



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

Processo nº 10680.002872/2005-77
Recurso nº 149.192 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS
Acórdão nº 101-96.688
Sessão de 17 de abril de 2008
Recorrente LGN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida 2a TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE - MG.

Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

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

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

MULTA ISOLADA – Os incisos I e II “caput” e os incisos I, II, III e IV, § 1º, do art. 44, da Lei n. 9.430/96, devem ser interpretados de forma sistemática, sob pena de a cláusula penal ultrapassar o valor da obrigação tributária principal, constituindo-se num autêntico confisco e num “bis in idem” punitivo, em detrimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

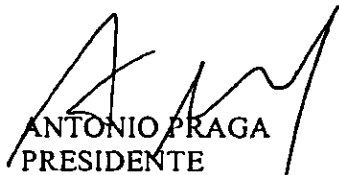
MULTA DE OFÍCIO – QUALIFICAÇÃO. Presente o evidente intuito de fraude é correta a qualificação da multa de ofício aplicada, no percentual de 150%.


MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – Não há como prosperar o agravamento da multa de ofício quando o contribuinte, embora deixe de apresentar os documentos solicitados, responde as intimações do Fisco justificando a sua não apresentação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) afastar a glosa de despesas com assessoria jurídica; 2) excluir a multa isolada e 3) agravamento multa de ofício em 50%, reduzindo-a para 150%. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni e Caio Marcos Cândido, que proviam o recurso a menor, mantendo a multa de ofício isolada no percentual de 50%. Acompanham o Relator pelas conclusões quanto a multa de ofício isolada os Conselheiros Aloysio José Percinio da Silva e Antonio Praga, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO PRAGA
PRESIDENTE


VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 DEZ 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONSECA FILHO.



Relatório

LGN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte - MG, que, por unanimidade de votos julgou procedente em parte o lançamento efetuado a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e reflexos, relativo ao ano-calendário 2000.

As autuações tiveram origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias iniciada na empresa HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA., que no curso da fiscalização, em vias de encerramento, foi incorporada pela LGN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, no qual foram constatadas infrações tributárias referentes à glosa de custos ou despesas pela não comprovação da sua necessidade e também ao valor do ganho de capital decorrente da alienação de investimento avaliado pelo



valor do patrimônio líquido na empresa "Sabará Empreendimentos e Participações", conforme TVF, fls.30/93.

Devidamente notificada dos lançamentos em 24.02.2005, a Contribuinte apresentou, tempestivamente, impugnação em 23.03.2004, fls. 274/330, alegando em síntese o seguinte:

- (i) Inicialmente, esclarece que ao contrário do que afirma a fiscalização, atendeu integralmente e tempestivamente a todos os Termos de Intimações recebidos, apresentando os livros e documentos solicitados.
- (ii) Destaca, nesse sentido, que todas as questões postas nos referidos Termos de Intimações encontram respostas na análise da documentação apresentada por ela.
- (iii) Afirma que apesar das insistentes alegações da fiscalização, esta não comprovou sua presunção de que a empresa Helan Participações Ltda., sucedida pela Contribuinte, tenha praticado ato de simulação quando abriu mão do seu direito de preferência no processo de aumento de capital através de emissão de novas ações da empresa Sabará Empreendimentos e Participações S.A.
- (iv) Em relação ao suposto ganho de capital, alega a Contribuinte que em nenhum momento as empresas HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA. (incorporada pela Contribuinte), PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA. e DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA., como únicas acionistas da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A., alienaram ou transferiram sua participação na referida sociedade por ações para o denominado grupo WRVPAR, como afirmam os senhores agentes fiscais.
- (v) Afirma que a empresa Helan Participações Ltda., registrou em decorrência do aumento de capital na Sabará Empreendimentos e Participações S.A. resultado de equivalência patrimonial que não é tributável nos termos dos arts. 389 e 428 do RIR/99. Dessa forma, inexistindo resultado tributável, não há tributo a ser lançado.
- (vi) Prossegue afirmando que os procedimentos que resultaram na posterior cisão parcial da empresa Sabará Empreendimentos e Participações S.A. atenderam as normas legais relativas à legislação societária, conforme disposto nos arts. 8º e 229 da Lei nº 6.404/76, bem como a legislação tributária referente ao IRPJ, Decreto-lei nº 1.648/79, estando todos os atos e documentos arquivados no órgão competente. Sendo que a SRF foi cientificada através de DCTF's e DIPJ das informações inerentes à referida cisão parcial.
- (vii) Alega que as despesas glosadas pela Fiscalização foram todas normais, usuais e necessárias às suas atividades, bem como se encontram devidamente comprovadas por documentação idônea.
- (viii) Insurge-se contra a lavratura dos autos de infração, uma vez que todos os beneficiários de pagamentos efetuados pela sucedida Helan estão perfeitamente identificados, bem como todos os documentos apresentados identificam a causa dos pagamentos pela



- empresa sucedida, sendo que a fiscalização ignorou a resposta dada nesse sentido.
- (ix) Em relação à alegação de falsidade ideológica contida nos documentos levados a registro na Junta Comercial, diz que a divergência apurada pela fiscalização se deu em razão da burocracia existente na repartição encarregada do Registro de Comércio, além de disposição legal expressa que determina o registro dos atos de comércio, por óbvio, em ordem cronológica e nos quais deve sempre constar a identificação pelo NIRE (art. 2º, pu).
- (x) Lembra, ainda, que apesar de ser esperado que as atas sejam lavradas concomitantes ao 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.
- (xi) Conclui afirmando que 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 incluindo-se o número do NIRE. Junta aos autos, ainda, Laudo de Exame Pericial, fls. 405/419, alegando ser descabida a suscitada falsidade dos documentos.
- (xii) Em relação à suposta simulação de compra e venda, aduz a Contribuinte que a fiscalização pretende desconfigurar uma operação lícita, qual seja, a associação. Nesse sentido esclarece que a empresa 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. Desta forma, os valores vertidos, por meio de cisão parcial, não estavam, como não estão, sujeitos à tributação, na forma do art. 229, da Lei nº 6.404, de 1.976.
- (xiii) Afirma, que a exigência fiscal, tal como formulada, é ilegal e inconstitucional, uma vez que afronta o Princípio da Irretroatividade da Lei, ao pretender aplicar a suposto fato gerador ocorrido em fevereiro de 2000, a LC nº 104 de 2001. Finaliza a esse respeito, requerendo sejam consideradas as razões constantes no Parecer Contábil, juntado às fls. 421/436.
- (xiv) Em relação à aplicação da multa, alega inicialmente que não sendo devido qualquer tributo, por consequência não há que se falar em aplicação de penalidade, seja ela isolada ou de ofício. Todavia, no caso dos julgadores entenderem devidos os impostos, afirma que a aplicação da multa de ofício, afasta a aplicação da multa isolada, uma vez que não é concebível a exigência de duas penalidades sobre uma mesma infração, sob pena de ocorrer o bis in idem não admitido no nosso ordenamento jurídico.



