos visando prejudicar terceiro interessado.

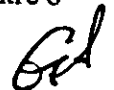
Há, na simulação, uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada, fato que resulta, invariavelmente, de uma proposital intenção de que assim venha a acontecer.

Como é sabido e consabido, na simulação temos dois distintos negócios: i) um ostensivo, visível, que deveria ter validade perante terceiros; e ii) outro dissimulado, encoberto, mas real e que deverá ser válido entre as partes contratantes.

Sendo certo que os atos simulados são praticados exatamente com o objetivo de enganar, ludibriar, ocultando os atos efetivamente desejados, produzir a prova da simulação se traduz como uma tarefa árdua, de difícil realização. Cabendo ao Fisco, como de fato cabe, produzir o elemento probante capaz de desconstituir a presunção de legitimidade e de legalidade dos atos ou negócios jurídicos, este geralmente se vale da denominada "*prova indireta*", dos indícios coletados dos quais resulte forte relação ou ligação do fato probando com o fato provado.

A questão do planejamento tributário já foi sobejamente enfrentada por este Conselho, particularmente por esta Câmara, como faz certo o Acórdão, dentre outros, de nº 101-95.537, de 24 de maio de 2006. Naquela oportunidade a Insigne Conselheira Sandra Maria Faroni, a propósito da identificação e caracterização do ponto central da controvérsia, como também do reconhecimento do direito conferido ao empresário de gerir, adequada e eficazmente seus negócios, assim se manifestou "*verbis*":

"O ponto fulcral para a solução do presente litígio se encontra na fronteira entre o planejamento oponível e o não oponível ao fisco.



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº : 101-95.818

Em oportunidade anterior em que me manifestei sobre o tema, ponderei ser indiscutível que o empresário pode gerir seus negócios com inteira liberdade, inclusive sendo lícito e até desejável fazê-lo de forma a obter maior economia de tributos possível. Ressaltei, porém, haver diferença entre atuações que objetivam os negócios empresariais e atuações que objetivam reduzir artificialmente a carga tributária. O direito do contribuinte de auto-organizar sua vida não é ilimitado. Os direitos de alguns sofrem limitações impostas pelos direitos de outrem. Atuando dentro da lei, o empresário é livre para gerir os seus negócios, mas não para gerir os negócios do Estado.

A mais moderna corrente doutrinária entende que a ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude (a licitude é requisito prévio), mas sim, da oponibilidade ou inoponibilidade dos seus efeitos ao fisco. O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder à conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídicos.¹ Assim, cada caso deve ser analisado com cuidado, para decidir sobre a oponibilidade ao fisco dos negócios formalizados.

Por isso, a jurisprudência trazida como reforço de argumentação deve ser vista com muito cuidado, para não iludir. Vejam-se, por exemplo, os acórdãos 101-93.616, de 20/09/2001 e 101-94.127, de 28/02/2003², mencionados pela Recorrente. As situações neles examinadas nada têm em comum com o presente caso, não se prestando a servir de paradigmas. O primeiro deles (Ac. 101-93.616) tratava de operações de swap realizadas por pessoa jurídica equiparada a instituição financeira (CTVM) com empresa financeira do mesmo grupo econômico (banco). As operações de *swap* estão incluídas no rol de atividades das instituições financeiras, tais como bancos e corretoras de títulos e valores mobiliários, revestindo-se sempre de caráter operacional (usuais e normais). O segundo (Ac. 101-94.120) tratava de duas empresas do mesmo grupo, sendo uma deficitária e outra superavitária. Houve decisão de reorganização empresarial para reduzir as duas empresas a apenas uma, o que seria feito mediante incorporação. O fim colimado era, efetivamente, a incorporação, e apenas optou-se pela incorporação da superavitária para permitir a continuação da compensação dos prejuízos acumulados da incorporadora. Não houve divórcio entre a operação praticada (incorporação) e o fim colimado (extinção de uma das empresas).

Pretende o Recorrente que tenha ocorrido um planejamento tributário lícito (elisão fiscal) e não uma evasão de tributos.

Ricardo Mariz de Oliveira, já em 1997 ensinava que a elisão, além resultar da prática ou da não prática de atos ou negócios anteriores à ocorrência do fato gerador (para evitá-la) visando à economia tributária, para ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em

¹ Conforme lição de Marco Aurélio Greco, in "Planejamento Tributário", Dialética, São Paulo, 2004

² No recurso nº do acórdão está equivocadamente indicado como 101-94.120

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal ³.

Portanto, não basta que as partes queiram se submeter à disciplina dos atos que praticaram, é necessário também que os atos praticados sejam sérios.

A lição de Ricardo Mariz foi repetida em publicação⁴ mais recente, nos seguintes termos:

“A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferencia-se da evasão fiscal ilícita por três - e apenas três - elementos: (1) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões conformes à lei, e (3) decorrer de atos ou omissões reais e não simulados.”

A acusação é de simulação. No mesmo trabalho anteriormente mencionado, o ilustre tributarista assim comenta sobre a simulação:

“A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida, está regida pelo art. 102 do Código Civil (novo Código Civil, parágrafo 1º do art. 167), e se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos”.

Com vista a demonstrar a contemporaneidade dos fatos, trazemos à colação o destaque feito pelo ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido:

“158. Em síntese, eis os fatos.

Inicialmente, o grupo PHDPAR composto pelas empresas PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA, HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA E DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA, detinha a propriedade da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, que, por sua vez, era a controladora (com 99,99% das ações) da empresa DMA DISTRIBUIDORA S/A, que atuava no ramo de supermercados com os nomes de fantasia “MARTPLUS” e “EPA”.

Conforme “Ata de Assembléia de Transformação de Sociedade Por Quotas de Responsabilidade Limitada Em Sociedade Anônima” (fls. 04/09, do Anexo II), em

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de "Fundamentos do Imposto de Renda", 1977, Ed. Revista dos Tribunais, p. 303

⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, "Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda", ensaio publicado no Livro do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

21/02/2000, as sócias da empresa SABARÁ resolveram transformá-la de sociedade por quotas de responsabilidade limitada para sociedade anônima. Pelo que essa sociedade passaria a denominar-se SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A.

A seguir, em 29/02/2000, às 10:00 horas, os acionistas da SABARÁ, em “Assembleia Geral Extraordinária” (documentos de fls. 12/17, do Anexo II), aprovaram a emissão de 12 novas ações com ágio e aumento de capital. Os valores integralizados, na importância total de R\$ 48.530.000,00 (entre ação e ágio), o foram pelo grupo WRV PAR composto pelas empresas VM PARTICIPAÇÕES LTDA, LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, já que os antigos acionistas não exerceram o direito à subscrição.

Segundo o Boletim de Subscrição (documentos de fls. 18/20, do Anexo II), a integralização foi feita com a entrega de cheques nominativos em favor da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A.

