



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Recurso nº. : 147.639
Matéria : IRPJ e OUTROS – EX.: 2001
Recorrente : A & C SHOPPING LTDA. (SUCES. DE DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA.)
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 18 DE OUTUBRO DE 2006
Acórdão nº. : 108-09.037

OPERAÇÃO ÁGIO – SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO – VERDADEIRA ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÃO
– Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.

PENALIDADE QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – INOCORRÊNCIA – SIMULAÇÃO RELATIVA - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal.

O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.

IR-FONTE – AFASTAMENTO – O próprio lançamento tributário em razão da desconsideração do planejamento fiscal já atribuiu às respectivas saídas de valores a causa e seus beneficiários.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – IMPROCEDÊNCIA – FALTA DE AMPARO LEGAL – É inaplicável a multa isolada prevista no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96 cumulativamente com a multa de ofício genérica prevista no inciso I do mesmo dispositivo legal, exigível juntamente com os tributos devido, na hipótese de falta de pagamento. A imputabilidade da multa genérica exclui as referidas multas isoladas, sob pena de se impor dupla penalização sobre um mesmo fato jurídico, não admitida pelo ordenamento jurídico nacional.

DESPESAS COM CONSULTORIA E ASSESSORIA JURÍDICAS – RAZOABILIDADE E SIMETRIA – AFASTAMENTO DA EXIGÊNCIA FISCAL - Para que se confirme a dedutibilidade da despesa é indispensável que reste demonstrada a vinculação do gasto com a atividade exercida e a correspondente vinculação aos objetos da pessoa jurídica, como aconteceu nos valores aceitos, relativos a despesas com consultoria e assessoria jurídicas.

Recurso parcialmente provido.

4

5



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037
Recurso nº. : 147.639
Recorrente : A & C SHOPPING LTDA. (SUCESSORA DE DAMA
PARTICIPAÇÕES LTDA.)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por A & C SHOPPING LTDA. (SUCESSORA DE DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA.)

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada pelo recorrente e, no mérito, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: (1) reduzir os percentuais das multas de ofício para 75%, vencidos o Conselheiro Fernando Américo Walther (Suplente Convocado) que mantinha os percentuais das multas de 112,50% e 225% e o Conselheiro José Henrique Longo que reduzia o percentual da multa de 225% para 150%; (2) afastar a exigência referente despesas com consultoria e assessoria jurídica; (3) afastar a exigência do IR-Fonte, vencidos os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Relatora), José Carlos Teixeira da Fonseca, Fernando Américo Walther (Suplente Convocado) e José Henrique Longo que mantiveram a exigência; (4) afastar as exigências das multas isoladas, vencidos os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Relatora), José Carlos Teixeira da Fonseca, Fernando Américo Walther (Suplente Convocado) e José Henrique Longo que reduziram o percentual para 50%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designada a Conselheira Karem Jureidini Dias para redigir o voto vencedor.


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE.


KAREM JUREIDINI DIAS
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 05 JUL 2007

Participou, ainda, do presente julgamento, a Conselheira: HELENA MARIA POJO DO REGO (Suplente Convocada). Ausente, momentaneamente, o Conselheiro MARGIL MOURÃO GIL NUNES. Ausente, Justificadamente, o Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037
Recurso nº. : 147.639
Recorrente : A & C SHOPPING LTDA. (SUCESSORA DE DAMA
PARTICIPAÇÕES LTDA.)

RELATÓRIO

A&C SHOPPING LTDA (SUCESSORA DE DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA.), pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos, teve contra si lavrado o auto de infração de fls.07/10, para o imposto de renda pessoa jurídica, formalizado em R\$ 18.319.567,78; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 14/17), no valor de R\$ 4.231.920,41; Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF (fls. 20/23) no valor de R\$ 8.124.803,05; Multa exigida isoladamente da CSLL (fls. 25/27), no valor de R\$ 2.631.093,30. A imposição das multas de ofício se fez de duas formas: exigida juntamente com o imposto; isoladamente, qualificadas ou agravadas, nos percentuais de 112,5% ou 225% (conforme o caso), e juros de mora calculados até 31/01/2005. Enquadramento legal nos respectivos autos.

O lançamento apontou as seguintes irregularidades: a) glosa de despesa não comprovada; b) falta de adição à base imponible do resultado de alienação de investimento avaliado pelo patrimônio líquido; c) multas isoladas – falta de pagamento do IRPJ e CSLL incidentes sobre as bases estimadas em função da receita bruta e acréscimos.

O TVF fls. 30/93, descreveu os seguintes eventos:

a) quanto ao ganho de capital, a DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA, sucedida pela A & C SHOPPING 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 24%, na empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. As empresas PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA e HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA detinham, respectivamente, as participações de 48% e 28%. A DAMA e essas duas empresas, juntas, formavam o grupo PHDPAR.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA era controladora (com 99,99% das ações) da empresa DAMA DISTRIBUIDORA S/A, CNPJ 01.928.075/0001-08, que atuava no ramo de supermercados com os nomes de fantasia "MARTPLUS" e "EPA".

Em 01/03/2000, a DAMA 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. 138/143, do Anexo I, e 238, 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 WRV PAR, formado pelas empresas: ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA; LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA; e VM PARTICIPAÇÕES LTDA.

Tais fatos foram considerados pelo autuante como alienação de participação societária, com conseqüências tributárias não observadas pela Empresa. Houve a valorização do empreendimento do qual a DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA era investidora, e que se realizou na venda da participação.

As partes nominaram o negócio jurídico realizado de "reestruturação societária", o que justificaria, segundo o autuante, as ações tipificadas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964.

As várias intimações interpostas junto à DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA e a sua sucessora, solicitando 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), não foram disponibilizados ao fisco.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

A Recorrente informou que tais contratos seriam verbais, trazendo na resposta ao Termo de Intimação nº 03, o que já estava no "ACORDO DE ACIONISTAS", apenas acrescentando a relação de estabelecimentos. Aqui a justificativa legal para o agravamento das multas, à luz dos incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

A "reestruturação societária" se 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. (Conforme "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 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 documento.

A "reestruturação" teria, no dizer do autuante, gerado uma receita de "planejamento tributário" que, pela forma conduzida, não fora "negócio indireto" e sim, mera simulação com intuito de fraude, haja vista as inconsistências apuradas, conforme demonstrado nesse termo, através dos fatos numerados de 1º, 2º, 3º, para, a partir desses fatos concluir, por via indiciária, através da leitura do "ACORDO DE ACIONISTAS" onde supôs conter transcrição de parte do acordo subtraído ao conhecimento do fisco, (destacando que em relação à data de assinatura o documento seria falso), pelo conteúdo das cláusulas a seguir transcritas, constantes das 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).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

2 – PHD PAR 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 WRV PAR pagaria ao grupo PHD PAR 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 irretratabilidade do acordo.

8 – Estipula-se o foro de Belo Horizonte.”

Inconsistências apontadas pelo fisco:

a) NA INTEGRALIZAÇÃO: a ATA da AGE realizada às 10h. constou a integralização como efetuada em moeda corrente, e no Boletim constou a integralização em cheques; falta de avaliação do investimento da SABARÁ na DMA pela equivalência patrimonial (ver balanço fls. 90 do Anexo II).

Conclusão do autuante: o capital subscrito e não integralizado não aumenta o PL - restara provado que os valores correspondentes ao capital subscrito e não integralizado só foram depositados em conta-corrente bancária no dia seguinte à suposta cisão, em 01/03/2000, por meio de cheques onde constaram a mesma data, apontando para pagamentos efetuados pelos novos acionistas somente após a cisão.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

Mesmo admitindo que 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. A 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.

Como teria característica de parcela do preço de emissão de ações, o ágio, enquanto não pago, não poderia ter destino diferente daquele do capital não integralizado, não podendo, por óbvio, em ambos os casos ser integrado ao patrimônio líquido.

No aspecto jurídico houve um acréscimo no patrimônio da SABARÁ antes da integralização do capital, posto que passou a deter um direito contra o subscritor. No ponto de vista contábil, relevante para efeitos de IRPJ, não houve acréscimo do patrimônio líquido da SABARÁ apenas com a subscrição de ações, que, como parcelas de capital não realizadas, deveriam ser lançadas em conta redutora do patrimônio líquido, inclusive aquelas correspondentes ao ágio, nos termos da legislação de regência.

Na cisão os depósitos bancários não estavam realizados, nem mesmo os cheques relativos ao capital subscrito estavam emitidos. Não realizado o capital, impossível o pretendo acréscimo no patrimônio líquido da SABARÁ. Apenas a característica de título executivo do boletim de subscrição não seria suficiente para alterar o fato de que o patrimônio líquido não sofreu alteração alguma pela mera subscrição.

No tocante a tese da falsidade ideológica contida nas ATAS DAS AGE E DOCUMENTOS CORRELATOS, dita "reestruturação societária", ocorrera após o fato gerador dos tributos e, para encobrir a incidência da norma fiscal, houve a simulação de diversos eventos societários. (Comprovação feita através dos documentos apresentados relativos aos eventos societários datados de 29/02/2000, incoerente com o NIRE aposto nos contratos da SABARÁ, NIRE 3130001457-6,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

apenas obtido em 29 de março de 2000). Isto provaria que os documentos foram confeccionados em data posterior ao registro, e a indicação da data de 29 de fevereiro de 2000 seria FALSA (Ver fls. 03/41, do Anexo II; e 180/223, do Anexo I). Portanto, sendo falsa as datas de TODOS os documentos datados de 29 de fevereiro e as transformações societárias foram realizadas com instrumentos simulatórios.

Continuou comentando que os registros realizados na JUCEMG, NIRE, citados nos documentos, não foram inseridos posteriormente. A mesma letra e tonalidade de tinta nos documentos manuscritos e mesmo padrão de impressão nos documentos impressos levados a registro, na JUCEMG, seriam os mesmos.

Nos termos do art. 35 da Lei nº 9.430/96, apreendeu o LIVRO DE "ATAS DAS ASSEMBLÉIAS GERAIS", utilizando-o para respaldar a representação fiscal para fins penais, conforme determina o art. 1º da Portaria SRF nº 2.752, de 11 de outubro de 2001. Como se confirmara a simulação do ato realizou o lançamento no item "ganho de capital".

O item seguinte da autuação, glosa de despesas, ocorreu porque os documentos apresentados não atendiam aos requisitos de efetividade, necessidade, usualidade preconizados na Lei. Sua apresentação se fez através de xerox, com recusa da apresentação dos originais. Quantos aos contratos que deram origem às despesas, no dizer da Contribuinte, teriam sido verbais e os serviços prestados estariam descritos nos respectivos documentos.

O autuante contestou o procedimento dizendo ser impossível que valores significativos fossem pagos sem comprovação, documentação do serviço ou contrato. Inclusive, o recibo da empresa PINHEIRO NETO – ADVOGADOS mencionou expressamente que os serviços foram "atendimento, orientação legal e execução das providências cabíveis no caso, conforme detalhamento em anexo".



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

Mesma conclusão das notas referentes a MARCANTE ADVOGADOS ASSOCIADOS SOCIEDADE CIVIL que já se chamou KALID & MARCANTE ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C.

A ACE SERVIÇOS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA tinha como sócios, Andréia Márcia Nogueira (sócia da DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA) e Ernesto Christofaro de Andrade (que apreça nos documentos da reestruturação societária sempre como testemunha).

Todos os 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.

Como houve recusa da apresentação dos contratos e falta de comprovação da necessidade dos serviços, caberia a glosa e a majoração (acréscimo de 50%) da multa pelo não atendimento das intimações.

IRRF – pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa, nos termos do art. 61, "caput" e § 1º, da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, pois 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 autuada e demais empresas do grupo PHDPAR, mas repassada a terceiros (conforme lançamentos no Diário, fls. 134, 181 e 240/241, do Anexo II).