- (xv) Quanto à aplicação de multa de ofício agravada, ou seja, com acréscimo de 50%, afirma que não deve prosperar, pois, tanto a empresa sucedida quanto a Contribuinte atenderam prontamente todas as solicitações feitas pela Fiscalização.
- (xvi) Esclarece, ainda, que segundo disposto no art. 132 do CTN e no art. 5º, III, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, a empresa incorporadora, no caso a Impugnante, somente responde pelos tributos (impostos, taxas ou contribuições) devidos pela incorporada até a data da operação, o que exclui do seu campo de responsabilidade as multas aplicadas.
- (xvii) Finaliza sua defesa requerendo sejam acatados os termos da impugnação apresentada, declarando a improcedência da presente exigência tributária, bem como protesta por todos os meios de provas em direito admitidos, especialmente perícias, diligências e apresentação de novos documentos.

Da Representação Fiscal.

Consta, em apenso, o processo administrativo nº 10680.003583/2005-95, atinente à Representação Fiscal para fins penais, uma vez que os autuantes entenderam que os fatos narrados configuravam, em tese, crime contra a ordem tributária, definidos pelos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

À vista da Impugnação, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte - MG, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte os lançamentos efetuados.

Em suas razões de decidir, quanto à suposta simulação realizada com o intuito de dissimular o ganho de capital apurado na alienação da rede de supermercado pertencente à empresa DMA Distribuidora S.A., a qual era controlada pela empresa Sabará Empreendimentos e Participações S.A., não obstante os argumentos apresentados em defesa da Contribuinte, entenderam os julgadores após sintetizar os fatos do Acordo de Acionistas e do Contrato de Compromisso de Associação de Ações e outras Avenças, que ocorreu efetivamente uma compra e venda.

Sendo assim, o procedimento adotado tinha por objeto a metade da rede de supermercados pertencentes à empresa DMA DISTRIBUIDORA S/A.. Nesse sentido, o grupo econômico WRVPAR recebeu a metade do ativo operacional líquido do principal negócio da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A., qual seja, a rede de supermercados constituída por estabelecimentos que operavam com os nomes de fantasia "MARTPLUS" e "EPA".

Ou seja, a reorganização societária da empresa "SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA." (transformação de limitada para sociedade anônima, subscrição de capital com ágio e cisão parcial) foi planejada para dissimular a ocorrência de ganho de capital, decorrente da venda de um ativo operacional líquido por valor infinitamente superior ao seu custo.

Observaram, ainda, que o "ACORDO DE ACIONISTAS" (fls. 180/188, do Anexo I) não deixa de ser um documento que confirma o entendimento do Fisco, pois nele consta expressamente (itens "2" e "3") que, ao final do processo de reestruturação societária (transformação de limitada para sociedade anônima, subscrição de capital com ágio e cisão parcial), cada grupo (PHDPAR e WRVPAR) que compôs este "ACORDO" viria a deter 50% (cinquenta por cento) do controle acionário da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, sendo que pelo potencial e capacidade instalada na empresa DMA DISTRIBUIDORA S.A., o grupo WRVPAR pagaria ao grupo PHDPAR a importância certa e

ajustada de R\$ 48.500.000,00, na proporção da participação de PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA., HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA. e DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA. Também o item 4 do referido "ACORDO DE ACIONISTAS" fortalece o entendimento do Fisco.

Prosseguiram afirmando que apesar de intimada diversas vezes a apresentar o referido Contrato, a Contribuinte alegou apenas que este havia sido feito verbalmente; argumento este que ficou prejudicado no curso da fiscalização, pois muito embora o contrato oral seja válido no nosso ordenamento jurídico, a forma escrita é a preferida, principalmente em contratos que envolvam quantias vultosas além de seqüências de atos de reorganização societária, como no presente caso, objetivando assim uma maior proteção dos interesses das partes.

Nesse sentido, concluíram que conforme expresso no "ACORDO DE ACIONISTAS", a negociação que envolveu o referido procedimento de reorganização societária restou estabelecida, por escrito, segundo os termos contidos no "CONTRATO DE COMPROMISSO DE ASSOCIAÇÃO MEDIANTE A COMPRA E VENDA DE AÇÕES E OUTRAS AVENÇAS", que foi inserido como parte integrante daquele "ACORDO".

Salientaram os julgadores que os autores do planejamento fiscal, ora analisado, apoiaram-se em um raciocínio simplório, e que estes têm apenas alternativas lícitas a seguir, quando existentes. Nesse sentido, transcreveram o entendimento de Yves Gandra da Silva Martins e Paulo Lucena de Menezes, em parecer publicado na Revista Dialética, edição nº 63 (dezembro do ano 2000), bem como a advertência lançada por Marciano Seabra de Godoi, em artigo publicado na edição nº 68 da Revista Dialética de Direito Tributário (maio de 2001).

Das lições dos referidos mestres, ressaltaram os seguintes pontos: a) as divergências existentes entre o Fisco e os contribuintes no campo do planejamento tributário referem-se, em maior número, às interpretações pessoais de situações concretas do que, especificamente, aos conceitos jurídicos; b) Praticar a elisão fiscal (ou realizar um 'planejamento tributário') é a partir de um conhecimento prévio e exaustivo das leis tributárias – e também civis - vigentes em determinado ordenamento, optar por realizar aqueles atos ou negócios jurídicos que desencadeiem a menor pressão fiscal possível; e c) a elisão fiscal não se confunde com a evasão fiscal, que consiste em praticar o fato gerador do tributo e buscar ocultá-lo da administração tributária, inclusive por meio da simulação.