No mesmo dia 29/02/2000, às 20:00 horas, em nova “Assembleia Geral Extraordinária” (documentos de fls. 21/25, do Anexo II), os acionistas da SABARÁ aprovaram a cisão parcial da sociedade e o respectivo “Laudo de Avaliação”, restando lavrado o “Protocolo e Justificativa de Cisão” (documentos de fls. 26/33, onde constam os balanços especiais da sociedade cindida, SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, e das cindidas PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA, HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA E DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA, todos levantados nesta data, de 29/02/2000).

Também em 29/02/2000, os acionistas da SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A assinaram o “Acordo de Acionistas” (documentos de fls. 180/188, do Anexo I).”

Como pode ser constatado, após promovida a transformação de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada em Sociedade Anônima, e aguardado o prazo para arquivamento dessa transformação na Junta Comercial, no dia 29 de fevereiro de 2000 ocorreram duas Assembleias Gerais Extraordinárias, a saber: uma pela manhã, às dez horas, com o objetivo de aprovação da emissão das ações com ágio e conseqüente aumento do capital social; e outra à noite, às vinte horas, com a finalidade de aprovar a cisão parcial da sociedade, aprovação do Laudo de Avaliação etc., e assinatura do denominado “Acordo de Acionistas”, do qual é feito este destaque:

Mencionado “Acordo” traz como justificativas para sua efetivação e conseqüentes proposições:

“CONSIDERANDO

- 1) Que PHD PAR tem como subsidiária integral a empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A ..

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

- 2) Que a empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, retro qualificada, é controladora da empresa DMA DISTRIBUIDORA S.A ..
- 3) Que WRVPAR tem como controladores pessoas com larga experiência no ramo de atividade da DMA DISTRIBUIDORA S.A.
- 4) Que é interesse recíproco das PARTES aproveitar o potencial e capacidade instalada na empresa DMA DISTRIBUIDORA S.A, já qualificada.
- 5) Que uma parceria de conjugação de situação de liquidez recíproca e capacidade de dinamização de negócios é de perspectivas largamente favoráveis para as PARTES.

RESOLVEM

Celebrar parceria societária na empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, já qualificada, visando dinamizar as atividades da sua controlada DMA DISTRIBUIDORA S.A, igualmente qualificada e, para tanto, firmam o presente ACORDO PROVISÓRIO regido pelo art. 118 e seus parágrafos da Lei 6.404/76, mediante as cláusulas e condições que a seguir enunciam:

- 1) Pata a consumação da parceria, WRVPAR subscreverá ações na controladora, SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, devendo, posteriormente, constituir empresa com a finalidade de assumir estas ações.
- 2) PHDPAR deverá, do mesmo modo, constituir empresa que venha a assumir as suas ações na empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, de sorte que, ao final do processo de reestruturação societária, cada grupo que compõe o presente ACORDO venha a deter 50% (cinquenta por cento) do controle acionário da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.
- 3) Pelo potencial e capacidade instalada na empresa DMA DISTRIBUIDORA S.A, citada no tópico 4 do caput deste ACORDO, o grupo WRVPAR pagará ao grupo PHDPAR a importância certa e ajustada de R\$ 48.500.000,00, na proporção da participação de PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA, HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA, e DAMA PARTICIPAÇÕES S.A.
- 4) A negociação será formalizada através de "CONTRATO DE COMPROMISSO DE ASSOCIAÇÃO MEDIANTE A COMPRA E VENDA DE AÇÕES E OUTRAS AVENÇAS", que passará a fazer parte integrante do presente ACORDO (Grifos acrescentados)"

Identificado o ponto nodal da questão, oportunas algumas considerações a propósito do denominado ato simulado.

A simulação é admitida como o falseamento da realidade, refletindo uma aparência de que de fato não existe, diferentemente da dissimulação que, muito embora também se apresente com a característica de falseamento da realidade, ela contém no seu bojo um verdadeiro disfarce, com o objetivo de acobertar uma operação por meio de subterfúgio

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

manipulação ou artifício, sendo certo que o fato revelado não guarda sequer correspondência com a efetiva realidade subjacente.

Em realidade, temos que a simulação é um vício que contamina o próprio ato jurídico, estando contida sua definição no então vigente Código Civil Brasileiro, nos artigos 102 a 105, e hoje está prevista no artigo 167, do Código Civil aprovado com a Lei nº 10.406, de 2002, “*verbis*”:

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

I - Quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a que realmente se conferem, ou transmitem;

II – Quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – Quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

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

Resta claro que a simulação se evidencia por produzir uma falsa imagem da realidade, trazendo em seu conteúdo uma fraude à lei, vale dizer na simulação temos por característica o fato que acobertado por uma aparência de negócio jurídico eficaz, regular, permanece oculto outro propósito negocial, não explicitamente declarado.

O que de fato ocorreu no caso sob exame está retratado pelo ilustre relator do voto condutor do Acórdão atacado, nestes termos:

“II.1.3. O caso concreto.

176. No caso vertente, tem-se uma particularidade ausente na grande maioria das ocorrências em que o Fisco imputa aos contribuintes a prática de atos simulados. Ocorre que, em regra, existe apenas um negócio aparente sustentado pelas partes, o que obriga o Fisco a descobrir e demonstrar a existência de um outro negócio subjacente – aquele que teria de fato operado efeito entre os particulares. Entretanto, como já foi antecipado, no caso tratado nestes autos, além da documentação completa relativa às operações que o Fisco inquina de simuladas, existem, também, acerca do negócio realizado, cláusulas estipuladas no “ACORDO DE ACIONISTAS”, no seu item “5”, sendo que no item “4”, deste mesmo acordo, foi expressamente consignado que a negociação seria formalizada através de um outro contrato, o qual, conquanto a defesa tenha insistido que ele fora verbal (não o apresentado ao Fisco), restou formalizado, por escrito, sendo reconhecido pelas partes como o documento que de fato regu o negócio jurídico entre elas realizado.

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

177. Neste caso concreto, portanto, existem duas versões documentadas para o mesmo negócio jurídico. Logo, a questão a ser dirimida consiste apenas em definir se a transferência da metade da “SABARÁ” (detentora da rede de supermercados “MARTPLUS” e “EPA”) para o grupo WRVPAR, se operou por força de um encadeamento de negócios jurídicos válidos e eficazes (quando considerados em si mesmos); ou se esse encadeamento consiste em meros simulacros, atos vazios de conteúdo econômico, o que remete à conclusão de que a transferência, em verdade, se operou por força de um contrato anterior que realmente vinculava as partes.

178. Então, o que resta saber é se a transferência da referida rede supermercados poderia ser alcançada apenas por força do encadeamento dos atos concebidos no planejamento tributário? Ou, em sentido contrário, se o mesmo objetivo poderia ser atingido apenas por força do contrato prévio entre as partes?

