



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Recurso nº : 130.519  
Matéria : IRPJ e OUTROS - Ex(s): 1998  
Recorrente : ITA ITABERABA DE ALIMENTOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
Recorrida : DRJ-PORTO ALEGRE/RS  
Sessão de : 13 de maio de 2003  
Acórdão nº : 103-21.227

IRPJ E CSLL - EXCLUSÃO DE RESULTADO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL INEXISTENTE – Enquanto não integralizado, o aumento de capital subscrito com ágio não causa aumento no patrimônio líquido da investida, nem resultado positivo de equivalência patrimonial na investidora.

SIMULAÇÃO – Os atos simulados, viciados por declarações falsas quer de elementos objetivos, quer de elementos subjetivos, são ineficazes perante o fisco.

MULTA QUALIFICADA – A ocorrência de simulação, tendente a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador ou de aspectos deste autoriza a cominação da multa de lançamento *ex officio* qualificada, prevista no inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

MULTA ISOLADA - AJUSTES EFETUADOS PELO FISCO – NÃO CABIMENTO – Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento *ex officio*, por falta de recolhimento de imposto por estimativa afluído em virtude de ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de adições/exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de penalidade sobre o mesmo fato apurado em procedimento de ofício.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC – Mantêm-se a incidência de juros de mora, com base na taxa SELIC, exigência consentânea com a legislação de regência.

Preliminares rejeitadas – recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ITA ITABERABA DE ALIMENTOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a exigência da multa isolada por falta de recolhimento por estimativa, vencidos os Conselheiros Márcio Machado Caldeira (Relator), Alexandre Barbosa Jaguaribe, Julio Cezar da Fonseca Furtado, Victor Luís de Salles Freire que davam provimento integral, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber. A Contribuinte foi

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

defendida pelo Dr. José Roberto Pisani, inscrição OAB/SP nº 27.708. A Fazenda Nacional foi defendida por seu procurador Dr. Paulo Roberto Riscado Junior.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRÉSIDENTE e RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 18 DEZ 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOÃO BELLINI JÚNIOR, NADJA RODRIGUES ROMERO e ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

Recurso nº : 130.519  
Recorrente : ITA ITABERABA DE ALIMENTOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

## RELATÓRIO

ITA ITABERABA DE ALIMENTOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., com sede à Rua Gomes de Carvalho, 1.306, Vila Olímpia, em São Paulo/SP, CNPJ nº 61.864.492/0001-58, recorre a este Colegiado da decisão da 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, que indeferiu sua impugnação às exigências formalizadas nos autos de infração que exigem Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social o Lucro e Multas Isoladas de IRPJ e CSL, correspondente ao calendário de 1998.

O Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica descreve a infração objeto nos seguintes termos:

***“EXCLUSÕES INDEVIDAS***

*Apurada redução indevida do Lucro Real relativo a valores computados no lucro Líquido do exercício e NÃO SUJEITOS à exclusão no cálculo do Lucro Real. Os Valores foram excluídos a título de “Ajuste por aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido”, quando em realidade referem-se a ganho de capital na alienação de participação societária, conforme detalhado no Relatório de Atividade Fiscal e nas Planilhas em anexo.”*

A autuação da Contribuição Social sobre o Lucro veio com semelhante redação, visto tratar-se da mesma matéria fática, sendo imputada a irregularidade como redução, indevida do Lucro Líquido, antes da apuração da base de cálculo da CSL.

Essas exigências de Imposto de Renda e Contribuição Social vieram com aplicação da multa de 150%, por entender o fisco restar caracterizado o evidente intuito de fraude.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

Também foi aplicada a multa isolada, prevista no artigo 44, inciso IV da Lei nº 9.430/96, igualmente no percentual de 150%, em decorrência do não recolhimento de imposto de renda sobre a base de cálculo estimada, apurada neste auto de infração, em 30/06/98.