Verificaram os julgadores que no caso em tela existem duas versões documentadas para o mesmo negócio jurídico. Logo, a questão a ser dirimida consiste apenas em definir se a transferência da metade da "SABARÁ" (detentora da rede de supermercados "MARTPLUS" e "EPA") para o grupo WRVPAR, se operou por força de um encadeamento de negócios jurídicos válidos e eficazes (quando considerados em si mesmos); ou se esse encadeamento consiste em meros simulacros, atos vazios de conteúdo econômico, o que remete à conclusão de que a transferência, em verdade, se operou por força de um contrato anterior que realmente vinculava as partes.

Concluíram os julgadores que todo o encadeamento de atos consistentes no planejamento tributário teve apenas o efeito de um disfarce, uma maquiagem que se deu a uma operação (compra e venda dos ativos ligados à atividade varejista de supermercados), de sorte que esta adquirisse a aparência de uma outra operação com características intrínsecas diversas, a subscrição de ações com ágio. Em outras palavras, simulação.

Consignaram os julgadores que a subscrição de ações com ágio está prevista na Lei nº 6.404, de 15/12/1976. Tal ágio corresponde ao valor da diferença positiva entre o preço de emissão e o valor nominal da ação. Por força do § 2º do artigo 13, combinado com o § 1º do art. 182, ambos da Lei nº 6.404, de 1976, este ágio deve ser escriturado na contabilidade



da emissora das ações como reserva de capital. Transcreveram, ainda, o art. 170, §1º, do referido diploma legal.

Destacaram, que conforme registro textual da “Ata de Assembléia Geral Extraordinária”, da empresa “SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A.”, realizada às 10:00 horas, do dia 29/02/2000 (fls. 13, do Anexo II), o critério alegado para a fixação do preço de emissão das ações com ágio foi à perspectiva de rentabilidade futura da companhia.

Entretanto, afirmaram os julgadores que para que tal alegação tivesse alguma plausibilidade, necessário seria que o grupo WRVPAR realmente quisesse aderir ao negócio com a sincera disposição de aguardar uma rentabilidade futura daquela companhia, conforme dispõe o texto legal. Todavia, as circunstâncias peculiares deste caso concreto excluem, desde logo, essa possibilidade. Isso porque nunca existiu, por parte do grupo investidor, a mínima intenção de ingressar e permanecer no empreendimento “SABARÁ S/A.”, como acionista minoritária, possuindo apenas 12 (doze) ações, das 20.012 (vinte mil e doze), que perfaziam o número total de ações. Sua vontade real jamais foi comprar uma ínfima fração do capital dessa empresa. Seu único e declarado objetivo sempre foi adquirir a metade, ou seja, metade do empreendimento, equivalente a 50% (cinquenta por cento) das ações.

Após transcrever parte do Acordo de Acionistas, afirmaram os julgadores que este pacto foi fielmente seguido, tendo, dessa forma, o grupo WRVPAR adquirido a metade das ações da “SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.”, pois, ao final da dita reestruturação societária, cada grupo, individualmente, passou a possuir 12 (doze) ações, de um total de 24 (vinte e quatro) ações, conforme restou evidenciado dos valores vertidos, na cisão parcial desta empresa. Por outro lado, está textualmente evidenciado, portanto, que a avaliação abrangeu a metade do negócio que irá compor os ativos da Companhia, e alcança 50% (cinquenta por cento) das ações de “SABARÁ S/A.”.

Esclareceram os julgadores que o conceito de ágio na aquisição de investimento e o conceito de ágio na subscrição de ações reportam-se à realidades distintas.

Após analisar o verdadeiro conteúdo econômico da negociação, verificaram os julgadores que no presente caso, o único documento que existe concede fundamento econômico para pagar ágio na aquisição do conjunto das atividades varejistas da Contribuinte, cujo valor pago foi para a aquisição de 50% das ações da empresa controladora de outra que é a detentora da rede de supermercados envolvida no negócio jurídico em questão. Nenhum documento existe, todavia, concedendo fundamento para a empresa “SABARÁ S/A.” emitir ações correspondentes a 0,06% de seu capital e o grupo WRVPAR pagar por essa irrisória fração do capital o preço total do negócio, correspondente a 50% das ações da empresa.

Esclareceram os julgadores que a tributação objeto do presente processo não se arrinha na hipótese de aplicabilidade de uma pretensa norma antielisiva (parágrafo único, do art. 116, do CTN, com redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001), pois nos casos de dolo, fraude ou simulação, o lançamento será efetuado pela autoridade administrativa, conforme autoriza o art. 149, VII, do CTN. Inclusive, isso é o que constava do parágrafo único do art. 13 da MP nº 66, de 2002, quando se tentou regulamentar a norma em questão.

Concluíram a esse respeito afirmando que todas as inconsistências apontadas pela Fiscalização evidenciam, de forma inequívoca que as operações do planejamento tributário aconteceram apenas no papel. Dessa forma, mantiveram a qualificação e o agravamento da multa de ofício aplicada.

Em relação às despesas pagas pela Contribuinte a empresas especializadas nas áreas jurídica, contábil e de intermediação, glosadas pela Fiscalização, verificaram os julgadores que apesar de intimada para apresentar os documentos que comprovassem a



necessidade das despesas administrativas efetuadas, apresentou apenas os documentos de fls.40/113. Entretanto, o Fisco considerou que os documentos apresentados não comprovam a necessidade desses gastos. Portanto, de acordo com a legislação vigente os julgadores consideraram correta a aplicação da multa de ofício; entretanto desconsideraram o seu agravamento.

Quanto ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, os julgadores por ser este um lançamento secundário, segue a sorte do principal – IRPJ. Desta forma, mantiveram a exigência integralmente.

Quanto ao lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, observaram os julgadores que este pode ser mantido independentemente do lançamento do IRPJ, tanto em relação ao ganho de capital como à glosa de despesas, pois tem fatos geradores distintos. Tendo sido reunidos no mesmo processo por força do art. 9, §1º, do Decreto n° 70.235, de 1972, se justificando porque a comprovação dos ilícitos depende dos mesmos elementos de prova.