179. Se a resposta à primeira das indagações fosse positiva, com certeza a impugnante teria colhido êxito em seu planejamento tributário. Nesta hipótese, sem dúvida se poderia sustentar que ela estava na encruzilhada sugerida por Yves Gandra e optou pelo caminho que propiciava menor pressão fiscal. Todavia, como a série de operações formalizadas não foi, em si mesma, causa suficiente e necessária à concretização do objetivo almejado, torna-se forçoso concluir que a transferência das atividades varejistas não se operou por força do encadeamento de atos planejados, e sim por força do contrato preexistente, que vem a ser, em última análise, a única lei a reger a conduta das partes.

180. O fato de ser negativa a resposta à primeira, e positiva a resposta à segunda das indagações, permite concluir de forma inequívoca que todo o encadeamento de atos consistentes no planejamento tributário tem apenas o efeito de um disfarce, uma maquiagem que se deu a uma operação (compra e venda dos ativos ligados à atividade varejista de supermercados), de sorte que esta adquirisse a aparência de uma outra operação com características intrínsecas diversas, a subscrição de ações com ágio. Em outras palavras, simulação.”

Aspecto relevante diz respeito ao conteúdo do artigo 442 do Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto nº 3.000, de 1999, cuja matriz legal é o artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977. Tal dispositivo é firme em determinar a não adição ao lucro real das importâncias que o contribuinte receber de subscritores de valores mobiliários de sua emissão, desde que creditadas à conta de reservas de capital, a título de ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal.

Noé Winkler em sua monumental obra “IMPOSTO DE RENDA”, Forense, Rio de Janeiro, 2001, 2ª edição, página 658 e seguintes, traz estes comentários a propósito da regra jurídica transcrita:

“Em seqüência aos resultados não operacionais, prevê este artigo hipóteses de transferências de capital consagradas na Lei das Sociedades por Ações, e que se destinam à reserva de capital, devendo na contabilidade manter essa designação específica. Com destinação própria.”

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

Sua distribuição, que não a transferência para a conta de capital, ou amortização de prejuízos, acarretará a tributação tanto na pessoa jurídica, quanto na fonte ou na declaração de pessoa física, conforme o caso.

.....
Até o advento da Lei de Mercado de Capitais (nº 4.728/65), o ágio recebido na emissão de ações acrescia-se ao lucro real, como receita eventual. Mencionada Lei, no seu artigo 58, considerou o ágio como capital excedente, excluído de tributação na pessoa jurídica. No mesmo ano de 1995, a Lei 4.862 (artigo 49) condicionou a isenção ao registro do valor do ágio em conta de reserva específica, restrição que se manteve posteriormente para as demais transferências de capital.

.....
Este artigo 442 interessa-se pela alienação de tais valores mobiliários, emitidos por companhias, como forma de captação de recursos, sem os encargos que adviriam de empréstimos e financiamentos obtidos no mercado financeiro.”

Resta evidenciado, portanto, que o objetivo visado pela regra jurídica é nada mais nada menos que capitalizar a Companhia, na medida em que para os recursos captados ela obriga que seja constituída uma reserva de capital cuja destinação só poderá ser o aumento do capital social ou a compensação de prejuízos verificados no exercício de suas atividades.

Qualquer outra destinação que não aquela ditada pelo ordenamento jurídico, implica incidência do imposto de renda, inclusive na fonte.

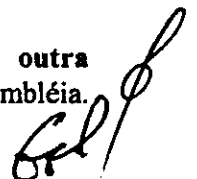
A aparente confusão que teria sido feita pelos técnicos que elaboraram o planejamento tributário, entre os conceitos de ágio na aquisição de investimento e ágio na emissão de ações, foi eficientemente analisada pelo ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido:

“196. Ao que parece, os arquitetos do planejamento tributário confundiram o conceito de ágio na aquisição de investimento, com o conceito de ágio na subscrição de ações. Entretanto, cada um deles reporta-se a uma realidade que nada tem a ver com a outra. Senão vejamos.

197. Conforme se vê no art. 385 do RIR/1999, o ágio (ou deságio) na aquisição de investimento ocorre quando uma empresa adquire uma participação em sociedade coligada e esteja obrigada a avaliá-lo em razão do patrimônio líquido da investida.

198. Neste caso concreto , com relação ao fato de o grupo WRVPAR ter adquirido a metade das ações da empresa “SABARÁ S/A”, é correto sustentar que houve ágio na aquisição. Isso porque, tendo desembolsado quarenta e oito milhões e quinhentos e trinta mil reais adquirir um negócio, com certeza pagou um significativo sobrepreço (ágio) pelo negócio. Esse ágio foi justificado pela perspectiva de rentabilidade futura, conforme registro textual da ata da assembléia realizada em 29/02/2000. Guarda, portanto, conformidade com o texto legal.

199. Todavia, a figura do ágio na emissão de ações consubstancia outra realidade, que não encontra nenhum respaldo nesse registro feito em assembléia.



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº : 101-95.818

De fato, em nenhum dos atos de reorganização societária, se lê que a perspectiva de rentabilidade de "SABARÁ S/A" justifica o pagamento de R\$ 4.044.166,67, por cada uma das 12 ações da empresa "SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A", adquiridas pelo grupo WRVPAR.

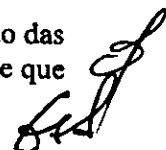
200. É preciso, pois, analisar o verdadeiro conteúdo econômico do que foi negociado. Caso a verdadeira transação compreenda o pagamento de R\$ 48.530.000,00 por 12 ações, correspondentes a 0,06% do capital, ou seja, o pagamento de um sobrepreço de R\$ 4.044.165,67, por ação, então com certeza terá havido ágio na emissão de ações. Entretanto, caso a verdadeira transação compreenda de fato o pagamento de R\$ 48.530.000,00 pela metade das ações preexistentes (20.012 ações, no total), ou seja, o pagamento de um sobrepreço de R\$ 4.850,09, por ação, então com certeza terá havido ganho de capital na pessoa dos vendedores das ações.

201. Reitere-se, portanto, que o único documento que existe concede fundamento econômico para pagar ágio na aquisição do conjunto das atividades varejistas da Impugnante, cujo valor pago foi para a aquisição de 50% das ações da empresa controladora de outra que é a detentora da rede de supermercados envolvida no negócio jurídico em questão. Nenhum documento existe, todavia, concedendo fundamento para a empresa "SABARÁ S/A" emitir ações correspondentes a 0,06% de seu capital e o grupo WRVPAR pagar por essa irrisória fração do capital o preço total do negócio, correspondente a 50% das ações da empresa.

202. Que fique absolutamente claro, assim, que não existe qualquer correlação de causa e efeito entre o efetivo e querido pagamento de ágio por parte do grupo WRVPAR e eventual emissão de ações com ágio na empresa "SABARÁ S/A". Em outras palavras, o ágio na aquisição de investimento é consequência automática do fato de o grupo WRVPAR pagar quarenta e oito milhões quinhentos e trinta mil reais pela metade de um empreendimento cujo valor do investimento, registrado no ativo permanente da empresa "SABARÁ S/A" (especificado como, "Participação Societária DMA", conforme consta do balanço especial antes da cisão de fls. 31, verso, e fls. 90/91, do Anexo II) era de R\$ 20.000,00. Este ágio (na aquisição de investimento) teria existido, por exemplo, se tivesse pura e simplesmente adquirido diretamente dos sócios a metade das ações já existentes, em vez de subscrever a emissão de novas ações, representativas de uma irrisória fração do capital da sociedade.