O relator do acórdão recorrido sintetizou os fatos e a impugnação do sujeito passivo nos seguintes termos, como consta às fls. 1241/1269:

\*1.1. Exclusões indevidas

*As exclusões consideradas indevidas decorreram da cisão da Cândia Mercantil Norte-Sul S/A (doravante referida como Cândia), na qual a atuada mantinha participação acionária.*

*Conforme relatado às fls. 31/36 e comprovado pela alteração de contrato social das fls. 163/172, até 15 de junho de 1998 o capital social da atuada era de R\$ 10.000,00, sendo sócio quotista Dimitrius Markakis, Mihail Georgios Markakis, Nikolaos Georgios Markakis e Stylianos Georgios Markakis. Nessa data, os sócios, mediante a conferência de 2.879.184 ações de emissão da Cândia e das quais eram titulares, aumentaram o capital social para R\$ 2.880.184. O valor de R\$ 2.879.184,00 atribuído às ações da Cândia utilizadas na integralização de capital da atuada correspondeu a um ágio de R\$ 1.333.329,30 sobre o seu valor patrimonial (razão analítico, fls. 180)*

*Uma semana depois, em 22 de junho de 1998, a atuada adquirida, por R\$ 71.765,00, 71.765 das ações da Cândia, detidas por Ita Mercantil Ltda. (instrumento contratual, fls. 171/172, e razão analítico, fls. 178/180), ficando esta com 2.604.581 ações.*

*No dia seguinte, em assembléia realizada às 7:30h, a atuada e a Ita Merantil Ltda., únicos acionista da Cândia, conforme ata das fls. 238/241, deliberaram e aprovaram aumentar o capital da Cândia em R\$ 32.858,00, mediante a emissão de 32.858 ações ordinárias, nominativas, sem valor nominal e em tudo idênticas às já existentes. Na mesma assembléia, 32.857 ações foram subscritas e integralizadas por Cia. Real de Distribuição (CRD) pelo valor de R\$ 153.797.271,49, sendo R\$ 32.857,00 a título de capital e o restante como reserva de ágio. A outra ação emitida foi subscrita e integralizada pela Modelo Investimentos (Brasil) S/A, por R\$ 1,00 a título de capital.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

*Como resultado dessas operações, a atuada ajustou o valor contábil de sua participação na Cândia de R\$ 1.507.323,55 para R\$ 80.797.264,81, apurando, portanto um ganho de R\$ 79.289.941,26 (fl. 179). Esse ganho foi contabilizado como resultado de equivalência patrimonial (fl. 184). O art. 378, do RIR/94, permite que esse tipo de resultado seja excluído do lucro líquido para fins de apuração do lucro real.*

*No mesmo dia, em hora não determinada, foi firmado um protocolo de cisão da Cândia (fls. 242/247). De acordo com ele, a atuada receberia a conta corrente bancária nº. 005105-08, mantida pela Cândia no Banco Bandeirantes S/A, cujo saldo era de R\$ 80.797.272,49, e a Ita Mercantil Ltda. ativos no valor de R\$ 74.959.594,40, sendo R\$ 70.000.000,00 correspondentes à conta corrente nº 025-005104-1, do mesmo banco. Foi indicada a Coopers & Lybrand, Biedermann, Bordasch Auditores Independentes para proceder ao levantamento e avaliação patrimonial da Cândia.*

*À 9 h, foi realizada nova assembléia dos acionistas da Cândia (ata das fls. 258/260), em que foi aprovada a indicação da empresa avaliadora feita no protocolo, sendo em seguida suspensos os trabalhos.*

*Foi elaborado o laudo de avaliação, tendo como base o patrimônio existente às 8h do mesmo dia de 23 de junho de 1998 (fls. 248/256). Nele já constam, como componentes do patrimônio da Cândia, os valores correspondentes à subscrição das ações emitidas às 7:30h (fls. 253), tendo como contrapartida, no ativo, depósitos bancários (fls. 252). O patrimônio apurado monta em R\$ 188.677.141,92. O laudo também menciona a cisão do patrimônio da Cândia (fls. 251), com versão das parcelas cindidas para a atuada e para a Ita Mercantil Ltda., recebendo aquela ativos no valor de R\$ 80.797.272,49 e esta R\$ 74.959.594,40, totalizando R\$ 155.756.866,89, sendo R\$ 150.797.272,49 referentes aos depósitos bancários que teriam resultado da integralização de caapital feita meia hora antes. Em consequência dessa cisão, o patrimônio da Cândia restou reduzido a R\$ 32.920.275,03.*

*Às 10 h, os quotistas da atuada, em reunião, aprovaram o protocolo de cisão da Cândia (ata, fls. 261/264).*

*Às 12 h, foi retomada a assembléia dos acionistas da Cândia que havia iniciado às 9 h, sendo aprovado o laudo de avaliação e a cisão seletiva já descrita (fls. 258/259). Ficou decidida também a redução do capital social de R\$ 5.444.858,00 para R\$ 32.858,00, sendo*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