Sendo assim, tendo a Fiscalização constatado que uma parte dos cheques vertidos na suposta cisão da empresa “Sabará Empreendimentos e Participações Ltda.”, não foi depositada na conta corrente da sucedida da Contribuinte e demais empresas do grupo PHDPAR, considerou, corretamente, que não foram comprovadas as causas nem identificados os beneficiários desses pagamentos, os quais, à luz do art. 61, § 1º, da Lei n° 8.981, de 1995, ficam sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento.

A esse respeito entenderam os julgadores que a Contribuinte não juntou aos autos provas que comprovassem para quem os referidos pagamentos foram realizados, ou seja, não ficou comprovado a destinação dada aos aludidos cheques. Dessa forma, mantiveram a autuação do IRRF sobre os referidos pagamentos. Em relação à multa de ofício, entenderam que deve prevalecer, concomitantemente, a qualificação e o agravamento da penalidade.

Em relação às multas de ofício aplicadas no lançamento, uma vez exigida juntamente com o imposto ou contribuição, a outra isoladamente, essas foram qualificadas ou agravadas, nos percentuais de 112,5% ou 225%, conforme o caso. Qualificada porque entendeu a Fiscalização que os fatos narrados no TVF configuram o evidente intuito de fraude; e agravada, tendo em vista que a Contribuinte, após regularmente intimada, não apresentou a documentação solicitada pela Fiscalização.

Nesse sentido, os julgadores transcreveram os arts. 2º, §3º, 28, 43 e 44 da Lei n° 9.430, de 1996, que prevê as multas aplicáveis nos casos de lançamentos de ofício. Destacaram que no caso em tela, a administração tributária apenas exerceu seu poder/dever de tributar, não havendo como negar a efetividade da cobrança das multas de ofício lançadas sob o argumento acerca de sua natureza confiscatória ou da violação aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e moralidade.

Quanto à suposta duplicidade de penalidades sobre a mesma infração, salientaram os julgadores que a lei, nessas hipóteses, cuida de coisas distintas. A primeira diz respeito à multa pela falta do pagamento do imposto ou da contribuição; a segunda, à multa pela falta de recolhimento das estimativas, na forma do art. 2º desta lei.

Portanto, entenderam os julgadores que sendo as multas isoladas aplicadas no presente auto de infração decorrentes de uma omissão da Contribuinte quanto a uma obrigação legal, essa omissão, por si só, dá fundamento a uma penalidade autônoma, que independe da multa de ofício exigida juntamente com o imposto ou contribuição devidos ao final do período. Logo, são cabíveis as duas penalidades, o que também está consoante a determinação contida na Instrução Normativa SRF n° 93, de 24/12/1997, art. 16.



Quanto ao agravamento das penalidades, não obstante a Contribuinte afirme que atendeu a todas as intimações feitas pela Fiscalização, os julgadores entenderam que apenas deve ser afastado o agravamento da penalidade no que se refere ao item "001" tanto do lançamento do IRPJ como da CSLL, já que a Contribuinte apresentou (fls. 40/112, do Anexo I) as cópias dos documentos fiscais ou recibos relativamente às despesas glosadas. 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.

Pelos fatos descritos no TVF, verificaram os julgadores que se trata aqui da simulação relativa, cujo objetivo foi o de dissimular o ganho de capital ocorrido no negócio verdadeiro, ou seja, a venda ou alienação da metade da participação societária em rede de supermercados, pertencente à Contribuinte. Prevalecendo assim a qualificação da penalidade imposta no item "002" tanto do lançamento do IRPJ como da CSLL, bem como nas respectivas multas isoladas, exigidas no presente lançamento.

Entenderam que não merece prosperar o argumento da Contribuinte que em sua defesa alega que a responsabilidade por sucessão (incorporação) exclui a multa, à luz do art. 132 do CTN. Enfoca, ainda, que ela somente se torna responsável pelos tributos devidos, e não pelas penalidades que contra a empresa sucedida recaem.

Nesse sentido, destacaram os julgadores que o sucessor (incorporador) responde por todos os tributos e demais penalidades devidas pelo sucedido, até a data da sucessão, ainda que o débito seja apurado após aquela data. Mencionam para tanto os arts. 3, 129, 136 do CTN.

Em relação à postulação genérica feita pela Contribuinte quanto à produção de provas, juntada de novos documentos e pedido de perícia, os julgadores entenderam por bem, negá-las uma vez que já existem nos autos provas suficientes para a solução do litígio.

Esclareceram os julgadores que as jurisprudências usadas pela Contribuinte em sua defesa não tem efeito normativo, não estando a autoridade administrativa vinculada a elas.

Finalmente, registraram que foi protocolizado o devido processo de representação fiscal para fins penais sob o nº 10680.003583/2005-95 (em apenso), cujo trâmite segue as determinações da Portaria SRF nº 326, de 15 de março de 2005.

Intimada da decisão de primeira instância em 19.07.2005, fls. 521, recorreu a este E. Conselho de Contribuintes em 16.08.2005, tempestivamente às fls. 522/555, alegando em síntese que:

Preliminarmente, afirma a Contribuinte que ao contrário do que entendeu o Fisco e os julgadores de primeira instância, todo o procedimento de registro feito por ela foi legítimo, sendo observadas todas as prescrições legais necessárias na reestruturação societária da empresa.

Nesse sentido, afirma que a divergência apurada em relação às datas se deu em razão da burocracia existente na repartição encarregada do registro de comércio, dessa forma não há que se falar em falsidade ideológica contida nos documentos levados a registro na Junta Comercial, como bem conclui o Laudo de Exame Pericial elaborado pelo Chefe da Seção Técnica de Documentoscopia do Instituto de Criminalística do Estado de Minas Gerais.

Lembra, ainda, que apesar de ser esperado que as atas sejam lavradas concomitantes ao 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.