Nesses lançamentos o dinheiro disponível foi entregue a terceiros sem que fosse constituído um direito no ativo ou pagamento de obrigações no passivo. A contrapartida se deu com a conta de prejuízos acumulados, sem trânsito em qualquer conta de resultado, com histórico de "PAGAMENTO EQUALIZAÇÃO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DE SABARÁ EMP. PART. SA".



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

Na contabilidade da SABARÁ constou, somente, um lançamento referente aos cheques a compensar (fls. 87, do Anexo II), débito no valor de R\$ 3.600.000,00, valor esse recebido de VM Participações Ltda. A origem não foi explicitada e não há contrapartida, sem qualquer lógica, e com ferimento aos preceitos contábeis.

Diante da falta de explicação, ante os históricos antes mencionados, como não foi identificada a causa e/ou os beneficiários, houve subsunção dos fatos à norma e conseqüente lançamento do IRRF com as informações de que dispunha o Fisco (art. 845, II, do RIR/1999). Foram impostas multas isoladas, qualificada e agravada.

O crédito fora cobrado da incorporada mas responsabilizada a incorporadora porque a incorporação foi levada, a registro, em 23/12/2004, quando o trabalho fiscal estava em vias de encerramento. Foi tentado uma reunião com os sócios para apresentação do auto de infração em nome da incorporada. Mas em 28 de dezembro, após as festividades natalinas, a empresa postou comunicado à receita federal noticiando a incorporação.

Impugnação de fls. 257/312, após narrar os fatos, contestou a afirmação do fiscal de que não teria atendido às intimações. Discriminou as intimações e as respostas fornecidas, (conforme Docs. 02, de fls. 314/388).

Esclareceu que além de responder às intimações forneceu ao fisco todos os elementos necessários à real compreensão dos fatos, tudo antes de 28/02/2005, data em que a própria Fiscalização alegou ser passível de decadência os "fantasiosos fatos geradores objeto do lançamento fiscal."

No tocante ao suposto ganho de capital informou que as empresas DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA (incorporada pela Impugnante), PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA E HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA, como únicas acionistas da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, em nenhum



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

momento alienaram ou transferiram sua participação na referida sociedade por ações para o denominado grupo WRVPAR, como afirmaram os fiscais.

A SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, sem a participação dos antigos acionistas, elevou o seu capital com ingresso de novos recursos aportados pelas empresas do grupo WRVPAR, através da subscrição de novas ações.

No TVF obstinadamente insistiu o atuante que houve alienação de participação societária, fato gerador de imposto, se perdendo em presunções e indo ao desvario de afirmar ter identificado a "vontade real" das partes, como se detivesse o poder de conhecer o íntimo das pessoas.

Seria interessante se o Fisco indicasse quais seriam os limites aceitáveis para a realização de contratos verbais e, principalmente, qual conceito atribui aos "contratos verbais complexos". (Esse tipo contratual é legalmente aceito produzindo seus efeitos no mundo jurídico).

A fiscalização levantou dúvidas quanto à validade, à correção, à exatidão dos documentos, e, denunciando-se, insistiu na tese de falsificações em documentos que, não passaram de suspeitas infundadas ou presumidas, embora tenha compreendido os procedimentos adotados pela empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, mas não concluiu corretamente porque a "empresa" não foi alienada, como afirmado no TVF.

No artigo 442 do RIR/99, a previsão legal da operação que realizou. A pretensão do fisco em estabelecer valores de rentabilidade futura através da comparação de números de ações, demonstraria desconhecimento da matéria.

A reorganização societária teve como resultado final a participação de 50% do capital social da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, isto é, igualdade de condições no empreendimento. O processo foi iniciado e concluído na segunda metade do mês de fevereiro de 2.000,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

ou seja, há mais de cinco anos, e a composição social inicial permaneceu praticamente inalterada até aqui.

O processo não foi simulado. O acordo de vontades uniu forças visando economia de escala alçando a empresa a um patamar mais elevado. O correto seria comparar os valores investidos, iguais para cada participante, e não fazer "jogo" com número de ações.

A cobrança de ágio se deveu a expectativa de lucros futuros, que poderia ou não se confirmar. Independente da experiência que têm os envolvidos no setor sendo impossível "prever" como se comportaria o mercado, especialmente num país cuja experiência histórica comprova oscilações da economia.

Reafirmou os conteúdos das respostas aos termos de intimação nº 001 e 002, na data de 18/02/2005: "tanto os antigos sócios quanto os que se associaram, com vasta experiência na área do varejo, fizeram seus cálculos para fixar o valor das ações então emitidas pela Sabará Empreendimentos e Participações S.A., cujas memórias, em razão da efetiva associação, não foram preservadas". A DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA – empresa sucedida – não adquiriu ações com ágio que devesse ser amortizado.

Destacou a incoerência da afirmação dos autuantes quanto aos procedimentos de "emissão de ações com ágio e subscrição de aumento de capital, com ingresso de novos sócios" tidos como operações válidas, ou "poderiam até ser válidas se não contivessem VÍCIO DE VONTADE". Mas, onde no procedimento estaria o tal VÍCIO DE VONTADE?

Explicou-se nos seguintes termos: "nunca o grupo WRpar teve intenção de comprar uma participação de doze votos contra 20.000 do grupo PHDpar, e nem o grupo PHDpar teve intenção de vender apenas uma participação de 12 ações. (Destques dessas razões)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

O grupo WRVPAR não comprou uma participação de doze votos do grupo PHDPAR. As negociações compreenderam a emissão de novas ações pela empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES 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.

A DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA, sucedida, com duas outras empresas – PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES e HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA – era acionista da companhia SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, à época em que a referida SABARÁ procedeu à emissão de ações novas, que foram subscritas e integralizadas pelas empresas componentes do grupo denominado WRVPAR (VM PARTICIPAÇÕES LTDA, LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA).

A DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA não cumpriu qualquer negociação com o grupo denominado WRVPAR, não vendeu sua participação na empresa SABARÁ, nem adquiriu novas ações. Não tomou parte em qualquer negócio.

O grupo PHDPAR – do qual fazia parte a empresa DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA – reduziu sua participação no capital da companhia SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, através de um processo de cisão parcial.

O auditor validou os procedimentos adotados, já que comprovada a integralização de capital na emissora de ações (SABARÁ), reconhece-se na sucedida (DAMA) da autuada (A&C) o lançamento da equivalência patrimonial, nos exatos termos dos artigos 389 e 428 do RIR/1999.

Ainda, entendeu como se fosse simulação, o fato da Ata de Assembléia Geral afirmar que a integralização se dera em moeda corrente e o Boletim de Subscrição dizer que fora com a entrega de Cheques! Consegue, mais,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

distinguir como simulação o fato de a reunião dos acionistas ter sido realizada em 29 de fevereiro de 2.000 e "os cheques estarem datados de 01 de março de 2000, isto é, o dia seguinte! "

Questionou se os cheques, mesmo sem curso forçado, não teriam circulação como substituto perfeito da moeda corrente e a subscrição fora integralizada no ato, com a emissão de cheques nominais à SABARÁ. E mais, todas as operações tidas como simuladas estavam devidamente comprovadas, registradas contabilmente, visando economia fiscal e não sonegação.

Descreveu os conceitos dizendo-os lícitos. Transcreveu decisões administrativas, AC.CSRF/01-01.874/94, nos seguintes termos:

IRPJ – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Senão existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto se o ato praticado era lícito as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como caso de elisão fiscal e não de evasão ilícita."

Respondeu às questões propostas por Ricardo Mariz de Oliveira em seu Livro Planejamento Tributário – Elisão e Evasão Fiscal fls.372, dizendo ter o auditor concluído que o caso dos autos não se compaginaria com a assertiva, pretendendo amparar suas conclusões na LC 104/2001, Lei antielisiva, ainda sem regulamentação, bem como inexistente à época dos fatos geradores, ferindo o princípio constitucional da irretroatividade

A Sabará promoveu um aumento de capital, subscrito e integralizado por novos acionistas, mas jamais alienou participação societária que justificasse tributação sobre suposto ganho de capital. O ânimo das partes negociantes não espelhou a pretensão fiscal de, ao quitar o preço superior a 48



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

milhões de reais, o grupo WRVPAR pagar, e a empresa "SABARÁ S/A" receber, ágio por uma parte ínfima das ações que compunham seu capital social (0,06%); e sim que o grupo WRVPAR pagou e a empresa "SABARÁ S/A" recebeu, admitindo novos sócios em igualdade de condições com os sócios originais, aquele valor a título de preço pela metade das suas ações(50%).

A SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, com registro no Cartório de Registro Civil das Pessoas jurídicas, como sociedade por quotas de responsabilidade limitada, ao se transformar em sociedade anônima tornou-se, automaticamente, uma instituição sujeita ao registro na Junta Comercial o que diligenciou em fazê-lo, semelhante a uma pessoa jurídica que esteja se constituindo.

É claro que o documento de constituição de uma pessoa jurídica, no momento em que é levado ao registro da Junta Comercial, não tem o número indicador – NIRE – pois ele não pode ser obtido previamente. O NIRE será atribuído à empresa ao ser registrado o ato de constituição. Após o registro do ato de constituição da pessoa jurídica a Junta Comercial só aceita os documentos (qualquer um deles), se dele constar o NIRE.

Este registro não é fornecido previamente e o documento apresentado deve conter esse número, três possíveis hipóteses de solução se apresentam: a) o número é manuscrito no documento; b) o documento é baixado em exigência pela Junta Comercial, para que seja completado com a indicação do NIRE; c) ainda, para que se evite qualquer "pendência" de análise pela Junta Comercial, a empresa, antes de enviar os documentos para registro, mas após obter o NIRE, redige novamente a parte do texto no documento onde a identificação deve ser aposta.

No tocante às atas cujo ideal é sua lavratura concomitante com o desenrolar das reuniões, ou imediatamente a seu término, nada impede ou invalida que sejam lavradas após a data do evento, que é o usual, pois, a concordância e a assinatura dos participantes dão força ao documento, como declaração das decisões tomadas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

A indicação da data de 29 de fevereiro de 2.000 nada tem de falsa, ao contrário do que afirma a Fiscalização. O ato foi realizado nessa data, mas, como a identificação do NIRE só foi obtida em 29/03/2000 parte do texto foi novamente redigido apondo-se nele o número do NIRE. Visando esclarecer a veracidade dos documentos oferecidos juntou a peça impugnatória o LAUDO DE EXAME PERICIAL (Doc. 03, fls. 390/404).

À possível simulação dos atos, discorridos vastamente e em tese pelo auditor, disse que não trouxe proveito para conhecimento e desenvolvimento do processo. Também incrível fora a idéia cristalizada de que a operação objeto de exame seria uma operação de compra e venda e não uma associação.

A SABARÁ admitiu novo membro em seu quadro social, tendo emitido novas ações, subscritas e integralizadas pelos novos sócios (art. 442 do RIR/1999). Posteriormente, a empresa HELAN, incorporada pela Impugnante, reduziu sua participação no quadro social da empresa SABARÁ, através de uma cisão parcial, recebendo aquilo a que tinha direito como acionista. Os valores vertidos, por meio de cisão parcial, não estavam, como não estão, sujeitos a tributação, na forma do art. 229, da Lei nº 6.404, de 1.976, embora a autuação tenha procurado desfigurar uma operação lícita.