203. Conforme se vê no inciso II do aludido art. 385 do RIR/1999, o ágio ou deságio na aquisição ocorrerá sempre que existir diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido da empresa investida, na época da aquisição. **A existência de ágio na contabilidade da empresa investidora nada tem a ver com suposta emissão de ações com ágio na empresa investida.** Esse ágio na investidora, portanto, não justifica a suposta emissão de ações com ágio na investida. São, como se viu, duas realidades distintas que em nada se confundem ou que, de alguma forma, estejam necessariamente entrelaçadas. É até possível que existam simultaneamente, mas o ágio na aquisição de investimento pode perfeitamente existir sem a subscrição de ações com ágio.

204. Desse modo, partindo da constatação de que, confessadamente, a intenção das partes sempre foi transferir a metade do controle das atividades varejistas e de que



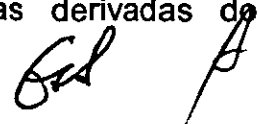
Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

o pagamento se referia ao preço atribuído a 50% das ações vendidas, fica excluída a possibilidade de dar ao valor recebido pela venda da rede de supermercados "MARTPLUS" e "EPA", a denominação de ágio na subscrição de ações, mas isso, sim, ágio na aquisição de metade do investimento."

Ora, no caso sob exame, como o objetivo visado era o de transferir para o as empresas do Grupo WRV PAR 50% (cinquenta por cento) da propriedade do empreendimento e, ao mesmo tempo, aquinohar as sócias alienantes com a parcela dos recursos ingressados na Companhia, o negócio jurídico realizado não se limitou à operação de emissão, subscrição e conseqüente alienação das ações com ágio.

Através das operações de cancelamento de ações e de cisão parcial, o real objetivo visado restou alcançado, mediante as operações que podem ser assim resumidas:

- i) com o ingresso das empresas (através do grupo WRV PAR), a divisão do capital restou assim definida: a) PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA – 9.600 ações; b) HELAN PARTICIPAÇÕES – 5.600 ações; e c) DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA – 4.800 ações; d) ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA – 04 ações; e) LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA – 04 ações; e f) VM PARTICIPAÇÕES LTDA. – 04 ações, totalizando 20.012 ações..
- ii) ato contínuo promoveu-se o cancelamento de 19.988 ações, ficando o capital social reduzido a 24 ações, correspondendo a R\$ 24,00.
- iii) Através de aumento do capital social para R\$ 60.000,00, foram emitidas 59.976 ações, com utilização de reserva livres, o que permitiu a seguinte distribuição:
 - Pirâmide Participações Ltda.12.500 ações;
 - Helem Participações Ltda.10.000 ações;
 - Dama Participações Ltda.4.900 ações;
 - VM Participações Ltda.10.000 ações;
 - LM Participações Ltda.10.000 ações;
 - Arantes Empreend. e Part. Ltda.10.000 ações.
- iv) com a nova divisão cada grupo empresarial passou a deter 50% (cinquenta por cento) do capital social da Companhia Sabará Empreendimentos e Participações Ltda..
- v) por meio de cisão parcial, com utilização dos recursos recebidos em face da alienação das ações emitidas com ágio, mais aquelas derivadas de



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

cancelamento das ações, cada uma das antigas sócias do empresa Sabará Empreendimentos e Participações Ltda. foi aquinhoadada com os valores que aqui se destaca:

NOME	VERSÃO CAPITAL (R\$)	VERSÃO RESERVA (R\$)
Pirâmide	9.595,00	23.265.605
Helem	5.596,00	13.571.604
Dama	4.797,00	11.632.803
Totais.....	19.988,0048.490.012

Com as manobras arquitetadas restou frustrado o objetivo visado pela regra jurídica descrita no artigo 442 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, vez que ocorreu a descapitalização da Companhia que emitiu as ações com ágio, na medida em que o volume de recursos obtidos foi sistematicamente vertido, com as correspondentes reservas, para as empresas que anteriormente detinham a totalidade do capital social da empresa Sabará Empreendimentos e Participações Ltda.. Vale dizer, as operações que aparentemente conferiam à Companhia o aporte de recursos que, de acordo com a Lei, deveriam constituir reserva de capital, na verdade acobertaram outra operação que consistiu na remuneração, às pessoas jurídicas detentoras do capital social da empresa Sabará Empreendimentos e Participações Ltda., pela cessão de parte substancial de suas participações no empreendimento, o que implica reconhecer que a reserva de capital restou utilizada em distinta finalidade daquela eleita pela regra jurídica, qual seja, aumento do capital social ou amortização de prejuízos.

Ao revés, ocorreu, no caso, redução do capital social, com a conseqüente diminuição do patrimônio líquido da empresa Sabará Empreendimentos e Participações Ltda..

Cumpra consignar que após todas as operações realizadas, a empresa Sabará Empreendimentos e Participações Ltda. permaneceu tal e qual se encontrava antes da denominada "reestruturação societária". Nem mais, nem menos.

Agora, as empresa PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA, HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA. e DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA., estas sim passaram por substanciais transformações, notadamente no que diz respeito ao seu patrimônio e liquidez, na medida em que trocaram 50% do total de suas ações pelo montante dos recursos ingressados na empresa Sabará Empreendimentos e Participações Ltda., em decorrência da emissão de ações com ágio.

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

Não há como deixar de identificar, nas operações realizadas, o negócio jurídico da compra e venda, com inequívoco ganho de capital.

Por seus doutos fundamentos, e tendo presente a jurisprudência emanada deste Conselho, quanto ao mérito voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, no que se refere à tributação do ganho de capital.

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS

A questão dos pagamentos efetuados a beneficiários não identificados, portanto sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte, pro força do disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, mereceu por parte do ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido o seguinte tratamento:

“III.2. DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

232. De plano, diga-se que, conquanto seja o lançamento do IRRF um reflexo da autuação do IRPJ, é preciso observar que ele não guarda relação direta nem com o item “002” nem tampouco com o item “001”, do lançamento do IRPJ, pois a infração tipificada no lançamento do IRRF pode ser mantida independentemente do resultado do IRPJ, tanto em relação ao ganho de capital como à glosa de despesas.

233. Noutras palavras, a decisão que for tomada no IRPJ não pode ser diretamente aplicada ao IRRF, para manter ou exonerar, uma vez que se não trata simplesmente de enquadramentos legais distintos, mas de fatos geradores completamente diversos, ou seja, independentes entre si.

234. Apropriadamente, a reunião no presente processo dos autos de infração do IRPJ e do IRRF foi feita na esteira do art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, se justificando porque a comprovação dos ilícitos depende dos mesmos elementos de prova.