Dessa forma, esclarece que o ato realmente foi praticado em 29 de fevereiro de 2000, mas a identificação do NIRE só foi obtida em 29 de março de 2000, oportunidade em que parte do texto foi novamente redigido, incluindo-se o número do NIRE. Sendo assim, tendo à fiscalização amparado todo o seu procedimento em uma suposta fraude, o crédito tributário torna-se inexigível, diante de um auto de infração insubsistente.

A Contribuinte afirma, ainda, que teve seu direito de defesa cerceado, devendo o acórdão ora recorrido ser considerado nulo, nos termos do art. 59, II do Decreto n° 70.235/72, visto que se omitiu quanto à falsidade ideológica e documental, limitando-se a dizer que esta questão deve ser discutida em processo penal.

Em relação ao alegado “ganho de capital”, afirma a Contribuinte que os julgadores assim como a Fiscalização se perderam em presunções chegando a concluir inclusive ter identificado a “vontade real” das partes.

Esclarece que a empresa Sabará Empreendimentos e Participações S.A., visando à expansão de seus negócios promoveu um aumento de capital, subscrito e integralizado por novos acionistas, uma vez que a empresa sucedida Helan Participações Ltda., bem como suas sócias, não exerceram seu direito de preferência.

Em relação ao suposto ganho de capital, alega a Contribuinte que em nenhum momento, as empresas HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA. (incorporada pela Contribuinte), PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA. e DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA, como únicas acionistas da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A., alienaram ou transferiram sua participação na referida sociedade por ações para o denominado grupo WRVPAR, como afirmam os senhores agentes fiscais.

Alega a Contribuinte que em um primeiro momento os Julgadores reconhecem que a legislação fiscal prevê que as importâncias recebidas como ágio na emissão de novas ações não são computadas na determinação do lucro real, quando são creditadas como reserva de capital, nos termos do art. 442 do RIR/99.

Em um segundo momento, julgam, sem conhecimento de causa, se existia ou não expectativas de ganhos futuros maiores com a associação dos dois grupos. E, em um terceiro momento a Fiscalização estuda o ágio ou deságio, sua determinação e cálculo, elaboração dos serviços contábeis e tratamento tributário dispensado e regulamentação pela CVM, o que segundo a Contribuinte é uma incongruência, uma vez que a CVM estipula regras atinentes a Sociedades anônimas de capital aberto.

A Contribuinte destaca, novamente, que o processo de reestruturação em que se envolveram os grupos empresariais, tendo cada um deles ficado com 50% do capital social da empresa Sabará Empreendimentos e Participações S.A., não foi uma simulação, mas sim uma operação que visava unir forças e esforços na tentativa de, pela economia de escala, arremeter-se em um patamar mais elevado, sendo esta operação totalmente legal ao contrário do que entenderam os julgadores em razão do seu desconhecimento da matéria.

Afirma que todas as operações consideradas pela Fiscalização como simuladas, encontram-se devidamente comprovadas, registradas e contabilizadas, não sendo, portanto, caso de evasão fiscal. Nesse sentido, menciona doutrina do prof. Ricardo Mariz de Oliveira, bem como acórdão proferido pela CSRF.

Alega, ainda, que a exigência fiscal, tal como formulada, é ilegal e inconstitucional, uma vez que afronta o Princípio da Irretroatividade da Lei, ao pretender aplicar a suposto fato gerador ocorrido em fevereiro de 2000, à LC n° 104 de 2001.

Concluí a esse respeito afirmando que não restam dúvidas que a empresa Sabará Empreendimentos e Participações S.A., promoveu um aumento de capital, subscrito e integralizado por novos acionistas, mas jamais a alienação de participação societária que justificasse a ocorrência do fato gerador do imposto sobre um suposto "ganho de capital".

Requer, ainda, que este Egrégio Conselho de Contribuinte conheça as razões constantes do Parecer Contábil, anexado aos autos por ocasião da impugnação.

Em relação à glosa de despesas referentes a assistências técnicas prestadas nas áreas jurídica, contábil e de intermediações de negócios, por diversas empresas especializadas, a Contribuinte afirma que apresentou os documentos, sendo que a fiscalização considerou que estes não comprovavam a necessidade de tais prestações.

Especificamente no caso do "Pinheiro Neto Advogados", alega a Contribuinte que a Fiscalização tenta induzir o julgador a erro, sendo que os contratos firmados tanto com o Pinheiro Neto quanto com os demais prestadores de serviços foram verbais.

Dessa forma, afirma ter entregue todos os documentos solicitados pela fiscalização, não se justificando, portanto, as glosas de despesas efetuadas, uma vez que os gastos foram comprovados pela entrega das cópias autenticadas das notas fiscais dos prestadores de serviços, acompanhadas das guias de recolhimento do IRRF.

Quanto ao alegado pagamento a beneficiários não identificados ou sem causa, afirma que a empresa Helan Participações Ltda. (sucedida) não emitiu nenhum dos cheques listados e não percebe por que razão a fiscalização deseja que a Contribuinte preste contas do destino dos referidos cheques, gravando-a com imposto de fonte por pagamento a beneficiário não identificado e pagamento sem causa, exigindo, ainda, multa de 225%.

Prossegue, afirmando que os esclarecimentos dos referidos pagamentos foram prestados quando da resposta ao Termo de Intimação n° 001, e recebidos pela Secretaria da Receita Federal em 24.02.2005, porém não foram apreciados. Desta forma, diante da omissão do Fisco, não há como prosperar as penalidades aplicadas, quanto ao IRRF por pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa, uma vez que os pagamentos são perfeitamente identificados e possuem causa.

Em relação à aplicação da multa, alega inicialmente que não sendo devido qualquer tributo, por conseqüência não há que se falar em aplicação de penalidade, seja ela isolada ou de ofício. Todavia, no caso dos julgadores entenderem devidos os impostos, afirma que a multa qualificada pressupõe uma ação ou omissão dolosa, nos termos do art. 72, Lei n° 4.502/64, o que não se verificou no presente caso. Nesse sentido, transcrevem acórdãos do



Conselho dos Contribuintes que afirmam que apenas a certeza do evidente intuito de agir contra a lei permite e determina a majoração da multa de ofício.

Quanto à aplicação de multa de ofício agravada, ou seja, com acréscimo de 50%, afirma que não deve prosperar, pois tanto a empresa sucedida quanto a Contribuinte atenderam prontamente todas as solicitações feitas pela Fiscalização.