As presunções utilizadas como base para lançamentos nem sempre se apoiariam em leis. Por isto o Conselho de Contribuintes viria se pronunciando e reconhecendo a imprestabilidade de lançamento que não trazem os mínimos elementos de segurança necessários a demonstrar e embasar o fato nele presumido pela Fiscalização. Equivocada também a autoridade fiscalizadora ao se valer de pretensa "interpretação econômica" para inquinar de vício um procedimento lícito e o procedimento não poderia receber censura decorrente apenas da vontade do agente fiscal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

A fiscalização constatou que três empresas entregaram à SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A diversos cheques destinados à integralização de capital que subscreveram na referida empresa. Tais cheques estão relacionados No Boletim de Subscrição na Junta Comercial de MG.

Os cheques foram emitidos pelos subscritores VM PARTICIPAÇÕES LTDA, LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDAS, e ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, em favor da empresa emissora de novas ações, a SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, como integralização de capital subscrito. A sucedida, DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA não emitiu nenhum dos cheques listados e não percebeu por que a Fiscalização, pretende que preste contas do destino dos referidos cheques, gravando-a com imposto de fonte por pagamento a beneficiário não identificado e pagamento sem causa.

Os esclarecimentos sobre os referidos pagamentos foram prestados na resposta ao Termo de Intimação nº 001, postada em 18/02/2005, e recebida pela Receita Federal em 24/02/2005. porém não foram apreciados. Por isto não prosperaria a pretensa infração do IRRF por pagamentos a beneficiário não identificado ou sem causa, uma vez que os pagamentos são perfeitamente identificados e possuem causa.

No tocante a imposição da multa concluiu que, ausente o ilícito, descaberia a penalidade. E não sendo devido qualquer tributo seria descabida, por conseqüência, a aplicação de qualquer penalidade, fosse isolada ou de ofício.

Mas combateu-as comentando que a aplicação concomitante da multa de ofício e da isolada, teve como base o art. 16 da IN/SRF n° 93, de 1997. Mas à leitura do texto legal mostraria que as hipóteses de aplicação de multas seriam excludentes entre si, pois a multa seria aplicável apenas uma única vez.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

A impropriedade de sua aplicação cumulativa fora combatida em decisões do Conselho de Contribuintes.

O agravamento não se sustentaria pois tanto a DAMA como sua sucessora (ACSHOPING) atenderam, pronta e integralmente, a toda solicitação feita pela Fiscalização.

Para atender ao Termo de Reintimação Fiscal nº 002 da DAMA, reintimação indevida porque a Intimação já havia sido atendida, o auditor negou o pedido de prorrogar o prazo de atendimento, previsto no art. 835, do RIR/1999, sob alegação de inaplicabilidade do preceito legal, tendo concedido somente 10 dias.

A pressão sofrida com os exíguos prazos concedidos dificultou o atendimento e não fora o esforço extra, empregado pelas empresas (sucedida e sucessora) correria o risco de sofrer agravamento de multa, esforço que não foi recompensado, posto que a Fiscalização não considerou os atendimentos feitos tempestivamente, buscando alegações para sustentar a penalidade extra de forma arbitrária, infundada e subjetiva.

Não sendo devido o principal, o acessório deveria seguir a mesma ordem. E como se isto não bastasse, inexistindo qualquer irregularidade quanto à operação de incorporação, informada tempestivamente à Receita Federal, ainda mais indevida a multa de ofício exigida, nos termos do artigo 132 do CTN.

Decisão de fls. 454/504, esteve assim ementada:

***Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2000
Ementa: GANHO DE CAPITAL.**

Restando comprovada nos autos a simulação fraudulenta, realizada no intuito de dissimular a operação efetivamente ocorrida, que foi a venda de ativo operacional líquido, deve ser mantido o lançamento cuja fundamentação reside no ganho de capital apurado nessa alienação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

“GLOSAS DE DESPESAS.

É cabível a glosas de despesas quando o contribuinte não esclarece acerca da necessidade dos respectivos gastos. Documento fiscal com descrição genérica dos serviços prestados não comprova, especificamente, o tipo de serviço ou como e quando fora realizado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E AGRAVADA.

A multa de ofício qualificada e agravada, no percentual total de 225%, será aplicada sempre que houver, concomitantemente, o intuito de fraude, caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis; e ainda tenha o autuado deixado de atender a intimações expedidas pela autoridade fiscal.

PENALIDADE AGRAVADA POR NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.

Ainda que esses não sejam suficientes para elidir a glosa dos respectivos gastos, a apresentação dos documentos fiscais, mesmo que contenham a descrição genérica dos serviços prestados, descaracteriza a imposição do agravamento da penalidade, por não atendimento à intimação fiscal.

MULTAS EXIGIDAS, CONCOMITANTEMENTE, NO LANÇAMENTO.

Por se tratar de hipóteses legais distintas, são cabíveis, no lançamento de ofício, a aplicação de multa exigida isoladamente, por falta de recolhimento dos valores devidos por estimativa, bem como as que se exigem juntamente com o imposto ou contribuição que forem apurados no procedimento fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CSLL.

O lançamento reflexo deve observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF.

Ficam sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os pagamentos realizados sem a identificação dos beneficiários ou das causas que os originaram.

Lançamento Procedente em Parte

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte o lançamento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, para.

a) Em relação ao item “001”, relativo à glosa de despesas:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

MANTER a exigência do IRPJ, no valor de R\$ 91.576,31, acrescida de multa de ofício REDUZIDA de 112,5% para 75%, e juros de mora pertinentes.

MANTER a exigência da CSLL, no valor de R\$ 32.967,47, acrescida de multa de ofício REDUZIDA de 112,5% para 75%, e juros de mora pertinentes.

b) Em relação ao item "002", relativo ao ganho de capital:

MANTER a exigência do IRPJ, no valor de R\$ 2.909.400,00, acrescida de multa de ofício QUALIFICADA e AGRAVADA, no percentual total de 225%, e juros de mora pertinentes.

MANTER a exigência da CSLL, no valor de R\$ 1.047.384,00, acrescida de multa de ofício QUALIFICADA e AGRAVADA, no percentual total de 225%, e juros de mora pertinentes.

c) Em relação às multas isoladas:

MANTER, integralmente, as multas lançadas isoladamente, de forma QUALIFICADA e AGRAVADA, no percentual total de 225%, tanto a título do IRPJ quanto da CSLL.

d) Em relação ao IRRF:

MANTER, integralmente, a exigência do IRRF, acrescida de multa de ofício QUALIFICADA e AGRAVADA, no percentual total de 225%, e juros de mora pertinentes."

Recurso voluntário interposto às fls. 510/542, após narrar o feito resumiu a autuação nos seguintes termos:

1) IRPJ – a) glosa de despesas por falta de comprovação; b) ganhos e perdas de capital (alienação de investimentos avaliados pelo valor do patrimônio líquido); c) multas isoladas (IRPJ s/bases estimadas).

2) CSLI. -reflexo do IRPJ.

3) IRRF -sobre pagamento a beneficiário não identificado e sem causa.

Invocou **a) preliminar de nulidade da decisão** frente à alegada falsidade ideológica contida nos documentos registrados na JUCEMG.

A auditoria imputou o gravame de falsidade ideológica na reorganização societária, a partir de divergência nas datas dos contratos arquivados na junta Comercial do Estado. (documentos datados de 29.02.2000 tiveram o NIRE somente em 29/03/2000).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

A divergência na data decorreria da burocracia verificada naquele órgão. Ademais laudo de exame pericial elaborado pela chefe da seção técnica de Documentos copia do Instituto de Criminalística do Estado de Minas Gerais, concluiu pela integridade dos documentos.

Na decisão este aspecto não foi abordado, o que já seria suficiente para se decretar a nulidade da decisão, por flagrante cerceamento do d. defesa, visto que a falsidade imputada deu causa a exasperação da multa. E a autoridade julgadora apenas transferiu a análise desse tópico para o âmbito penal da discussão.

No mérito -

a) Ganho de capital – a decisão enveredou pelo caminho trilhado pelo autor da ação pretendendo desvendar “a vontade real” escondida nos contratos celebrados, presumindo além da lei, quando afirmou que: “a reorganização societária da empresa Sabará Empreendimentos e Participações Ltda (transformação de limitada para S/A, 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” (fls. 478).

Mas, em nenhum momento a DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA (incorporada) , HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA e PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA, como únicas acionistas , à época, da SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, alienaram e transferiram sua participação na sociedade para o grupo WRVPAR, como dito na decisão recorrida.

A SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, sem a participação dos antigos acionistas, elevou o capital com ingresso de recursos da WRVPAR, através de subscrição de novas ações, fato que levou a fiscalização a pretender que houve alienação de participação societária com efeitos tributários.

Mas o que houve é que a SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, aumentou o capital subscrito e integralizado pelos novos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

acionistas, vez que a sucedida – DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA, bem como as outras sócias não exerceram seu direito de preferência. Todavia, o TVE, às fls.05 e seguintes, desenvolveu uma estrutura com finalidade de inquinar de vícios o negócio jurídico realizado.

Inicialmente a fiscalização reconheceu que a operação praticada por SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, estaria correta, para logo em seguida dizer que a empresa fora “alienada”.

A empresa procedeu nos estritos termos do artigo 442 do RIR/1999, ou seja, as importâncias recebidas como ágio na emissão de ações novas não são computadas na determinação do lucro real, quando creditadas como reserva de capital.

No passo seguinte a fiscalização continua sua ilação, assim asseverando:

“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.(...)”

Para se fazer tamanha cisão, partindo-se de um capital tão baixo é que se estipulou o ágio estratosférico, numa simples conta de chegada.”

Aqui a ilação partira do desconhecimento das razões do negócio realizado, se havia ou não expectativa de ganhos futuros maiores com a associação dos dois grupos de pessoas experientes no ramo e com interesse em juntar esforços num único sentido.

Questiona a conclusão do fisco ao supor que o negócio representasse aventura. Cinco anos após a celebração o resultado poderiam ser medido nos números demonstrados na tabela de fls.516.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

Se houvesse simulação ou vício de vontade como explicar sua existência nos dias atuais e ainda ter triplicado os negócios? Quando se fala em planejamento os negócios nascem e morrem simultaneamente.

Num terceiro momento o autuante passou a fazer cálculos pretendendo ridicularizar o negócio celebrado, estabelecendo valor de rentabilidade futura através da comparação do número de ações.

Dizendo que prefere supor que a prática se deu mais por desconhecimento do mecanismo operacional dessas transações, que por má fé. A persistir a tese do fisco, pergunta se a essas alturas haveria dúvidas quanto a concretização material da reorganização societária realizada. Comentou que a fiscalização ao invés de comparar os números relativos aos capitais investidos, que representaram 50% para cada grupo, preferiu fazer jogo com o número de ações, criando desvario matemático sem qualquer lógica conforme demonstrou às fls. 12.

Continuou comentando o absurdo da ilação pois com a manipulação dos números o fiscal concluiu que para obter a rentabilidade demonstrada naqueles cálculos deveria ter um faturamento 4x superior ao faturamento de todo setor no estado (e tudo isso através de uma regra de 3)!

O pagamento do ágio éfeito sobre uma expectativa de lucros futuros, que pode ou não confirmar-se, principalmente no ramo de supermercados.

Transcreveu das fls. 13/64:

“Os documentos em mãos da Fiscalização são apenas aqueles levados a registro público, e neles não consta nenhuma memória de cálculo. A DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA, sucedida pela contribuinte, alega que as memórias de cálculo foram destruídas ou estraviadas, quando efetivamente, deveriam ter sido guardadas em boa forma pelo grupo empresarial, para proceder a futura amortização do ágio. Provavelmente nunca existiu tal memória de cálculo, sendo apenas uma conta de chegada, sem fundamento econômico e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

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.”

Concluindo que o auditor estaria se contradizendo querendo que suas “regras de três” prevalecessem.