235. Vale notar, na principal infração apontada no lançamento do IRPJ (como já se viu), que a Fiscalização tributou o ganho de capital decorrente da venda de metade de participação societária que a autuada possuía na empresa “SABARÁ S/A”, considerando como simulada a operação de reorganização societária pela qual passou esta empresa, no intuito de dissimular o fato gerador ocorrido nessa transação, que não foi senão uma venda de ativos. Por sua vez, para o IRRF, a infração está em pagamentos realizados pelas empresas do grupo PHDPAR sem a identificação dos beneficiários e das suas causas. Nesse sentido, destacam-se os fatos abaixo discriminados, a saber:

1) Tendo a empresa “SABARÁ S/A” (cujos sócios originais eram as empresas do grupo PHDPAR) emitido novas ações, essas foram integralizadas pelas empresas

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº : 101-95.818

do grupo WRVPAR, em 29/02/2000, com a entrega da importância total de R\$ 48.530.000,00, pela emissão de cheques nominais em favor da "SABARÁ S/A", os quais encontram-se discriminados no Boletim de subscrição (fls. 19/20, do Anexo II).

2) Como se pode ver no "Balanço Especial para Fins de Cisão" e no "Balanço Especial Antes da Cisão", levantados pela "SABARÁ S/A", em 29/02/2000 (fls. 90/91, do Anexo II), tais cheques, no valor total, de R\$ 48.530.000,00, foram contabilizados no "Ativo Circulante", no grupo Disponível (conta devedora), cujas contrapartidas são contas do Patrimônio Líquido: "Capital Social", no valor de R\$ 12,00, e "Reservas de Capital", no valor de R\$ 48.529.988,00.

3) Conforme os balanços especiais das parcelas vertidas e após a cisão parcial (fls. 92/96, do Anexo II), da empresa "SABARÁ S/A", dos R\$ 48.530.000,00, esta ficou com a importância de R\$ 40.000,00, no seu "Disponível", sendo que os outros R\$ 48.490.000,00 foram vertidos para os respectivos "Disponíveis" e "Reservas de Capital", das empresas do grupo PHDPAR, na mesma proporção de suas participações, respectivamente, 48%, 28% e 24%.

4) Logo a seguir, em 01/03/2000, o que se vê das cópias dos Livros Diário das empresas do grupo PHDPAR (fls. 134, 181 e 239/240, do Anexo II), estas realizaram pagamentos contabilizados a débito de "Prejuízos Acumulados" e a crédito de "Caixa", utilizando parte dos cheques emitidos, na integralização das ações da "SABARÁ S/A", pela "VM PARTICIPAÇÕES LTDA" (uma das empresas do grupo WRVPAR), quais sejam, cheque 278779 do Banco Rural, 000001 do Bradesco, 278778 do Banco Rural, 278780 do Banco Rural (cujos valores dos citados lançamentos contábeis obedecem, em cada uma das empresas do grupo PHDPAR, aos percentuais de participação na "SABARÁ S/A", isto é, respectivamente, 48%, 28% e 24%), tendo sido indicado, no histórico, que se tratava de "pagamento para equalização de Patrimônio Líquido da SABARÁ"

236. Em suma, o fato gerador do IRPJ está na reunião das ações contidas nos itens "1" a "3" (as quais, conjuntamente, foram consideradas pelo Fisco como uma simulação realizada no intuito de ocultar definitivamente - ou impedir - a ocorrência do ganho de capital); o, do IRRF tem como fundamento os pagamentos indicados no item "4". Portanto, têm-se fatos distintos cujas infrações dependem dos mesmos elementos de prova.

237. Então, tendo a Fiscalização feito a constatação, indicada no item "4" acima", isto é, que uma parte dos cheques vertidos na suposta cisão da empresa "SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA", não foi depositada na conta corrente da sucedida da autuada e demais empresas do grupo PHDPAR, ela considerou, corretamente, que não foram comprovadas as causas nem identificados os beneficiários desses pagamentos, os quais, à luz do art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, ficam sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento.

238. Na defesa, a Impugnante se reporta aos cheques (relacionados no Boletim de Subscrição) emitidos pelas empresas do grupo WRVPAR, para integralização de capital, em favor da empresa emissora de novas ações, "SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A". Todavia, o fato de os cheques constarem do Boletim de Subscrição não identifica nem suas causas nem quem foram os beneficiados."

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

A débito da conta "Lucros Acumulados" e a crédito da conta "Caixa", a empresa autuada promoveu o lançamento dos valores elencados às fls. 85/87, totalizando R\$ 6.672.000,00, mais um lançamento tendo como credora a conta "Bancos", no valor de R\$ 720.000,00, com histórico: *"Pagamento Equalização Patrimônio Líquido de Sabará Empreendimentos e Participações S. A."*.

A adoção dessa forma de apropriação implica dar saída a recursos financeiros disponíveis, em moeda corrente, com a utilização de uma contra-partida genérica, redutora do patrimônio líquido, e que não permite a identificação tanto do verdadeiro destinatário ou beneficiário dos recursos, tanto da causa ou motivação do desembolso.

Como registrado no voto condutor do Acórdão recorrido:

"239. Ora, em verdade (como já se viu), muito embora alguns dos cheques emitidos, na integralização das ações da "SABARÁ S/A", pela "VM PARTICIPAÇÕES LTDA" (uma das empresas do grupo WRVPAR), tiveram uma utilização que não restou devidamente esclarecida, é preciso considerar que existem dois fatos contábeis distintos. O primeiro relaciona-se com a integralização das novas ações emitidas pela empresa "SABARÁ S/A", o outro, com os pagamentos (relacionados às fls. 85, do TVF) feitos diretamente através da conta "Caixa" das empresas do grupo PHDPAR, não tendo sido identificadas as causas nem as pessoas beneficiadas pelos pagamentos."

De fato, a reprodução dos argumentos expendidos na fase impugnativa confirma que a recorrente procura explicar, na essência, os fatos relacionados com a integralização do capital social subscrito e a versão promovida em razão da cisão a que foi submetida a empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S. A., deixando de fornecer os elementos solicitados e considerandos fundamentais para a solução da lide: a causa e o beneficiário de cada um dos pagamentos.

A decisão recorrida, no particular, não merece reforma.

Desde a fase impugnativa que a pessoa jurídica autuada propugna pela não aplicação da multa de lançamento de ofício, isoladamente aplicada, centrando seu argumento no fatod e ser inapropriada a aplicação cumulativa das penalidades.

A teor do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1966, aos contribuintes submetidos a lançamento de ofício serão aplicadas penalidades nos casos de: i) falta de pagamento ou de recolhimento do tributo ou contribuição, após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória; e ii) falta de pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, segundo a regras da estimativa.

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

Com o advento da Medida Provisória nº 351, de 2007, restou re-introduzido em nosso ordenamento jurídico mandamento legal que tem por objetivo dar novo tratamento à incidência de penalidades pecuniárias previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratamento anteriormente inserido na Medida Provisória nº 303, de 2006.