Ao contrário do que afirmaram os julgadores de primeira instância, com base no art. 16 da IN/SRF n.º 93/1997, além dos arts. 222, 843 e 957 do RIR/99 e art. 44, §1º, IV da Lei n.º 9.430/96, afirma a Contribuinte que a multa de ofício e a multa isolada não podem ser aplicadas ao mesmo fato, baseando-se para tanto na simples leitura do texto legal. Nesse sentido, transcreve jurisprudência do Conselho dos Contribuintes.

Esclarece, ainda, que segundo disposto no art. 132 do CTN e no art. 5º, III, do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, a empresa incorporadora, no caso a Contribuinte, somente responde pelos tributos (impostos, taxas ou contribuições) devidos pela incorporada até a data da operação, o que exclui do seu campo de responsabilidade as multas aplicadas. Transcreve, ainda, jurisprudência do Conselho dos Contribuintes.

Finaliza sua defesa requerendo seja recebido e conhecido o presente recurso, declarando a sua procedência e conseqüentemente, seja declarando a nulidade do acórdão recorrido, em razão da preliminar argüida, ou reformando a, com a apreciação das razões de mérito, para julgar insubsistente o auto de infração, cancelando o crédito exigido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se depreende do relatório, as autuações tiveram origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias iniciada na empresa HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA., que no curso da fiscalização, em vias de encerramento, foi incorporada pela LGN Empreendimentos e Participações Ltda., ora Recorrente, na qual foram constatadas infrações tributárias referentes: (i) glosa de custos ou despesas pela não comprovação da sua necessidade; (ii) ganho de capital decorrente da alienação de investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido na empresa "Sabará Empreendimentos e Participações", conforme TVF, fls.30/93.

Materia idêntica aos do presente autos já foi analisada por essa E. Câmara na Sessão de 19 de outubro de 2006 - Acórdão n. 101-95.818 -, tendo como Recorrente a empresa



LUMARGE LTDA. Sucessora de Pirâmide Participações Ltda., que também detinha participação na empresa SABARÁ Empreend. e Partic. Ltda., tendo este Relator naquela ocasião, votado com o Relator do Acórdão acima referido, no sentido de afastar a exigência relativa às despesas efetuadas com serviços de assessoria jurídica, mantendo a exigência concernente ao ganho de capital, divergindo apenas em relação a manutenção da exigência da multa isolada e da redução da multa de ofício para 75%.

Dessa forma, por se tratar aqui de matérias idênticas as decididas no acórdão acima citado, bem como idênticos são os argumentos despendidos no recurso ora interposto com aquele apresentado no Recurso n.147.654, com a devida *vênia*, farei meus os argumentos e fundamentos despendidos no voto condutor daquele aresto, evidentemente, com a ressalva da parte em que discordo do Relator e na matéria vencida, e fazendo as necessárias intervenções para adequar aquela decisão aos fatos aqui ocorridos, vejamos:

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

Com vistas a confirmar citações feitas ao longo do detalhamento das operações relacionadas com a denominada “*reestruturação societária e suas inconsistências*”, as autoridades lançadoras concluíram que esta reestruturação teria ocorrido em data posterior à data do fato gerador das obrigações tributárias, como explicitamente declarado (fls. 48/49):

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

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

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

Após descrever detalhadamente toda a sistemática adotada para o arquivamento de documentos no Registro do Comércio, a então impugnante afirma textualmente (fl. 303):

“Para colocar fim à descabida alegação suscitada pelos ilustres Auditores Fiscais, a Impugnante faz juntar a esta peça impugnatória o LAUDO DE EXAME PERICIAL em anexo (Doc. 03), elaborado pela Ilma. Sra. Rosângela



de Lisieux Travassos Coutinho, renomada perita grafotécnica, Chefe da Seção Técnica de Documentoscopia do Instituto de Criminalística do Estado de Minas Gerais."

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

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

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

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

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

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

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

273. Ao contrário do que salientou a Impugnante, a Fiscalização não meramente presumiu, mas instruiu o presente processo com provas robustas no sentido de que realmente aconteceu o ganho de capital aqui tributado. A simulação está documentalmente provada nos autos, principalmente, pelo "ACORDO DE ACIONISTAS" (vide parágrafos "191" a "195").

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



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

276. *A fraude a que se refere o art. 72 da Lei n° 4.502, de 1964, segundo balizada doutrina, só pode, pois, ser a simulação, designada tradicionalmente como simulação fraudulenta ou maliciosa, quando tem por escopo - como é o caso - causar prejuízo a outrem.*

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

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

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

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

Rejeito a preliminar levantada.

Por ter considerado não comprovado que os gastos seriam necessários, as autoridades lançadoras promoveram a glosa dos valores apropriados a título de custos ou despesas operacionais, fazendo registrar às fls. 82/83:

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



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

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

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

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

Tirante os gastos suportados e apropriados pela recorrente a título de serviços com intermediação de negócios relacionados a contratos de "franchise", que efetivamente não restou comprovada a efetiva prestação dos serviços, os demais desembolsos, cujos beneficiários são Pinheiro Neto Advogados e Marcatte Advogados Associados S/C, tendo presente a própria justificativa adotada para a glosa, já se pode concluir pela efetiva prestação dos serviços de assessoramento na área jurídica.



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

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

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

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

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

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

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

Em março de 2000 foi efetuado pagamento a HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA. Sucidida pela fiscalizada, através de cheques que totalizavam R\$ 13.577.200,00, mais aqueles efetuados em favor das outras duas empresas que detinham parte do capital social da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., promovendo-se, conseqüentemente, a transferência de 50% (cinquenta por cento) das quotas do capital social para as empresas que formavam o grupo denominado WRVPAR, quais sejam: ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., L. M. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. e V. M. PARTICIPAÇÕES LTDA..