Repetiu a resposta aos Termos de Intimação 001 e 002, dizendo-as ignoradas pelo fiscal:

(...) os elementos solicitados estão contidos nos documentos e atos legais, todos devidamente registrados na JUCEMG, refletindo fielmente os pactos firmados na época (...) Tanto os antigos sócios quanto os que se associaram, com vasta experiência na área do varejo, fizeram seus cálculos para fixar o valor das ações então emitidas pela Sabará Empreendimentos e Participações S/A, cujas memórias, em razão da efetiva associação, não foram preservados.”

Além disso a qual amortização de ágio e fiscalização se referiria se não houve venda de sociedade?

Pretender incluir o procedimento na norma geral antielisiva (Lei Complementar nº 104, de 14 de janeiro de 2001) se afiguraria ilegal e inconstitucional, eis que afronta o princípio constitucional da irretroatividade.

Concluiu que a Sabará promoveu um aumento de capital, subscrito e integralizado por novos acionistas, mas jamais a alienação de participação societária que justificasse tributação sobre suposto ganho de capital.

Porque o ânimo das partes negociantes não espelhou a pretensão fiscal de, ao quitar o preço superior a 48 milhões de reais, o grupo WRVPAR pagou, e a empresa “SABARÁ S/A” recebeu, ágio por uma parte ínfima das ações que compunha seu capital social (0,06%); e sim que o grupo WRVPAR pagou e a empresa “SABARÁ S/A” recebeu, admitindo novos sócios em igualdade de condições com os sócios originais, aquele valor a título de preço pela metade das suas ações (50%).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

No tocante a alegada falsidade ideológica contida nos documentos levados a registro na JUCEMG, comentou que a SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, com registro no Cartório de Registro Civil das Pessoas jurídicas, como sociedade por quotas de responsabilidade limitada, ao se transformar em sociedade anônima tornou-se, automaticamente, uma instituição sujeita ao registro na Junta Comercial o que diligenciou em fazê-lo, semelhante a uma pessoa jurídica que esteja se constituindo.

É claro que o documento de constituição de uma pessoa jurídica, no momento em que é levado ao registro da Junta Comercial não tem o número indicador NIRE, pois ele não pode ser obtido previamente. O NIRE será atribuído à empresa, ao ser registrado o ato de constituição. Após o registro do ato de constituição da pessoa jurídica a Junta Comercial só aceita os documentos (qualquer um deles), se dele constar o NIRE.

Este registro não é fornecido previamente e o documento apresentado deve conter esse número, três possíveis hipóteses de solução se apresentam: ou o número é manuscrito no documento; ou o documento é baixado em exigência pela Junta Comercial, para que seja completado com a indicação do NIRE; ou ainda, para que se evite qualquer "pendência" de análise pela Junta Comercial, a empresa, antes de enviar os documentos para registro, mas após obter o NIRE, redige novamente a parte do texto no documento onde a identificação deve ser aposta.

No caso das atas cujo ideal é sua lavratura concomitante com o desenrolar das reuniões, ou imediatamente a seu término, nada impede ou invalida que sejam lavradas após a data do evento, que é o usual, pois, a concordância e a assinatura dos participantes dão força ao documento, como declaração das decisões tomadas.

A indicação da data de 29 de fevereiro de 2.000 nada tem de falsa, ao contrário do que afirma a Fiscalização. O ato foi realizado nessa data, mas, como



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

a identificação do NIRE só foi obtida em 29/03/2000 parte do texto foi novamente redigido apondo-se nele o número do NIRE.

O LAUDO DE EXAME PERICIAL (Doc. 03, fls. 390/404) juntado a impugnação e ignorado pelo julgador de primeiro grau responderia a questão.

À possível simulação dos atos, discorridos vastamente e em tese pelo auditor, disse que não trouxe proveito para conhecimento e desenvolvimento do processo. Também incrível fora a idéia cristalizada de que a operação objeto de exame seria uma operação de compra e venda e não uma associação.

A SABARÁ admitiu novo membro em seu quadro social, tendo emitido novas ações, subscritas e integralizadas pelos novos sócios (art. 442 do RIR/1999). Posteriormente, a empresa HELAN, incorporada pela Impugnante, reduziu sua participação no quadro social da empresa SABARÁ, através de uma cisão parcial, recebendo aquilo a que tinha direito como acionista. Os valores vertidos, por meio de cisão parcial, não estavam, como não estão, sujeitos a tributação, na forma do art. 229, da Lei nº 6.404, de 1.976, embora a autuação tenha procurado desfigurar uma operação lícita.

As presunções utilizadas como base para lançamentos nem sempre se apoiariam em leis. Por isto o Conselho de Contribuintes viria se pronunciando e reconhecendo a imprestabilidade de lançamento que não trazem os mínimos elementos de segurança necessários a demonstrar e embasar o fato nele presumido pela Fiscalização. Equivocada também a autoridade fiscalizadora ao se valer de pretensa "interpretação econômica" para inquinar de vício um procedimento lícito e o procedimento não poderia receber censura decorrente apenas da vontade do agente fiscal.

A fiscalização constatou que três empresas entregaram à SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A diversos cheques destinados à



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

integralização de capital que subscreveram na referida empresa. Tais cheques estão relacionados No Boletim de Subscrição na Junta Comercial de MG.

Os cheques foram emitidos pelos subscritores VM PARTICIPAÇÕES LTDA, LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDAS, e ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, em favor da empresa emissora de novas ações, a SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, como integralização de capital subscrito. A sucedida, DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA não emitiu nenhum dos cheques listados e não percebeu por que a Fiscalização, pretende que preste contas do destino dos referidos cheques, gravando-a com imposto de fonte por pagamento a beneficiário não identificado e pagamento sem causa.

Os esclarecimentos sobre os referidos pagamentos foram prestados na resposta ao Termo de Intimação nº 001, postada em 18/02/2005, e recebida pela Receita Federal em 24/02/2005. porém não foram apreciados. Por isto não prosperaria a pretensa infração do IRRF por pagamentos a beneficiário não identificado ou sem causa, uma vez que os pagamentos são perfeitamente identificados e possuem causa.

Mas a integralização foi feita com a entrega dos cheques nominativos em favor da SABARÁ, na forma demonstrada na tabela de fls. 524, em 29 de fevereiro de 2000.

No mesmo dia às 20.00 hs, os acionistas da Sabará Empreendimentos e Participações S/A, se reuniram em nova AGE, para aprovar a cisão parcial da sociedade, dentre outras deliberações. Foi lavrada a Ata da AGE e o protocolo e justificativa da cisão. Aprovado o laudo de avaliação elaborado com fim específico desta cisão. Tais documentos tiveram que aguardar o registro em cartório da "Ata de Assembléia de Transformação da Sociedade de Cotas de Responsabilidade Ltda em sociedade anônima" para que então pudesse ser registrados e arquivados na JUCEMG, o que só veio ocorrer sob nº 2416018, protocolo 201280965, em 25/04/2000;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

Em 29/02/2000 os acionistas da Sabarà Empreendimentos e Participações S/A, assinaram o "acordo de acionistas", que não é de registro obrigatório perante da JUCEMG, mas foi registrado como "Outros documentos de interesse da sociedade", em ordem cronológica de realização das assembleias, registrado em 25/04/2000, sob nº 2416017, protocolo 201280957.

Em 09/03/2000, o Cartório de Registro das Pessoas Jurídicas entregou a Sabarà Empreendimentos e Participações S/A, o registro de baixa, ou seja, a "Ata da Assembleia de transformação da sociedade por cotas de responsabilidade Ltda em sociedade anônima", devidamente registrada;

Por fim em 15/03/2000, o instrumento de transformação para S/A foi apresentado, juntamente com a Ata da AGE que elegeu os novos diretores (de 28/02/2000), registro e arquivamento na JUCEMG, através do protocolo 200843036;

Em 29/03/2000 os documentos foram registrados através do NIRE nº 3130001457-6 (lembrou que tal registro só seria possível após o registro no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas);

Em 30/03/2000 a SABARÀ deu entrada na JUCEMG da "ATA AGE" que aprovou a emissão de novas ações e o aumento de capital, dentre outras deliberações, bem como do boletim de subscrições de ações, ambos datados de 29/02/2000, protocolados sob nº 200980335. (Lembrou que tal registro só seria possível após o NIRE, segundo artigo 35, § único da 8934/94);

Em 18/04/2000 os documentos ATA AGE" que aprovou a emissão de novas ações e o aumento de capital, dentre outras deliberações, bem como do boletim de subscrições de ações, foram registrados sob nº 2414140.

Em 25/04, deu entrada na JUCEMG na ata da AGE que aprovou a cisão parcial da empresa bem como do "Protocolo e justificativa de cisão" e do "laudo de avaliação", protocolado sob nº 201280965 e registrados sob nº 2416018.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

Em 25/04/2000 apresentou a JUCEMG o "acordo de acionistas" registrado sob nº 2416017.

A cronologia explicaria o porque das supostas discrepâncias presumidas pelo autuante. Transcreveu o artigo 35 e 40 da Lei 8934 de 18.11.1994, que dispões sobre o registro público de empresa mercantil e atividades afins que diz no § único do artigo 2º, que o NIRE -- número de identificação do registro de empresa será atribuído a todo ato constitutivo de empresa.

Neste diapasão contesta todo o TV Fopondo o Laudo pericial, que foi ignorado pela autoridade de primeiro grau, transcrevendo-o às fls. 530, para concluir que a tese pretendida pelo fisco não se sustentaria.

b) Glosa de despesas

As despesas incorridas na DAMA, referente aos serviços prestados pelas empresas ACE, MARCATE, PINHEIRO NETO, GMA, conforme as notas fiscais apresentadas, foram realmente prestados. O fisco não poderia rejeitar cópias autenticadas dos documentos, bem como suspeitar da execução dos mesmos, com argumentos falaciosos que, na prática, seriam fruto da sanha fiscalista.

As notas fiscais bem como os DARFs referentes ao IRRF retidos fariam prova ao seu favor.

c) Do pagamento a beneficiário não identificado:

Mais uma vez reclama do procedimento dizendo-o desconhecer por completo o funcionamento burocrático, tanto no campo da administração pública quanto nas atividades operacionais das empresas.

A fiscalização constatou que 03 empresas entregaram a SABARÁ EMP.E PARTICIPAÇÕES S/A diversos cheques para integralização de capital que subscreveram. (Cheques relacionados no boletim de subscrição registrado na JUCEMG, emitidos pelos subscritores VM PARTICIPAÇÕES LTDA; LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., ARANTES



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

EMPREENDEIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, em favor da emissora das novas ações, a SABARÁ S/A, como integralização do capital subscrito).

A sucedida DAMA não emitiu nenhum dos cheques listados e não atina porque a fiscalização deseja que a sucessora preste contas do destino desses valores, gravando-a com o IR Fonte por pagamento sem causa a beneficiário não identificado.

O esclarecimento sobre esses pagamentos foram feitos em resposta ao termo de intimação 001, conforme transcreveu às fls.533/4, concluindo que os pagamentos foram identificados e motivados.

No tocante a imposição da multa concluiu que, ausente o ilícito, descaberia a penalidade. E não sendo devido qualquer tributo seria descabida, por consequência, a aplicação de qualquer penalidade, fosse isolada ou de ofício, com maior impropriedade para sua qualificação e agravamento, linha na qual expendeu vasto arrazoado.

Combatendo-as comentou que a aplicação concomitante da multa de ofício e da isolada, teve como base o art. 16 da IN/SRF nº 93, de 1997. Mas à leitura do texto legal mostraria que as hipóteses de aplicação de multas seriam excludentes entre si, pois a multa seria aplicável apenas uma única vez.

A impropriedade de sua aplicação cumulativa fora definida em decisões do Conselho de Contribuintes. O agravamento não se sustentaria pois tanto a DAMA como sua sucessora (ACSHOPING) atenderam, pronta e integralmente, a toda solicitação feita pela Fiscalização.