Ao caso concreto tem aplicação a penalidade cuja hipótese de incidência ficou assim definida:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

.....
II – de cinquenta por cento exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

.....
b) na forma do art. 2º desta lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.”

Vale dizer, na hipótese de a pessoa jurídica venha a estar sujeita à tributação com base no lucro real, e tendo optado por pagar o imposto, em cada mês, com determinação da base de cálculo estimada, deixando ela de efetuar o correspondente pagamento, estará sempre sujeita à multa de lançamento de ofício, aplicada isoladamente, exceto nos casos expressamente determinados pela legislação de regência.

A penalidade aplicada, isoladamente exigida, deve ser reduzida para 50% (cinquenta por cento).

A propósito da exasperação da penalidade aplicada, peço vênha ao ilustre Conselheiro Valmir Sandri, para aqui reproduzir parte de seu brilhante voto proferido no Acórdão nº 101-94.771, de 2004, “*verbis*”:

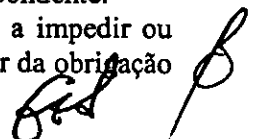
“Em relação ao agravamento da multa de ofício, impende observar que, de acordo com o artigo 957, II, do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, a multa será de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que dispõe:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária;

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando a qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.”

Da leitura dos dispositivos acima, verifica-se que a lei exige que o intuito de fraude seja evidente, que aflore com tal clareza que não se possa suscitar dúvida acerca da má fé nos atos praticados, com o inequívoco propósito de violar a lei, cabendo a autoridade fiscal apresentar as provas, irrefutáveis da conduta configurada, além de contrária à lei como fraudulenta, com o objetivo de escusar-se ao pagamento do tributo ou de pagar importância a menor, ou seja, a intenção dolosa de esconder o fato gerador da obrigação tributária da Administração.

Conforme se verifica dos autos, após desconsiderar as operações de subscrição de capital, cisão e de incorporação e exigir o tributo com base em ganho de capital, a fiscalização procedeu ao agravamento da multa de ofício em 150% e representação fiscal para fins penais, por entender que ocorreu no caso simulação em contrato de compra e venda de ações, disfarçada de subscrição de ações emitidas com ágio.

Desta forma, *mister* se faz necessário dar a definição dos termos simulação e dissimulação para só então verificar em qual dos dois léxicos se enquadram os procedimentos adotados pelo contribuinte, e a partir daí, a análise da aplicabilidade ou não do agravamento da multa.

Em apertada síntese, o termo simular conforme já anteriormente citado, tem, em linguagem comum, o sentido de falsear a realidade, indicando a aparência de algo que não existe, ou seja, simular é fingir o que não é, ao passo que na dissimulação, contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é.

Pois bem, da análise dos termos acima e dos procedimentos adotados pelo contribuinte para a transferência de suas atividades varejistas a empresa SONAE, não resta qualquer dúvida tratar-se de dissimulação, tendo em vista que, embora tenha ocorrido a prática do fato gerador do tributo (compra e venda de ativos), o contribuinte procurou encobrir tal realidade através de atos e negócios jurídicos reais e efetivos, e portanto válidos na substância e na forma, porquanto baseados em normas civis, comerciais e societárias, distorcendo com isso a causa típica do negócio com intuito de obter uma vantagem tributária, ocorrendo com isso uma lesão à lei tributária que a rigor não se configura como uma violação frontal ao ordenamento tributário, mas sim em um procedimento sofisticado pelo qual se busca evitar a ocorrência do fato gerador.

Diferentemente é a fraude tributária tratada nos artigos 149, VII, 150, § 4º, 154, parágrafo único do CTN, art. 72 da Lei 4.502/64, e art. 2º, I da Lei n. 8.137/91, que necessariamente implica violação grave e frontal de deveres tributários principais e acessórios, tais como falsificar documentos, livros, etc., ou seja, é toda ação ou omissão praticada com ardil, astúcia, malícia ou má fé, com o qual o sujeito passivo visa impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou que implique a modificação de algum dos outros aspectos (quantitativo, pessoal, territorial ou temporal) da relação jurídica tributária, típicos fenômenos da evasão de tributos praticados quase sempre de comportamentos criminosos.

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

Da análise dos procedimentos adotados pelo contribuinte, verifica-se que incorreu a fraude tributária, mas tão somente o uso de negócios jurídicos artificiais, com a utilização de comportamentos opostos aos estabelecidos em normas pelo legislador (comercial, civil e societário), distorcendo com isso a causa típica do negócio com o intuito de obter uma vantagem tributária, ou seja, trata-se de abuso de forma com o propósito de iludir o pagamento de tributo, amparando-se no texto de normas ditadas com distinta finalidade e produzindo um resultado equivalente ao fato gerador.

In casu, não se trata, de fraude tributária, mas sim a prática de atos e negócios jurídicos que buscam dissimular a ocorrência do fato gerador, vulnerando a estrutura típica do negócio privado de constituição, desconstituição, cisão e incorporações de sociedades, aproveitando-se da letra da lei civil, comercial e societária, e com base neste procedimento a penalidade deve ser graduada, sob pena de ferir o princípio da legalidade.

Diante do acima exposto, entendo inaplicável para o presente caso o agravamento da multa prevista no inciso II, art. 44 da Lei n. 9.430/96, razão porque, voto no sentido de sua redução para 75%.”

Portanto, voto no sentido de que seja reduzida ao percentual de 75%, a multa de lançamento de ofício aplicada.

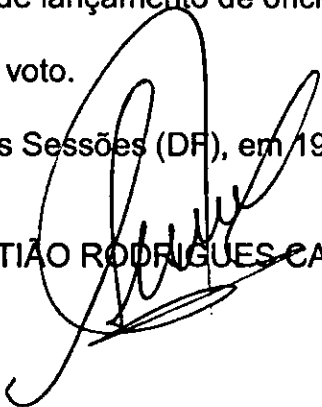
A exigência da Contribuição Social está diretamente vinculada ao que restar decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Portanto, a redução da base de cálculo da mencionada contribuição deverá refletir, na mesma proporção, quanto à formação da base de cálculo da CSLL.

Na linha da fundamentação aqui exposta, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau e, no mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, para excluir da base de cálculo as despesas efetuadas com serviços de assessoria jurídica, reduzir a penalidade isoladamente aplicada à alíquota de 50% (cinquenta por cento), bem como a multa de lançamento de ofício para 75% (setenta e cinco por cento).

É como voto.

Sala das Sessões (DF), em 19 de outubro de 2006

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

VOTO VENCEDOR

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Redator Designado.