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

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

Visando a alcançar o objetivo foram planejadas ações identificadas pela Fiscalização, que estão indicadas às fls. 34/50 dos presentes autos, as quais podem ser assim resumidas:

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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



III - No tocante à integralização do capital subscrito, as autoridades lançadoras deixam consignado que em face de nesta fase ocorrer, necessariamente, a tradição do objeto da operação de compra e venda, com a conseqüente entrega dos recursos financeiros, há preocupação em se criar mecanismos para garantir a concretização ou de cumprimento do que restou pactuado entre as partes, vez que, no caso, em não se concretizando o negócio jurídico, o grupo adquirente por certo que arcaria com consideráveis prejuízos, vez que estaria desembolsando a elevada quantia para receber tão-somente 0,06% do capital social da empresa.

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

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

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

Para as autoridades lançadoras:

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

.....



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

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

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

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

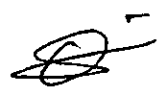
Via de regra, a simulação pressupõe uma declaração bilateral de vontade, firmada entre as partes figurantes no contrato, de tal sorte que nem uma nem outra pode alegar desconhecimento da utilização de meios ilícitos visando prejudicar terceiro interessado.

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

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

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

A questão do planejamento tributário já foi sobejamente enfrentada por este Conselho, particularmente por esta Câmara, como faz certo o Acórdão, dentre outros, de nº 101-95.537, de 24 de maio de 2006. Naquela oportunidade a Insigne Conselheira Sandra Maria Faroni, a propósito da identificação e caracterização do ponto central da controvérsia, como também do



reconhecimento do direito conferido ao empresário de gerir, adequada e eficazmente seus negócios, assim se manifestou “*verbis*”:

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

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

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

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

¹ Conforme lição de Marco Aurélio Greco, in “Planejamento Tributário”, Dialética, São Paulo, 2004
² No recurso nº do acórdão está equivocadamente indicado como 101-94.120

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

Ricardo Mariz de Oliveira, já em 1997 ensinava que a elisão, além resultar da prática ou da não prática de atos ou negócios anteriores à ocorrência do fato gerador (para evitá-la) visando à economia tributária, para ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal³.

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

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

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

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

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

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

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



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

"158. Em síntese, eis os fatos.

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

Conforme "Ata de Assembléia de Transformação de Sociedade Por Quotas de Responsabilidade Limitada Em Sociedade Anônima" (fls. 04/09, do Anexo II), em 21/02/2000, as sócias da empresa SABARÁ resolveram transformá-la de sociedade por quotas de responsabilidade limitada para sociedade anônima. Pelo que essa sociedade passaria a denominar-se SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A.

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

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

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

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

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

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

"CONSIDERANDO

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

RESOLVEM

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

- 1) Para a consumação da parceria, WRVPAR subscreverá ações na controladora, SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, devendo, posteriormente, constituir empresa com a finalidade de assumir estas ações.*
- 2) PHDPAR deverá, do mesmo modo, constituir empresa que venha a assumir as suas ações na empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A., de sorte que, ao final do processo de reestruturação societária, cada grupo que compõe o presente ACORDO venha a deter 50% (cinquenta por cento) do*



controle acionário da empresa SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.

3) Pelo potencial e capacidade instalada na empresa DMA DISTRIBUIDORA S.A., citada no tópico 4 do caput deste ACORDO, o grupo WRV PAR pagará ao grupo PHD PAR a importância certa e ajustada de R\$ 48.500.000,00, na proporção da participação de PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA, HELAN PARTICIPAÇÕES LTDA, e DAMA PARTICIPAÇÕES S.A.

4) A negociação será formalizada através de "CONTRATO DE COMPROMISSO DE ASSOCIAÇÃO MEDIANTE A COMPRA E VENDA DE AÇÕES E OUTRAS AVENÇAS", que passará a fazer parte integrante do presente ACORDO (Grifos acrescentados)"

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

"II.1.3. O caso concreto.

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

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

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

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

180. O fato de ser negativa a resposta à primeira, e positiva a resposta à segunda das indagações, permite concluir de forma inequívoca que todo o encadeamento de atos consistentes no planejamento tributário tem apenas o efeito de um disfarce, uma maquiagem que se deu a uma operação (compra e venda dos ativos ligados à atividade varejista de supermercados), de sorte que esta adquirisse a



aparência de uma outra operação com características intrínsecas diversas, a subscrição de ações com ágio. Em outras palavras, simulação."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

199. Todavia, a figura do ágio na emissão de ações consubstancia outra realidade, que não encontra nenhum respaldo nesse registro feito em assembléia. De fato, em nenhum dos atos de reorganização societária, se lê que a perspectiva de rentabilidade de "SABARÁ S/A." justifica o pagamento de R\$ 4.044.166,67, por cada uma das 12 ações da empresa "SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A", adquiridas pelo grupo WRVPAR.

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

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

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

tivesse pura e simplesmente adquirido diretamente dos sócios a metade das ações já existentes, em vez de subscrever a emissão de novas ações, representativas de uma irrisória fração do capital da sociedade.

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

204. Desse modo, partindo da constatação de que, confessadamente, a intenção das partes sempre foi transferir a metade do controle das atividades varejistas e de que o pagamento se referia ao preço atribuído a 50% das ações vendidas, fica excluída a possibilidade de dar ao valor recebido pela venda da rede de supermercados "MARTPLUS" e "EPA", a denominação de ágio na subscrição de ações, mas isso, sim, ágio na aquisição de metade do investimento."

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

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

- i) com o ingresso das empresas (através do grupo WRVPAR), a divisão do capital restou assim definida: a) PIRÂMIDE PARTICIPAÇÕES LTDA – 9.600 ações; b) HELAN PARTICIPAÇÕES – 5.600 ações; e c) DAMA PARTICIPAÇÕES LTDA – 4.800 ações; d) ARANTES EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA – 04 ações; e) LM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA – 04 ações; e f) VM PARTICIPAÇÕES LTDA. – 04 ações, totalizando 20.012 ações..
- ii) ato contínuo promoveu-se o cancelamento de 19.988 ações, ficando o capital social reduzido a 24 ações, correspondendo a R\$ 24,00.
- iii) Através de aumento do capital social para R\$ 60.000,00, foram emitidas 59.976 ações, com utilização de reserva livres, o que permitiu a seguinte distribuição:
 - Pirâmide Participações Ltda.12.500 ações;
 - Helem Participações Ltda.10.000 ações;
 - Dama Participações Ltda.4.900 ações;