Para atender ao Termo de Reintimação Fiscal nº 002 da DAMA, (re-intimação indevida porque a Intimação já havia sido atendida), o auditor negou o pedido de prorrogação do prazo de atendimento, previsto no art. 835, do RIR/1999, sob alegação de inaplicabilidade do preceito legal, tendo concedido somente 10 dias.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

A pressão sofrida com os exíguos prazos concedidos dificultou o atendimento e não fora o esforço extra, empregado pelas empresas (sucedida e sucessora), correria o risco de sofrer agravamento de multa. O que afinal aconteceu porque seus esforços não foram recompensados. Os autuantes não consideraram os atendimentos feitos tempestivamente, buscando alegações para sustentar a penalidade extra de forma arbitrária, infundada e subjetiva.

Não sendo devido o principal, o acessório deveria seguir a mesma ordem. E como se isto não bastasse, inexistindo qualquer irregularidade quanto à operação de incorporação, informada tempestivamente à Receita Federal, ainda mais indevida a multa de ofício exigida, nos termos do artigo 132 do CTN.

Seu procedimento fora lícito e realizado de acordo com a legislação de regência, por isto não compreendia a qual vício de vontade o auditor faria referência. Concluiu com vários considerandos, fls. 542/3, pedindo provimento.

Seguimento conforme despacho de fls. 564.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22

Acórdão nº. : 108-09.037

VOTO VENCIDO

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Trata-se de lançamento lavrado contra A&C SHOPPING LTDA (SUCESSORA DE DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA), para o imposto de renda e reflexos com imposição de multas qualificadas e agravadas, fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2000.

A causa de lançar se deu a partir das seguintes irregularidades: a) glosa de despesa não comprovada; b) falta de adição a base imponible do resultado de alienação de investimento avaliado pelo patrimônio líquido; c) multas isoladas – falta de pagamento do IRPJ e CSLL incidentes sobre as bases estimadas em função da receita bruta e acréscimos. Para o IRRF o lançamento decorreu de pagamento a beneficiário não identificado e sem causa.

A DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA, sucedida pela A & C SHOPPING LTDA, apresentava objetivo social voltado para “a administração e participação em capitais de outras empresas, aquisição de ativos, exceto financeiros, bens móveis e valores mobiliários”, detinha 24% do capital social de SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. Por seu turno, PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA e HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA detinham, respectivamente, as participações de 48% e 28% dessa empresa. A DAMA, SABARÁ e PIRÂMIDE, juntas, formavam o grupo PHDPAR.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA era controladora (com 99,99% das ações) da empresa DAMA DISTRIBUIDORA S/A, CNPJ 01.928.075/0001-08, que atuava no ramo de supermercados com os nomes de fantasia "MARTPLUS" e "EPA".

A DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA, em 01/03/2000 recebeu cheques no valor de R\$ 11.637.600,00. Por este recebimento mais os auferidos pelos demais sócios da empresa, SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, foram transferidos 50% da sociedade ao grupo, WRVPAR, formado pelas empresas: ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA; LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA; e VM PARTICIPAÇÕES LTDA. Aqui o cerne do litígio.

Aduziram as razões de recurso a preliminar de nulidade da decisão porque esta não analisara o laudo de exame pericial elaborado pela chefe da seção técnica de Documentos copia do Instituto de Criminalística do Estado de Minas Gerais, que concluiu pela integridade dos documentos, transferindo sua análise para o âmbito penal da discussão, em flagrante cerceamento do seu direito de defesa.

Segundo a recorrente este aspecto deveria ser visto no âmbito administrativo porque fora a causa da exasperação da multa imputada.

Supero a preliminar por concordar com a recorrente quanto à autenticidade dos documentos apresentados, principalmente no tocante a aposição do Número de Inscrição do Registro -NIRE, nos termos do §3º art.59 do DL 70235/1972.

É de domínio público que as Juntas Comerciais dos diversos estados da Federação Brasileira não trabalham em tempo real e a burocracia impede que assim seja. Por isso penso diferente do autuante quanto a premissa de que tal fato seria um indício de irregularidade do negócio realizado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

No tocante ao mérito, no item **Ganho de capital** – o negócio realizado buscou se valer da figura da elisão fiscal. Embora diga diferente a DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA (incorporada), HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA e PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA, como únicas acionistas, à época, da SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, alienaram e transferiram sua participação na sociedade para o grupo WRVPAR, tentando se enquadrar no permissivo do artigo 442, I do RIR/99.

Pode o Contribuinte utilizar-se de quaisquer meios lícitos para economizar tributos e, por decorrência, deve-se considerar como legítimo o planejamento tributário. Contudo, cabe ao fisco investigar se a estrutura adotada foi legítima e se o seu regime jurídico foi observado. Ou seja, deve confirmar a circunstância concreta da realização do negócio jurídico celebrado entre as partes. Este, além de autorizado pelo direito privado deve revelar a verdadeira intenção das partes. Quando envolva negócios simulados ou dissimulados, com o objetivo de se furta a tributação deve ser coibido pelo Poder Público.

Embora veja dificuldade na análise dos documentos oferecidos como suporte do ato jurídico, por incompletos, vejo falhas formais, porque os contratos celebrados entre as partes ficaram restritos a elas, sob argumento de que se tratara de "contratos verbais. Para análise restaram os instrumentos públicos 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), infelizmente não disponibilizados para conhecimento do fisco.

A reestruturação societária se deu para que, ao final, cada grupo passasse a possuir 50% das ações da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, e por estes 50% o grupo WRVPAR pagou ao grupo PHDPAR a importância de R\$ 48.500.000,00, na proporção de cada participação das então



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

sócias da SABARÁ. Conforme pode ser visto 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).

A "reestruturação" teve efeitos tributários não observados. Adiante, quando tratar do item referente às multas explicitarei melhor minha conclusão sobre a matéria.

A emissão de ações com ágio com transferência da propriedade, foi uma interpretação equivocada para evitar a figura de compra e venda, buscando a elisão permitida pela legislação. A emissão de novas ações com ágio, com os antigos sócios não exercendo o direito de subscrição, não é proibida. A tentativa visava deixar o grupo adquirente integrando a sociedade. Como se tratava de uma sociedade anônima, o valor do ágio não seria computado como receita para fins de apuração do lucro real, nos termos do inciso I do art. 442 do RIR/1999.

Concordo com o TVF quando chamou a atenção para a relação entre o antigo e novo valor do capital, em menos 0,06% (que neste caso foi 12 em 20.000), percentual calculado de aumento de capital que permitiu aos alienantes receberem exatamente os R\$ 48.500.000,00 do grupo investidor conforme pactuado, correspondente à metade do empreendimento, o que era, a real vontade das partes. E o memorial de avaliação não foi oferecido para análise.

A 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

E Para viabilizar a cisão, a partir de um capital tão baixo é que foi estipulado o ágio, O contador da empresa SABARÁ responsável pelo "Laudo de Avaliação", para efeitos de cisão, (no dizer do autuante, em contacto telefônico), definiu a forma de cálculo do ágio como sendo "q.s.p " (qualidade suficiente para). Na verdade o suposto ágio não se baseou em expectativa de rentabilidade futura, mas no valor atribuído ao investimento na hora de sua aquisição. Neste ponto firmei meu convencimento quanto ao negócio jurídico celebrado.

Isto porque a figura do ágio e sua estipulação devem seguir uma lógica que a contabilidade, a CMV, bem como a legislação tributária, exigem que tenha correspondência com a verdade material. E a memória de cálculo que poderia respaldar a imposição de ágio de valor tão pouco usual não restou comprovada.

O argumento da empresa sucedida, de que não apresentou as memórias de cálculo porque "teriam sido destruídas", não faz prova a seu favor. Esses documentos deveriam ter sido guardadas em boa forma para proceder à futura amortização do ágio, comprovando a correção das operações realizadas. O que restou dos fatos foi a compra e venda de participação societária e o respectivo ganho de capital.

O acordo de acionistas já 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. As partes envolvidas realizaram as operações de emissão de ações com ágio e subscrição de aumento de capital, com ingresso de novos sócios, quando na realidade o negócio realizado foi compra e venda de participação societária.

Neste ponto concordo com as premissas levantadas no TVE, quando apontou que na integralização, na ATA da AGE realizada às 10h. constou como efetuada em moeda corrente, e no Boletim constou a integralização em cheques. Com isto o capital subscrito e não integralizado não aumenta o PL - restando provado que os valores correspondentes ao capital subscrito e não



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

integralizado só foram depositados em conta-corrente bancária no dia seguinte à suposta cisão, em 01/03/2000, por meio de cheques onde constaram a mesma data, apontando para pagamentos efetuados pelos novos acionistas somente após a cisão.

Mesmo admitindo que 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. A 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.

Como teria característica de parcela do preço de emissão de ações, o ágio, enquanto não pago, não poderia ter destino diferente daquele do capital não integralizado, não podendo, por óbvio, em ambos os casos ser integrado ao patrimônio líquido.

No aspecto jurídico houve um acréscimo no patrimônio da SABARÁ antes da integralização do capital, posto que passou a deter um direito contra o subscritor. No ponto de vista contábil, relevante para efeitos de IRPJ, não houve acréscimo do patrimônio líquido da SABARÁ apenas com a subscrição de ações, que, como parcelas de capital não realizadas, deveriam ser lançadas em conta redutora do patrimônio líquido, inclusive aquelas correspondentes ao ágio, nos termos da legislação de regência.

Na cisão os depósitos bancários não estavam realizados, nem mesmo os cheques relativos ao capital subscrito estavam emitidos. Não realizado o capital, impossível o pretense acréscimo no patrimônio líquido da SABARÁ. Apenas a característica de título executivo do boletim de subscrição não seria suficiente para alterar o fato de que o patrimônio líquido não sofreu alteração alguma pela mera subscrição.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

Os conceitos postulados e princípios orientam o legislador tributário que deve observá-los a fim de compatibilizar as leis tributárias com as comerciais e civis, lembrando o ministério de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, RJ 1999, onde as fls. p. 686, leciona:

"Os princípios gerais do Direito Privado prevalecem para a pesquisa da definição do conteúdo e do alcance dos institutos de Direito Privado, de tal sorte que, ao aludir a tais institutos sem lhes dar definições próprias para efeitos fiscais (sujeitos à limitação do art. 118), o legislador tributário ou o aplicador ou intérprete da lei tributária deverá ater-se ao significado desses princípios como formulados no Direito privado, mas não para definir os efeitos tributários de tais princípios."

A exclusão pretendida pelo interessado não tem base legal, além de ferir o artigo 196, incisos I e II do Regulamento do Imposto de Renda/94 (250, I e II do RIR/99).

Por isto concordo com o lançamento e a decisão recorrida, neste item, pelas conclusões.

No tocante à glosa das despesas, os documentos apresentados não atenderam a todos os requisitos exigidos em lei à sua efetividade.

Contudo, neste Colegiado vem sendo firmado que as notas fiscais referentes a honorários advocatícios, quando atendem aos princípios de razoabilidade e guardam simetria com os eventos detectados, pelo princípio do formalismo moderado, devem ser aceitas, porque, na prática as notas apenas dispõem de forma genérica e muitos pareceres são verbais. Por isso me curvo a este entendimento e aceito como justificadas as notas constantes dos documentos insertos nas fls: a) 097, no valor de R\$ 10.800,00; b) recibo fls. 100, no valor de R\$ 10.800,00; c) notas de fls. 101 – R\$ 8.448,68 e R\$ 22.597,65.

As despesas, no conceito do direito tributário e para efeitos fiscais, por representar redução no quantum tributável necessitam satisfazer ao comando do regulamento do imposto de renda, (RIR/1999, artigo 299 e Lei 4506/64, artigo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

47), requerendo a comprovação da necessidade, efetividade e materialidade de sua realização. À falta de qualquer um desses elementos sua dedutibilidade não se efetiva. Pareceres Normativos bem explicitam o conceito conforme a seguir se vê.