No julgamento do presente recurso esta E. Câmara, decidiu, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) afastar a exigência relativa às despesas efetuadas com serviços de assessoria jurídica; 2) reduzir o percentual da multa isolada para 50%, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior e Mário Junqueira Franco Júnior que cancelaram a exigência da multa isolada; 3) reduzir o percentual da multa de ofício para 150%, vencido o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral (Relator) que reduziu o percentual da multa de ofício para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Conforme visto o Conselheiro Relator restou vencido apenas quanto à matéria relativa à qualificação da multa ao percentual de 150%, pelo quê fui designado para redigir o voto vencedor, quanto a este item.

No tocante à qualificação da multa de ofício, o Conselheiro Relator, apresentou as seguintes razões de decidir, reproduzindo voto do Conselheiro Valmir Sandri no Acórdão nº 101-94.771, de 2004, "verbis":

Em relação ao agravamento da multa de ofício, impende observar que, de acordo com o artigo 957, II, do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, a multa será de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que dispõe:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária;

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento."

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando a qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72."

Da leitura dos dispositivos acima, verifica-se que a lei exige que o intuito de fraude seja evidente, que aflore com tal clareza que não se possa suscitar dúvida acerca da má fé nos atos praticados, com o inequívoco propósito de violar a lei, cabendo a autoridade fiscal apresentar as provas, irrefutáveis da conduta configurada, além de contrária à lei como fraudulenta, com o objetivo de escusar-se ao pagamento do tributo ou de pagar importância a menor, ou seja, a intenção dolosa de esconder o fato gerador da obrigação tributária da Administração.

Conforme se verifica dos autos, após desconsiderar as operações de subscrição de capital, cisão e de incorporação e exigir o tributo com base em ganho de capital, a fiscalização procedeu ao agravamento da multa de ofício em 150% e representação fiscal para fins penais, por entender que ocorreu no caso simulação em contrato de compra e venda de ações, disfarçada de subscrição de ações emitidas com ágio.



Desta forma, mister se faz necessário dar a definição dos termos simulação e dissimulação para só então verificar em qual dos dois léxicos se enquadram os procedimentos adotados pelo contribuinte, e a partir daí, a análise da aplicabilidade ou não do agravamento da multa.

Em apertada síntese, o termo simular conforme já anteriormente citado, tem, em linguagem comum, o sentido de falsear a realidade, indicando a aparência de algo que não existe, ou seja, simular é fingir o que não é, ao passo que na dissimulação, contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é.

Pois bem, da análise dos termos acima e dos procedimentos adotados pelo contribuinte para a transferência de suas atividades varejistas a empresa SONAE, não resta qualquer dúvida tratar-se de dissimulação, tendo em vista que, embora tenha ocorrido a prática do fato gerador do tributo (compra e venda de ativos), o contribuinte procurou encobrir tal realidade através de atos e negócios jurídicos reais e efetivos, e portanto válidos na substância e na forma, porquanto baseados em normas civis, comerciais e societárias, distorcendo com isso a causa típica do negócio com intuito de obter uma vantagem tributária, ocorrendo com isso uma lesão à lei tributária que a rigor não se configura como uma violação frontal ao ordenamento tributário, mas sim em um procedimento sofisticado pelo qual se busca evitar a ocorrência do fato gerador.

Diferentemente é a fraude tributária tratada nos artigos 149, VII, 150, § 4o., 154, parágrafo único do CTN, art. 72 da Lei 4.502/64, e art. 2o., I da Lei n. 8.137/91, que necessariamente implica violação grave e frontal de deveres tributários principais e acessórios, tais como falsificar documentos, livros, etc., ou seja, é toda ação ou omissão praticada com ardil, astúcia, malícia ou má fé, com o qual o sujeito passivo visa impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou que implique a modificação de algum dos outros aspectos (quantitativo, pessoal, territorial ou temporal) da relação jurídica tributária, típicos fenômenos da evasão de tributos praticados quase sempre de comportamentos criminosos.

Da análise dos procedimentos adotados pelo contribuinte, verifica-se que incorreu a fraude tributária, mas tão somente o uso de negócios jurídicos artificiais, com a utilização de comportamentos opostos aos estabelecidos em normas pelo legislador (comercial, civil e societário), distorcendo com isso a causa típica do negócio com o intuito de obter uma vantagem tributária, ou seja, trata-se de abuso de forma com o propósito de iludir o pagamento de tributo, amparando-se no texto de normas ditadas com distinta finalidade e produzindo um resultado equivalente ao fato gerador.

In casu, não se trata, de fraude tributária, mas sim a prática de atos e negócios jurídicos que buscam dissimular a ocorrência do fato gerador, vulnerando a estrutura típica do negócio privado de constituição, desconstituição, cisão e

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

incorporações de sociedades, aproveitando se da letra da lei civil, comercial e societária, e com base neste procedimento a penalidade deve ser graduada, sob pena de ferir o princípio da legalidade.

Diante do acima exposto, entendo inaplicável para o presente caso o agravamento da multa prevista no inciso II, art. 44 da Lei n. 9.430/96, razão porque, voto no sentido de sua redução para 75%."

Portanto, voto no sentido de que seja reduzida ao percentual de 75%, a multa de lançamento de ofício aplicada.

Antes de adentrarmos ao mérito propriamente dito da matéria, devo consignar que o acórdão citado como precedente pelo ilustre Relator foi ele também vencido nesta Câmara, tendo sido naquela oportunidade designado para redigir o voto vencedor.

Dos argumentos expendidos e dos fatos narrados no corpo do voto vencido extrai-se claramente identificada a existência da simulação, o que se pode verificar no seguinte excerto:

Os doutrinadores pátrios são unânimes quando se trata de defender a tese de que é lícito ao contribuinte promover a escolha de uma caminho ou alternativa que lhe seja, do ponto de vista tributário, menos oneroso. O contribuinte não está obrigado a adotar caminho que se lhe apresente com maior carga tributária.

A adoção de formas e métodos lícitos com o objetivo de evitar que ocorra o fato gerador do tributo, como também o comportamento visando à redução da magnitude da obrigação tributária, se traduz na denominada elisão fiscal. Já o emprego de forma e meios ilícitos na consecução dos mesmos objetivos tem como conseqüência a prática de atos fraudulentos, simulados.

Portanto, a licitude ou ilicitude das formas e meios empregados na realização do negócio jurídico é que irá determinar se ocorreu elisão ou evasão fiscal, o que passa, necessariamente, pela análise do caso concretamente acontecido.

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

Via de regra a simulação pressupõe uma declaração bilateral de vontade, firmada entre as partes figurantes no contrato, de tal sorte que nem uma nem outra pode alegar desconhecimento da utilização de meios ilícitos visando prejudicar terceiro interessado.

Há, na simulação, uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada, fato que resulta, invariavelmente, de uma proposital intenção de que assim venha a acontecer.

Como é sabido e consabido, na simulação temos dois distintos negócios: i) um ostensivo, visível, que deveria ter validade perante terceiros; e ii) outro dissimulado, encoberto, mas real e que deverá ser válido entre as partes contratantes.