- VM Participações Ltda.10.000 ações;
 - LM Participações Ltda.10.000 ações;
 - Arantes Empreend. e Part. Ltda.10.000 ações.
- iv) com a nova divisão cada grupo empresarial passou a deter 50% (cinquenta por cento) do capital social da Companhia Sabará Empreendimentos e Participações Ltda..
- v) por meio de cisão parcial, com utilização dos recursos recebidos em face da alienação das ações emitidas com ágio, mais aquelas derivadas do cancelamento das ações, cada uma das antigas sócias da empresa Sabará Empreendimentos e Participações Ltda. foi aquinhoadada com os valores que aqui se destaca:

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

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

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

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

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

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

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

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS

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

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

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

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

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

235. Vale notar, na principal infração apontada no lançamento do IRPJ (como já se viu), que a Fiscalização tributou o ganho de capital decorrente da venda de metade de participação societária que a autuada possuía na empresa "SABARÁ



S/A", considerando como simulada a operação de reorganização societária pela qual passou esta empresa, no intuito de dissimular o fato gerador ocorrido nessa transação, que não foi senão uma venda de ativos. Por sua vez, para o IRRF, a infração está em pagamentos realizados pelas empresas do grupo PHDPAR sem a identificação dos beneficiários e das suas causas. Nesse sentido, destacam-se os fatos abaixo discriminados, a saber:

1) Tendo a empresa "SABARÁ S/A" (cujos sócios originais eram as empresas do grupo PHDPAR) emitido novas ações, essas foram integralizadas pelas empresas do grupo WRVPAR, em 29/02/2000, com a entrega da importância total de R\$ 48.530.000,00, pela emissão de cheques nominais em favor da "SABARÁ S/A", os quais encontram-se discriminados no Boletim de subscrição (fls. 19/20, do Anexo II).

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

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

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

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

237. Então, tendo a Fiscalização feito a constatação, indicada no item "4" acima", isto é, que uma parte dos cheques vertidos na suposta cisão da empresa "SABARÁ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA", não foi depositada na conta corrente da sucedida da autuada e demais empresas do grupo PHDPAR, ela considerou, corretamente, que não foram comprovadas as causas nem identificados os beneficiários desses pagamentos, os quais, à luz do



art. 61, § 1º, da Lei n° 8.981, de 1995, ficam sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento.

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

A débito da conta "Lucros Acumulados" e a crédito da conta "Caixa", a empresa autuada promoveu o lançamento dos valores elencados às fls. 84/86, totalizando R\$ 3.892.000,00, mais um lançamento tendo como credora a conta "Bancos", no valor de R\$ 420.000,00, com histórico: "Pago p/igualização".

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

Como registrado no voto condutor do Acórdão recorrido:

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

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

A decisão recorrida, no particular, não merece reforma.

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



Sempre me manifestei de forma contrária em relação a exigência da multa isolada decorrente das diferenças apuradas *ex-officio* incidente sobre a base estimada, após o término do ano-calendário em que as estimativas deixaram de ser recolhidas.

E a razão que me leva a discordar de sua aplicação decorre do fato de que após o término do ano calendário, desaparece a base imponible para a sua aplicação, eis que com o deslocamento do fato gerador da obrigação tributária para 31 de dezembro de cada ano, para as empresas que optem a recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido com base no lucro real, desaparece o bem tutelado pela norma jurídica, no caso as antecipações que deveriam ter sido recolhidas no decorrer do ano-calendário, surgindo com a apuração do lucro real ao final do ano-calendário, o imposto efetivamente devido, única base imponible que sofrerá a sanção caso o mesmo não seja recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Na verdade, os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44 da Lei 9.430/96, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante aquele ano-calendário, de vez que com a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano-calendário (31.12), desaparece a base imponible daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique, e a partir daí, surge uma nova base imponible, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano-calendário, surgindo assim a hipótese da aplicação tão-somente do inciso I, § 1º do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas. pecuniária por descumprimento de obrigação acessória.

Dessa forma, por entender inaplicável a Multa Isolada após o término do ano-calendário, sou pelo provimento do recurso voluntário quanto a esse item.

Questiona também a Recorrente a qualificação da multa de ofício, ao argumento que não ocorreu nos autos a utilização de notas falsas, notas calçadas, escrita paralela, adulteração de documentos, ou qualquer outra prática ilícita que comporte a imposição da referida penalidade.

Com relação a qualificação da multa de ofício, entendo que agiu com acerto a fiscalização, eis que conforme acima demonstrado, não restou dúvida que a operação de reorganização societária engendrada pela Recorrente e demais empresas do grupo foi simulada, objetivando esconder a operação efetivamente ocorrida, querendo, com isso, esconder a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, com intuito de não pagar o tributo efetivamente devido na operação de ganho de capital, subsumindo-se, portanto, a hipótese prevista no art. 72, da Lei n. 4.502/64.



Entretanto, entendo que não deve prosperar o agravamento da multa de ofício em 50%, previsto no art. 959, do RIR/99, aplicada em razão da não apresentação dos documentos solicitados pela fiscalização, eis que a despeito da Recorrente não ter apresentados os documentos solicitados, respondeu as intimações da fiscalização, aliado ao fato de que a não entrega dos documentos solicitados, não impediu que a fiscalização apurasse a verdade material dos fatos e procedesse aos lançamentos dos tributos que deixaram de ser pagos em razão da operação que gerou o ganho de capital, bem como em razão das glosas de despesas e dos pagamentos sem causa.

Dessa forma, voto no sentido de excluir o agravamento das multas de ofício.

Quanto ao lançamento reflexo – CSLL – deve ser observado o mesmo tratamento adotado no lançamento principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

Pelo exposto, voto no sentido de AFASTAR a preliminar de nulidade suscitadas, para no mérito DAR provimento PARCIAL ao recurso no sentido de restabelecer a dedutibilidade das despesas com assessoria jurídica (Pinheiro Neto Advogados e Marcatte Advogados Associados S/C), bem como afastar a Multa Isolada e o agravamento da multa de ofício.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, 17 de abril de 2008.


VALMIR SANDRI