“PN CST Nº32/81:

Item 4 - "Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras dos rendimentos."

Item 5 - "Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio."

PN CST nº 18/85:

Item 8.1 - "O vigente Regulamento do Imposto de Renda prevê que, para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, as despesas da pessoa jurídica devem atender ao requisito de necessidade (art. 191), assim entendido o dispêndio que for essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras dos rendimentos".

Para que se confirme a dedutibilidade da despesa é indispensável que reste demonstrada a vinculação do gasto com a atividade exercida e a correspondente vinculação aos objetos da pessoa jurídica, como aconteceu nos valores aceitos.

Nas demais despesas os fundamentos das razões de apelo não avançam. Em nenhum momento no curso processual os elementos probantes conseguiram demonstrar, inequivocamente, a íntima correlação entre os fatos, gastos e respectivos vínculo à empresa e com a atividade por ela desenvolvida, bem como a necessidade efetiva dos mesmos à manutenção da fonte e à produção dos respectivos rendimentos, constituindo-se, portanto, em prática de gastos por mera liberalidade.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

O Prof. Souto Maior Borges em seu Livro Lançamento Tributário, Malheiros Editores, SP. 2ª ed.1999, p. 120/121 leciona, ainda, que:

“o procedimento administrativo de lançamento é, em tal sentido o caminho juridicamente condicionado por meio do qual certa manifestação jurídica de plano superior - a legislação - produz manifestação jurídica de plano inferior - o ato administrativo do lançamento. (...) E, porque o procedimento de lançamento é vinculado e obrigatório, o seu objeto não é relegado pela lei à livre disponibilidade das partes que nele intervêm. É indisponível, em princípio, a atividade de lançamento- e , portanto insuscetível de renúncia . (...) O fisco entretanto tem o dever – não o ônus – de verificar a ocorrência da situação jurídico-tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero”.

Ensina O Professor Celso Ribeiro Bastos, em seu Curso de Direito Financeiro e Tributário, às fls. 191, sobre a interpretação:

“a ordem jurídica é um sistema composto de normas e princípios. A significação destes não é obtível pela pretensão isolada de cada um. É necessário também levar-se em conta em que medida se interpretam. É dizer , até que ponto um preceito extravasa o seu campo próprio para imiscuir-se com o preceituado em outra norma. Disso resulta uma interferência recíproca entre normas e princípios , que faz com que a vontade normativa só seja extraível, a partir de uma interpretação sistemática , o que por si só , já exclui qualquer possibilidade de que a mera leitura de um artigo isolado esteja em condições de propiciar o desejado desvendar daquela vontade”.

O terceiro item da autuação – IRRF por pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa, com base legal no art. 61, “caput” e § 1º, da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, parte dos cheques vertidos na venda da participação societária, não foi depositada em conta corrente da sucedida da autuada e demais empresas do grupo PHDPAR, mas repassada a terceiros (conforme lançamentos no Diário, fls. 134, 181 e 240/241, do Anexo II).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

No caso da DAMA, os cheques que lhes foram destinados estão reproduzidos às fls. 138/139 do Anexo I. Os lançamentos contábeis a eles referentes constam às fls. 238/239/240 do anexo II.

Os lançamentos se apresentaram de forma no mínimo não usual. O dinheiro disponível foi entregue a terceiros sem que fosse constituído um direito no ativo ou pagamento de obrigações no passivo. A contrapartida se deu com a conta de prejuízos acumulados, sem trânsito em qualquer conta de resultado, com histórico de "PAGAMENTO EQUALIZAÇÃO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DE SABARÁ EMP. PART. SA".

Na contabilidade da SABARÁ constou, somente, um lançamento referente aos cheques a compensar (fls. 87, do Anexo II), débito no valor de R\$ 3.600.000,00, valor esse recebido de VM Participações Ltda. A origem não foi explicitada e não há contrapartida, sem qualquer lógica e com ferimento aos preceitos contábeis.

Diante da falta de explicação dos destinatários dos referidos cheques e, ante aos históricos antes mencionados, como não foi identificada a causa e/ou os beneficiários, houve subsunção dos fatos à norma e consequente lançamento do IRRF com as informações de que dispunha o Fisco (art. 845, II, do RIR/1999).

Invocam as razões de apelo postulados e princípios contábeis que justificariam o acerto em seu procedimento, usando a boa forma verificada em sua escrituração como bastante para justificar o seu acerto.

Todavia este aspecto não esteve em julgamento. A forma de escrituração é livre contanto que siga a boa técnica contábil e não altere o pagamento dos tributos, conforme determina o PN 347/70.

O professor Renato Romeu Renck, em seu Livro Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, bem definiu o tema quando abordou a Questão



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

Relativa à Apuração Contábil (fls. 119 a 146), quando afirma que a ciência contábil é formada por uma estrutura única, composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração das mutações e análise das causas de suas variações. A apuração contábil deve observar as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/1992 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo a critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil sob forma legal e um fato jurídico imposto legal e prescritivamente.

O regime contábil é procedimental. Em sendo norma de estrutura prescreve como deve ser processada a transformação dos fatos em linguagem jurídica, dos valores referentes aos direitos patrimoniais, aí contidas as mutações quantitativas e qualitativas ocorridas dentro do universo patrimonial da empresa.

Ao ser aplicado o conceito de lucro, em seu conteúdo, subjaz o resultado de um período de apuração com obediência a todos postulados e princípios contábeis que definem os critérios adotáveis na quantificação do resultado da pessoa jurídica.

Os registros contábeis são realizados segundo leis comerciais, por outorga de competência. A obtenção do lucro e da renda tem na ciência contábil a preocupação com a quantificação e qualificação dos direitos patrimoniais de natureza econômica. Enquanto ciência está em constante evolução. A legislação societária instituiu procedimentos para apuração de resultados periódicos, preservando a verdade material que é o objeto da ciência.

A quantificação da renda tributável parte de um resultado comercial, nos termos do artigo 7º do DL 1598/77. O cálculo final da base impositiva é ajustado em consonância às normas ordinárias específicas de apuração, que devem estar



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

em sintonia com as regras constitucionais, conforme inciso I do artigo 8º do mesmo citado DL 1598/77. O resultado comercial é a quantificação da base impositiva. Esta não seria sustentável se a elas não fosse agregada a ciência contábil, através da qual se estuda, cientificamente, as variações quantitativas do patrimônio.

Os fundamentos das razões de apelo não avançam. Em nenhum momento no curso processual os elementos probantes conseguiram demonstrar, inequivocamente, a íntima correlação entre os fatos reais e a conotação atribuída pela recorrente.

A lei fiscal não restringe a liberdade da pessoa jurídica no tocante ao destino dos seus recursos. Entretanto, resguarda para que através de tais dispêndios não se reduza indevidamente o resultado do período e, conseqüentemente, a base de cálculo dos impostos, com valores que não sejam necessários ou estejam diretamente relacionados à respectiva atividade.

Concordo com o lançamento também neste item.

Quanto à aplicação da multa isolada por se tratar de hipóteses legais distintas, são cabíveis, no lançamento de ofício, a aplicação de multa exigida isoladamente, por falta de recolhimento dos valores devidos por estimativa, bem como as que se exigem juntamente com o imposto ou contribuição que forem apurados no procedimento fiscal. Porque a Lei 9430/1996 determinou penalidades específicas para o caso, como se vê em seus dispositivos:

"Art. 43 – Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Par. Único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora calculados à taxa que se refere o parágrafo 3º do artigo 5º a partir do 1º dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de 1% no mês do pagamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

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

I – de 75% nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...).

Par. 1º - As multas de que tratam este artigo serão exigidas:

(...)

IV – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeitas ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do artigo 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa, no ano calendário correspondente;

A IN SRF 93/1997 normatizou o procedimento a ser observado:

“Art. 16 – Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I – multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;”

Todavia vislumbro uma questão favorável à recorrente. A multa isolada imposta no procedimento teve respaldo no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, que determinava a aplicação do percentual de 75%, nesses casos. Mas a MP 303, de 29/06/2006 alterou a redação do dispositivo nos seguintes termos:

“Art. 18. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física”;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

Como se trata de aplicação de penalidade, nos termos do artigo 106, I do CTN, deve o lançamento de ofício, incidente sobre as estimativas, ser reduzido para 50%, segundo determinação do artigo 18 da MP303/2006 antes transcrito.

Em relação ao agravamento da multa de ofício, de acordo com o artigo 957, II, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, RIR/1999, 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 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."

Por estes dispositivos a lei exige que o intuito de fraude seja evidente, que o ato não suscite dúvida quanto sua má fé, com o claro propósito de violar a lei, sendo o ônus da prova da autoridade fiscal. A conduta, além de contrária à lei como fraudulenta, deve ter 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.

Nos autos, após desconsiderar as operações de subscrição de capital, cisão e de incorporação e exigir o tributo com base em ganho de capital, o autuante procedeu a qualificação e ao agravamento da multa de ofício para 225%,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

produzindo, por consequência, a representação fiscal para fins penais, por entender que ocorreu, no caso, simulação em contrato de compra e venda de participação societária, disfarçada de subscrição de ações emitidas com ágio.

Neste ponto utilizei os fundamentos expendidos no PAT: 11040.001473/96-07, Recurso nº: 124.045, Acórdão nº: 103-21.047, de 16/10/ 2002, da lavra do ilustre Conselheiro PASCHOAL RAUCCI, a quem peço vênias para transcrever as bem articuladas razões de decidir, cuja conclusão, no tocante à exasperação da multa, me alinhio, por bem definirem a matéria.

Porque a discussão se fez no sentido de verificar se os procedimentos utilizados pelo contribuinte, seus propósitos e os resultados alcançados, se o conjunto de atos e fatos jurídicos implementados constituíram infração à legislação fiscal e, se estaria caracterizado o evidente intuitivo de fraude, tal como preceituado nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64.

Responder a este questionamento implica em análise das correntes doutrinárias sobre elisão e evasão fiscal. Renomados tributaristas discordam conceitualmente embora apoiados em sólidos fundamentos teóricos. Mas esta incursão visa apenas a busca da verdade material e o firmamento de minha convicção.

Saltam dos autos o interesse da Recorrente de realizar um ato jurídico perfeito sem incidência tributária. Buscou o manto da legalidade tentando se albergar nas frestas que a própria lei oferecia (artigo 442, I, do RIR/99). Mas sua análise deverá abranger tanto a legislação constitucional quanto a infraconstitucional.

DIVA PRESTES MARCONDES MALERBI, em seu trabalho "ELISÃO TRIBUTÁRIA", publicado na obra "Textos Seleccionados para o XI CURSO DE APERFEIÇOAMENTO EM DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO" - Ed. Resenha Tributária - 1985, reportando-se a KARL LENS (Metodologia de la Ciencia del Derecho, Ariel, Barcelona, 1966), assim se manifesta: "os tipos descritos nas



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

hipóteses de incidência podem ser "abertos" ou "fechados"; no tipo aberto, o fato ocorrido apenas deve-se coordenar ao tipo legal descrito na hipótese da norma, enquanto que no tipo fechado deve haver perfeita e rigorosa correspondência entre os aspectos essenciais do fato ocorrido com os definidos no tipo legal da norma, para que possa operar-se a subsunção.

No sistema aberto as normas estabelecem diretrizes gerais sob as quais se aplicarão a legislação tributária, com predominância para o resultado econômico, observando os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

Neste sistema o conteúdo econômico prevalece sobre os meios jurídicos utilizados, mais visível quando se observa "abuso de formas", como expressamente previsto no Código Tributário Alemão de 1977: "Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada" (§ 42).