Sendo certo que os atos simulados são praticados exatamente com o objetivo de enganar, ludibriar, ocultando os atos efetivamente desejados, produzir a prova da simulação se traduz como uma tarefa árdua, de difícil realização. Cabendo ao Fisco, como de fato cabe, produzir o elemento probante capaz de desconstituir a presunção de legitimidade e de legalidade dos atos ou negócios jurídicos, este geralmente se vale da denominada "*prova indireta*", dos indícios coletados dos quais resulte forte relação ou ligação do fato probando com o fato provado.



Como pode ser constatado, após promovida a transformação de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada em Sociedade Anônima, e aguardado o prazo para arquivamento dessa transformação na Junta Comercial, no dia 29 de fevereiro de 2000 ocorreram duas Assembléias Gerais Extraordinárias, a saber: uma pela manhã, às dez horas, com o objetivo de aprovação da emissão das ações com ágio e conseqüente aumento do capital social; e outra à noite, às vinte horas, com a finalidade de aprovar a cisão parcial da sociedade, aprovação do Laudo de Avaliação etc., e assinatura do denominado "Acordo de Acionistas", do qual é feito este destaque.

Mencionado "Acordo" traz como justificativas para sua efetivação e conseqüentes proposições:

"CONSIDERANDO



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

- 1) Que PHDPAR tem como subsidiária integral a empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A ..
- 2) Que a empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, retro qualificada, é controladora da empresa DMA DISTRIBUIDORA S.A ..
- 3) Que WRVPAR tem como controladores pessoas com larga experiência no ramo de atividade da DMA DISTRIBUIDORA S.A.
- 4) Que é interesse recíproco das PARTES aproveitar o potencial e capacidade instalada na empresa DMA DISTRIBUIDORA S.A, já qualificada.
- 5) Que uma parceria de conjugação de situação de liquidez recíproca e capacidade de dinamização de negócios é de perspectivas largamente favoráveis para as PARTES.

RESOLVEM

Celebrar parceria societária na empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, já qualificada, visando dinamizar as atividades da sua controlada DMA DISTRIBUIDORA S.A, igualmente qualificada e, para tanto, firmam o presente ACORDO PROVISÓRIO regido pelo art. 118 e seus parágrafos da Lei 6.404/76, mediante as cláusulas e condições que a seguir enunciam:

- 1) Pata a consumação da parceria, WRVPAR subscreverá ações na controladora, SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, devendo, posteriormente, constituir empresa com a finalidade de assumir estas ações.
- 2) PHDPAR deverá, do mesmo modo, constituir empresa que venha a assumir as suas ações na empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, de sorte que, ao final do processo de reestruturação societária, cada grupo que compõe o presente ACORDO venha a deter 50% (cinquenta por cento) do controle acionário da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.
- 3) Pelo potencial e capacidade instalada na empresa DMA DISTRIBUIDORA S.A, citada no tópico 4 do caput deste ACORDO, o grupo WRVPAR pagará ao grupo PHDPAR a importância certa e ajustada de R\$ 48.500.000,00, na proporção da participação de PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA, HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA, e DAMA PARTICIPAÇÕES S.A.
- 4) A negociação será formalizada através de "CONTRATO DE COMPROMISSO DE ASSOCIAÇÃO MEDIANTE A COMPRA E VENDA DE AÇÕES E OUTRAS AVENÇAS", que passará a fazer parte integrante do presente ACORDO (Grifos acrescentados)

Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

No entanto, o Conselheiro Relator tenta diferenciar a simulação da figura da dissimulação, com vistas a afastar a qualificação da multa de ofício:

A simulação é admitida como o falseamento da realidade, refletindo uma aparência de que de fato não existe, diferentemente da dissimulação que, muito embora também se apresente com a característica de falseamento da realidade, ela contém no seu bojo um verdadeiro disfarce, com o objetivo de acobertar uma operação por meio de subterfúgio, manipulação ou artifício, sendo certo que o fato revelado não guarda sequer correspondência com a efetiva realidade subjacente.

Não entendo que esta diferenciação tenha algum efeito prático do ponto de vista do Direito Tributário e, mais particularmente na qualificação da multa de ofício imposta.

A disposição legal acerca da qualificação da multa está prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, e não faz qualquer distinção entre simulação e dissimulação, *verbis*:

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 artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Conforme visto o evidente intuito de fraude, bastante para a qualificação da multa, estará presente toda vez que restar configurada situação que se subsuma ao disposto nos artigos 71 a 73 da lei nº 4.502/1964. No presente caso, os fatos coincidem com aqueles previstos nos artigos 71 e 72 da lei nº 4.502/1964, que caracterizam sonegação e a fraude, espécies do gênero fraude:



Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Pelo quê, tendo restado provada a simulação, também restou provada a existência do evidente intuito de fraude, devendo ser mantida a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%.



Para confirmar a existência do evidente intuito fraudulento, os eventos realizados com o objetivo de promover a denominada "reestruturação societária" utilizaram-se de documentos pós-datados, concretizaram-se em momentos posteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o que confirmou o evidente intuito fraudulento com vista a encobrir o conhecimento da incidência da norma ou comando jurídico sobre os fatos concretamente acontecidos, conforme se pode verificar do excerto de lavra da autoridade autuante:

TODOS os documentos apresentados relativos aos eventos societários datados de 29/02/2000 não poderiam ter esta data, pois neles foi aposto o NIRE da SABARÁ (Número de Registro na Junta Comercial de Minas Gerais), NIRE 3130001457-6,, o qual somente foi obtido em 29 de março de 2000. Portanto, os documentos só poderiam ter sido confeccionados em data posterior ao registro, e a indicação da data de 29 de fevereiro de 2000 é FALSA.

(...)

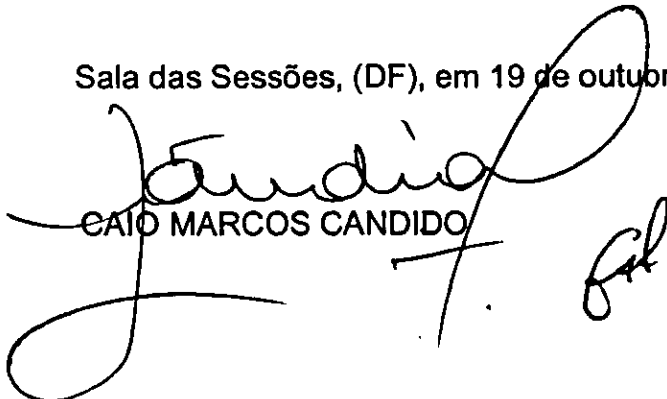


Processo nº : 10680.002856/2005-84
Acórdão nº. : 101-95.818

Como irrefutavelmente comprovado, TODOS os documentos datados de 29 de fevereiro têm datas falsificadas, sendo as transformações societárias, meros instrumentos simulatórios."

Pelo quê, o recurso voluntário há que ser improvido, devendo a multa de ofício ser mantida no percentual de 150%.

Sala das Sessões, (DF), em 19 de outubro de 2006.


CAIO MARCOS CANDIDO