Este código também acolhe, em relação aos negócios e atos simulados, o conceito da consideração econômica: "São irrelevantes para os fins da tributação os negócios e atos simulados. Se por meio de um negócio simulado se encobre outro negócio, leva-se em conta para fins de tributação o negócio encoberto." (§ 41, inc. 2º).

Com isto o sistema aberto deixa ao intérprete a análise da intenção que norteou o fato, e assim concluir pela incidência do tributo sempre que restar demonstrado o intuito de alterar a lei se utilizando de forma jurídica não usual, com notório abuso da forma jurídica "(A.A. Falcão, in Fato Gerador da Obrigação Tributária, Ed. Revista dos Tribunais, 1971)".

Nos regimes fechados o princípio da legalidade estrita é quem predomina, com observância da lei formal, com reserva absoluta da lei, princípio da tipicidade cerrada dos quais decorrem os subprincípios da seleção, do exclusivismo e da determinação.(A.P. Xavier).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

No sistema fechado há uma exata justaposição dos atos e negócios jurídicos celebrados, nos estritos termos da lei tributária, cuja interpretação se dará com o enfoque exclusivamente no fato imponible. O que se observará será tão somente o fato ocorrido se subsumindo à hipótese legal."os caracteres que tenham sido contemplados pela lei (h.i.); os demais são desprezíveis por irrelevantes (Geraldo Ataliba, mencionado por Diva Malerbi, op. Cit.).

Por fim Gilberto de Ulhoa Canto ensina:"O legislador deve formular a norma de tal maneira que ela tenha o máximo de eficácia, abrangendo todas as situações econômicas de cada tipo. Entretanto, se ele não o faz, ao aplicador da norma falece poder para estender a sua incidência a hipóteses que, embora de conteúdo econômico parecido, não foram juridicizadas por dispositivo legal. O imposto deve levar em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo; mas, sendo sua exigibilidade a resultante necessária da lei, somente desta poderá emanar obrigação tributária, já que o fato gerador é ato, negócio ou situação por ela definido, e não o resultado da respectiva dimensão econômica enquanto não tenha por ela sido encampado."(ELISÃO E EVASÃO FISCAL, Cad. Pesq. Trib. nº 13, Ed. Resenha Tributária, 1988, fls. 49/50).

O sistema brasileiro, é tido como "fechado", não permitindo a interpretação econômica na aplicação da legislação fiscal, tanto que o art. 74 do projeto do CTN, que a admitia, foi excluído do texto final. Referido dispositivo, que integrava o Capítulo IV – Da Interpretação da Legislação Tributária, estabelecia:

"A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes."

Justificando o dispositivo constou expressamente: "*A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação em função dos resultados, efetivos ou potenciais, ainda que não nominalmente referidos na própria lei.*" Como essas disposições não integraram o Código Tributário Nacional vários autores entendem



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

que não há respaldo para a consideração econômica na interpretação e aplicação da legislação tributária.

A. A. BECKER, referindo-se à interpretação das normas tributárias segundo a realidade econômica, informa que essa interpretação é também chamada de "construtiva", mas que *"na verdadeira realidade faz é a demolição do que há de jurídico no direito tributário. Em nome da defesa do direito tributário, eles matam o "direito" e ficam apenas com o "tributário" "(in Teoria Geral do Direito Tributário).*

Mas a doutrina não proíbe, mesmo nos sistemas tributários fechados, a prática de procedimentos elisivos.

"Rubens Gomes de Souza, *in* Pareceres - 3 - Imposto de Renda, Ed. Resenha Tributária, 1976, ao distinguir "elisão" de "evasão", cita Randolph E. Paul, que define a "elisão" ("tax avoidance") como a atividade do contribuinte que procura, por meios lícitos, amoldar os fatos **futuros** ao objetivo de excluir ou reduzir a respectiva tributação; e como "evasão" ("tax evasion"), a atividade do contribuinte que procura, por meios que podem ser objetivamente lícitos, excluir ou reduzir o débito tributário decorrente de fatos **pretéritos** e, portanto, já existentes."

Nessa mesma obra às fls. 215 ensina: *"Para resumir: a elisão consiste em **evitar** (portanto antecipadamente) obrigação tributária ainda não existente; evasão consiste em **escapar-se** (portanto posteriormente) de obrigação tributária já existente. O professor espanhol Narciso Amoros disse isso numa fórmula extremamente feliz: "A elisão é **não entrar** na relação fiscal. A evasão é **dela sair**: exige, portanto, estar, haver estado, ou podido estar dentro dela em algum momento."*

Ricardo Mariz de Oliveira afirma que: *"a melhor doutrina, surpreendendo esta distinção básica entre elisão e evasão, também acrescenta que a economia, para ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que não*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal." (Evasão e Elisão Fiscal, Cad. Pesq. Trib. - Vol.13, pág. 150).

Esse tributarista, na linha de vários outros, lembra que a interpretação da lei tributária, pelos efeitos econômicos dos atos praticados, não cabe como regra geral no sistema brasileiro, pois sequer existe como norma expressa. Mas a intenção de economizar tributos é legal e os administradores das empresas, aos quais incumbe gerir os negócios sociais da forma mais rentável possível, devem ter em mente que deverão se utilizar do caminho jurídico mais factível, na conformidade dos arts. 153 e 154 da Lei 6404/76. Contudo, adverte que a linha divisória entre o lícito e o ilícito em muitas situações é extremamente tênue, o que exige cuidadosa análise de cada caso em particular. (Op.cit., págs. 152, 156, 157 e 164).

Luiz Carlos Andrezani, citado por R. Mariz, em parecer sobre o tema teceu as seguintes considerações:

"Afastadas as discussões sobre aspectos periféricos da questão, o ponto central que merece análise mais demorada, diz respeito à identificação da hipótese limite da chamada economia lícita, e correspondente ingresso no campo da simulação, já que é este o possível argumento que pode ser utilizado para questionamento do negócio pretendido.

A contextura da hipótese legal da simulação prevista no artigo 102 do Código Civil dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.

A par disso, subdivide-se doutrinariamente a simulação em absoluta e relativa. Diz-se absoluta, a simulação originada de ato praticado com o fito de nenhuma eficácia produzir e, para tanto, contém cláusula, declaração ou confissão não verdadeira. A simulação é relativa quando o ato praticado tem por objetivo encobrir, dissimular, um outro ato que possui natureza diversa.

No âmbito tributário, as situações encontradas suscitam, normalmente, as simulações da segunda espécie mencionada: pratica-se um ato – que irrompe legal e formalmente perfeito



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

no mundo físico – mas que serve somente como embalagem e veículo para consecução de outro – dissimulado – este sim em conformidade com a real e interior vontade do agente.” (Op. cit., págs. 165/166).”

Washington de Barros Monteiro lembra que a doutrina distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa. Na **absoluta** a declaração de vontade apenas transparece um ato jurídico, que vem desprovido da intenção das partes de efetuar aquele ato (“*colorem habens, substantiam vero nullam*”). É **relativa** quando a intenção de realizar algum ato jurídico é real, mas sua natureza é diversa daquela que, de fato, se realizou (“*colorem habens, substantiam vero alteram*”). (Curso de Direito Civil, Vol. I, Ed. Saraiva, 1993, pág. 209).

Ele diferencia **simulação** da **dissimulação**, mas diz que em ambos casos o autor quer o engano; na simulação, pretende encobrir uma situação inverídica. Na dissimulação pretende que não aflore a situação real. “Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara.” (Op. cit., pág. 213).

No caso dos autos houve o negócio jurídico de compra e venda de participação societária, bem capitulado pelo autuante se fez com base nos artigos 3º, § 2º, inciso IV da Lei 9718/1998; art. 247, 248, 251 e parágrafo, 418 e 426 do RIR/99, enquanto a Recorrente pretendeu se albergar no permissivo do inciso I do artigo 442 do RIR/99.

Mas, voltando aos comentários do ilustre Relator PASCHOAL RAUCCI, “é praticamente unânime o entendimento de que as situações que envolvem propósitos elisivos devem ser examinadas caso a caso, com ênfase para os elementos de prova carregados para os autos”.

O autuante atribuiu ao ato de incorporação características de simulação. L.C. Andrezani, ao comentar sobre o tema ensina:

“No âmbito tributário, as situações contraditórias suscitam, normalmente, as simulações da segunda espécie (relativa) mencionada: pratica-se um ato – que irrompe legal e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

formalmente perfeito no mundo físico – mas que serve somente como embalagem e veículo para consecução de outro – dissimulado – este sim em conformidade com a real e interior vontade do agente."

Por seu turno W.B. Monteiro (op. cit, pág. 210) leciona: "Passemos agora aos casos de simulação relativa, principiando pelo da ocultação do caráter jurídico do ato. Vislumbram-se, nesse caso, dois aspectos distintos, o do ato que se aparentou fazer e do ato que na realidade foi feito, o fingido e o real, o invólucro e o conteúdo. Desfeito o ato aparente, roto o invólucro, cumprir examinar a validade do que restou, do conteúdo." Tratando de interpretação Ruy Barbosa Nogueira lembra que esta deverá ser a favor da lei sem benefício de ordem quer para o contribuinte ou para o fisco." (Da Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias - Ed. Revista dos Tribunais, 1965).

Nos autos, os autuantes instruíram o processo com uma série de dados e fatos mais do que suficientes para a caracterização de procedimento dissimulatório, para evitar a situação que se tipificou nos artigos 418 e 426 do RIR/99, tal como capitulado no auto de infração contestado. E não no permissivo do artigo 442, I do mesmo Regulamento conforme pretendido pela Recorrente.

No tocante à penalidade imposta, esta foi aquela cominada no art. 957, inc. II, do RIR/99, aplicável "nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502, de 30 de novembro de 1964", os quais, contemplam as hipóteses de intenção dolosa, quais sejam: "Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa." "Art. 72- Fraude é toda ação ou omissão dolosa." "Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso". O dispositivo cuja base legal são os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64, deixa claro que a aplicação da multa agravada cabe nos casos onde o evidente intuito de fraude seja patente. A "evidência" preconizada na lei exige a certeza desta intenção.

A fraude tem que ser patente de tal sorte que não se duvide da má fé dos atos praticados, com o firme propósito de burlar a lei, o que não conseguiu



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22

Acórdão nº. : 108-09.037

enxergar no caso dos autos. Pareceu-se que a Recorrente pretendeu realizar o negócio usando a evasão que a lei concedia (inciso I do artigo 442), mas sob a qual não se albergava.

Assim entendo que a matéria sob exame compreendeu uma "simulação relativa" ou "dissimulação", e a doutrina maciçamente alerta para a dificuldade de definir, com precisão, a linha fronteira que separa o ato elisivo do negócio dissimulado.

Aqui lembrou o Ilustre Relator do acórdão que tomei por suporte em minhas presentes razões que é "comum recomendação de cautela, por parte do intérprete e aplicador da lei, pelas dificuldades práticas de se concluir por hipótese de evasão ou elisão, pois é insuficiente o elemento temporal (antes ou depois de ocorrência do fato gerador), especialmente em casos de simulação relativa, cuja determinação vincula-se, via de regra, a fatos, indícios e presunções, por isso que cada situação deve ser analisada isoladamente. "E mais uma vez o que me chamou a atenção neste caso foi a peculiaridade do negócio realizado. Nos casos julgados nesta Câmara tínhamos as simulações com realização de fusões/cisões/incorporações de empresas que nasciam e morriam em uma mesma ocasião. E aqui vemos uma empresa que se partiu mas continuou existindo, o que obriga a considerar tal fato. Diante desta circunstância, tenho dificuldades para caracterizar a "evidência" exigida pela lei, cumulada com o "intuito de fraude" (este de caráter manifestamente subjetivo), porque as operações ditas simuladas como se tratou de uma sociedade anônima, todos os atos praticados impuseram divulgação e registro nos órgãos públicos, o que foi feito; todas as operações estavam devidamente lançadas na escrituração comercial e fiscal, foram cumpridas, junto à Receita Federal e demais órgãos públicos, as formalidades próprias aos atos de incorporação. O que não deixou dúvidas foi a intenção do Recorrente em economizar imposto. Ele praticou todos os atos que entendeu válidos, na forma da lei para tal fim. Não conseguiu materializar sua vontade mas este é outro aspecto da questão. Contudo não tenho segurança em afirmar que esteve configurado um



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

"evidente" intuito de fraude, como saltou a vista nos casos anteriormente analisados por este Colegiado nos quais os negócios eram realizados apenas "de fachada" sem respaldo na verdade material. O Código Tributário Nacional, em seu Livro II - Normas Gerais de Direito Tributário, no capítulo IV onde trata da Interpretação e Integração da Legislação Tributária, deverá ser observado. O comando do "Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável, ou à sua gradação." Para mim, cabe com perfeição.

Em face das diretrizes estabelecidas pelo art. 112 do CTN, acima transcrito, e ante as circunstâncias apontadas, entendo não estar configurada a evidência do intuito de fraude, exigência legal para agravamento da penalidade, a recomendar a aplicação da multa destinada às infrações não dolosas, prevista no art. 957, inciso I, do RIR/94, então vigente.

Por isto entendo que a qualificação da multa deverá ser excluída.

Quanto ao agravamento, também concordo com a recorrente. Às fls. 261/264 narra todo o procedimento e prova que atendeu, com os documentos que dispunha, as solicitações do fisco. No caso dos autos a multa cabível será aquela do inciso I do artigo 44 da Lei 9430/1996.

Quanto à possibilidade de exclusão da multa nos moldes do artigo 132 do CTN, não se vislumbra o caso nos autos.

Por tudo que do processo consta, encaminho meu voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, para excluir a qualificação e agravamento da multa de ofício, bem como reduzir o percentual aplicado à multa isolada, para 50%, além de aceitar como justificadas as despesas seguintes: a) fls. 097, no valor de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

R\$ 10.800,00; b) recibo fls. 100, no valor de R\$ 10.800,00; c) notas de fls. 101 – R\$ 8.448,68 e R\$ 22.597,65.

Sala das Sessões - DF, em 18 de outubro de 2006.

METE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22

Acórdão nº. : 108-09.037

VOTO VENCEDOR

Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS Relatora Designada

Inicialmente, cumpre-me esclarecer que o Voto-Vencedor aborda apenas a parte em que ficou vencido o voto da D. Relatora, qual seja, para o afastamento da exigência do IR-Fonte, bem como para o afastamento da exigência de multa isolada, concordando, no mais, com o entendimento exposto pela D. Relatora, especialmente no tocante à manutenção do lançamento, com redução da multa de ofício (a 75%) e afastamento da exigência do tributo sobre despesas de consultoria e assessoria jurídica, por seus próprios e tão brilhantes fundamentos.

O lançamento tributário realizado pela autoridade fiscal, dentre outras questões, formalizou exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, sobre ganho de capital auferido em razão de operação de venda de ativo operacional líquido, consubstanciado na operação de reestruturação societária realizada pelo grupo empresarial da qual a Recorrente fazia parte.

Entendeu-se por considerar a operação de reorganização societária uma dissimulação da operação efetivamente ocorrida, com vistas à economia tributária, razão pela qual foi lançado o IRPJ sobre o ganho de capital calculado em decorrência da alienação.

A base de cálculo para o lançamento do IRPJ foi composta, justamente, pela integralidade de valores que foram recebidos pela Recorrente em virtude da alienação de participação societária realizada. Uma parcela destes valores foi paga com cheques que foram posteriormente repassados pela Recorrente a terceiros supostamente não identificados.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22

Acórdão nº. : 108-09.037

Em razão da não identificação dos terceiros que receberam os cheques repassados pela Recorrente, a fiscalização entendeu por bem efetuar o lançamento de imposto de renda retido na fonte – IR-Fonte, sob a responsabilidade da Recorrente – dada a ausência de identificação do destinatário final dos valores.

Desta feita, entendo que o lançamento do IR-Fonte não merece prosperar, não só porque em parte houve a comprovação do beneficiário, mas porque a transação utilizada para realizar sua constituição é a mesma utilizada para a constituição do crédito fiscal em relação ao IRPJ devido pela Recorrente, em razão do ganho de capital na alienação de participação societária.

Ora, porque os cheques em questão foram recebidos pela Recorrente como parte de seu pagamento pela alienação da participação societária, tais valores integraram a base de cálculo do IRPJ objeto do auto de infração sob análise. Ainda que tais valores não tenham sido adequadamente contabilizados, e mesmo que os cheques não tenham sido sequer depositados, mas repassados a terceiros, é fato que integraram a base de cálculo do IRPJ lançado, como efetivamente integraram, pois se incorporaram ao patrimônio da Recorrente, sendo esta a efetiva beneficiária, em razão de terem sido recebidos como pagamento da alienação de ativo por ela realizada.

Não é cabível, portanto, sobre a mesma transação (valor dos cheques recebidos e repassados), fazer incidir a tributação pelo IR-Fonte, cuja responsabilidade será atribuída à própria Recorrente, simplesmente porque tais repasses não possuem identificação apropriada na contabilidade da empresa, o qual já foi sanado pelo próprio lançamento efetuado em razão do planejamento fiscal.

Mantida a tributação pelo IRPJ – que tomou por base a totalidade dos valores recebidos em razão da alienação de participação societária, inclusive valores pagos por meio de cheques posteriormente repassados – não há razão para se manter a tributação do IR-Fonte, uma vez que o lançamento decorrente do planejamento fiscal já atribuiu às respectivas saídas a causa e o beneficiário.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22

Acórdão nº. : 108-09.037

Logo, é de se afastar a incidência do IR-Fonte lançado no auto de infração objeto do presente, sob pena de desconfigurar o próprio lançamento do IRPJ.

No tocante à aplicação da multa isolada, é fato que a imputação de penalidade depende, necessariamente, de autorização legal. Analisada toda a legislação pertinente, não se verifica qualquer previsão de dupla punição do contribuinte por um mesmo ilícito tributário - há, sim, apesar de não se aplicar ao caso em tela, a previsão de aplicação de penalidade agravada e/ou qualificada, mas nunca a duplicidade de punição.

No presente caso a aplicação da multa isolada se mostra impossível, em razão de sua cumulatividade com a multa de ofício, aplicada em razão do não recolhimento do tributo apurado, cuja base prestou-se, também, ao cálculo da multa isolada, porquanto esta se reporta às antecipações do tributo ao final lançado.

A decisão recorrida pretendeu legitimar a aplicação da multa isolada, sob a alegação de que se trataria de hipóteses legais distintas, já que a multa de ofício seria exigida sobre os valores de tributo que foram apurados no procedimento fiscal, enquanto a multa isolada seria devida em razão da falta de recolhimento dos (mesmos) valores devidos. Da própria justificativa utilizada pela DRJ resta evidente que se pretendeu apenar o não recolhimento do tributo duas vezes: uma através da aplicação de multa (isolada) sobre o valor não recolhido e outra (de ofício) sobre o mesmo valor, ainda que sob outra denominação - "valor apurado no procedimento fiscal (a recolher)".

Tal situação expressa evidente *bis in idem*, cuja prática não encontra amparo algum em nossa legislação.

No presente caso, em decorrência da apuração de IRPJ e CSLL constituídos por meio do auto de infração lavrado, foi aplicada multa de ofício (ora reduzida para o percentual de 75%), calculada sobre os valores que deixaram de ser recolhidos pela Recorrente. Não fosse suficiente referida autuação, a autoridade



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22
Acórdão nº. : 108-09.037

fazendária aplicou, ainda, multa isolada pelo não recolhimento das antecipações mensais de IRPJ e CSLL, calculadas sobre o mesmo valor de tributo apurado no lançamento do principal.

Evidente, pois, que a aplicação das aludidas penalidades tem como fundamento o mesmo fato: o não recolhimento dos tributos devidos no período. A multa isolada, *in casu*, está sendo exigida pelo descumprimento de determinada obrigação que, por sua vez, já foi apenada, através da aplicação da multa de ofício, para o mesmo ato-fato, em outro lançamento.

Neste sentido, vale destacar algumas decisões proferidas pelo E. Primeiro Conselho de Contribuintes, reconhecendo, em casos análogos, a impropriedade da imposição cumulativa de duas penas distintas, sobre o mesmo fato jurídico:

"AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA – A multa isolada por falta de recolhimento da estimativa não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal"

(Recurso nº 132396, Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva, 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 12.06.2003)

"MULTA ISOLADA – Falta de amparo legal para a exigência do recolhimento da multa isolada, cobrada, cumulativamente com a multa de lançamento de ofício, nos autos de infração relativos ao IRPJ e CSLL"

(Recurso nº 129239, Rel. Cons. Francisco de Assis Miranda, 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 22.08.2002)

"IRPF - MULTA DE OFÍCIO REGULAMENTAR E ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - IMPROCEDÊNCIA - FALTA DE AMPARO LEGAL - É inaplicável a multa isolada prevista nos incisos II e III, do § 1º, do art. 44, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cumulativamente com a multa genérica prevista no inciso I do referido dispositivo legal, exigível juntamente com a contribuição ou tributo devidos, nas hipóteses de falta de pagamento de antecipação do imposto (carnê-leão) e de não inclusão dos respectivos rendimentos na declaração anual de ajuste. A multa isolada de que tratam os dispositivos legais supracitados é aplicada apenas nas hipóteses ali previstas, ou seja, quando o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.002871/2005-22

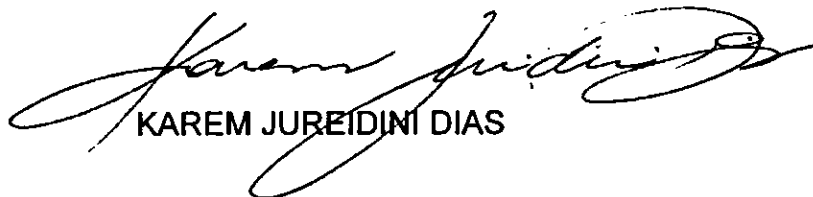
Acórdão nº. : 108-09.037

tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora, e quando o contribuinte, sujeito ao pagamento da antecipação do imposto (carne-leão), deixar de fazê-lo, mas incluir o rendimento na declaração anual de ajuste, ainda que não tenha apurado imposto a pagar. A imputabilidade da multa genérica exclui as referidas multas isoladas, sob pena de se impor dupla penalização sobre um mesmo fato jurídico, não admitida pelo ordenamento jurídico nacional.” (Recurso nº 133730, Rel Cons. José Oleskovicz, 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 05.11.2003)

Como se verifica da jurisprudência deste próprio Tribunal, se no presente caso será mantida a multa de ofício sobre os valores apurados em procedimento fiscal, e cobrados no lançamento ora analisado, por absoluta falta de amparo legal não pode ser mantida a multa isolada que se pretendeu aplicar à Recorrente por falta de recolhimento dos valores devidos por antecipação. Assim, é de se afastar a aplicação de multa isolada.

Por todo o exposto, devem ser (i) reduzidos os percentuais de multa de ofício aplicada, para 75%, (ii) afastadas as exigências fiscais sobre as despesas com consultoria e assessoria jurídica, conforme fundamentos expostos no voto da D. Relatora, bem como afastadas as exigências (iii) de IR-Fonte e (iv) de multa isolada, em razão dos fundamentos acima expostos.

Sala das Sessões - DF, em 18 de outubro de 2006.


KAREM JUREIDINI DIAS