*canceladas as ações da Cândia detidas pela atuadae pela Ita Mercantil Ltda.*

*Em contrapartida aos ativos vertidos para a atuada, esta também recebeu parcelas de igual valor do patrimônio líquido da companhia cindida (fl. 266/268), com destaque para R\$2.807.419,33 da conta de capital subscrito e R\$ 79.282.358,14 da reserva de ágio. Em decorrência dessa operação, a atuada apurou, contabilmente, uma perda de R\$ 1.300.087,77, que foi registrado como resultado de equivalência patrimonial, conforme razão analítico (fls. 180 e 184).*

*Além desses efeitos patrimoniais havidos na atuada, na Ita Mercantil e na Cândia, é relevante citar mais um. Ocorre que posteriormente a CRD veio a incorporar a Cândia. Em consequência, passou a amortizar o valor que pagou a título de ágio, conforme admitido no art. 389, II, do RIR/1999.*

*A fiscalização analisou essas operações (fls. 43/58), concluindo que elas "não são verdadeiras, não expressam o exato negócio que as partes queriam realizar" e que "a declaração de vontade é enganosa e tem por objetivo produzir um resultado diferente daquele que foi ostensivamente indicado", visando com isso "disfarçar a operação de compra e venda da Cândia". Neles vislumbra, portanto, elementos que configuram fraude e simulação. Fundamenta essas conclusões nos seguintes aspectos das operações.*

*Foi adquirida por R\$ 153.797.273,49 uma participação de 0,60% no capital da Cândia. No entanto, o patrimônio líquido contábil, antes da integralização era de menos de R\$ 3.000.000,00. Mesmo uma avaliação econômica da empresa, elaborada por auditores independentes (fls. 480/544), aponta um valor de R\$ 155.469.000,00 (fls. 425). A fiscalização (fls. 44) considera inconcebível que se pague um preço quase equivalente ao valor econômico da totalidade do capital social por apenas 0,60% dele, só se justificando tal atitude se a adquirente tivesse a certeza ou a garantia jurídica de que estava adquirindo a totalidade do capital social da Cândia. Ressalva como apoio a essa conclusão o fato de que o laudo, remetido aos novos controladores da Cândia em 21 de agosto de 1998 (fls. 480) serviria de "base para identificação do fundamento econômico do ágio pago pela CRD quando da aquisição de 100% das ações da Cândia" (fls. 484).*

*Aduz que em outro negócios semelhantes, de que também participou recentemente o grupo econômico de que fez parte a CRD, houve prévio acordo entre os figurantes de que o objetivo era a alienação da totalidade do capital social (fls. 45/48). Nesses acordos prévios, a alienante e controladora se obrigava a cindir a empresa*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

*mediante versão apenas do caixa desta, já nele considerados os valores correspondentes à integralização de capital. Como consequência, após a cisão, a adquirente passaria à condição de titular da totalidade do capital social da empresa alienada, nesta permanecendo "todos os ativos e passivos objeto do presente negócio que não a parcela do patrimônio líquido vertido". Junta no Anexo documentos referentes aos negócios citados. Nele conta, por exemplo, o contrato das fls. 02/20, através do qual as partes se obrigam a celebrar negócio indireto similar ao do caso presente. Leva ele o título de "Instrumento Particular de Acordo de Associação com Posterior Cisão e Outra Avencas" (fls. 02). No entanto, os contraentes se autodenominam "vendedores" e "compradora" (fls. 04) e o objeto real do negócio é "a assunção pela COMPRADORA... do controle das atividades varejistas desenvolvidas" pela empresa que viria a ser criada (fls. 04). É ainda acordado que "o título e o preâmbulo do presente Instrumento, bem como os títulos que introduzem as disposições do mesmo têm função meramente referencial, não devendo afetar a interpretação do presente contrato" (fls. 19). Contratos similares contam no mesmo anexo, às fls. 59/78, 128/151, 201/218 e 258/284.*

*Aponta (fls. 50) também como indicio da natureza fraudulenta das operações o fato de que o valor do capital subscrito pela CRD somente foi integralizado após as 16h de 23 de junho de 1998, conforme os comprovantes da fl. 750, o que contraria o laudo de avaliação, elaborado às 8h do mesmo dia e que já consignava saldo em conta bancária correspondente à integralização.*

*A fiscalização, além da prova indiciária de fraude e simulação, baseia-se na legislação e na doutrina societária para proceder à glosa da exclusão (fls. 51). Como mencionado, no momento da cisão, o capital, embora já subscrito, não estava ainda realizado. Nessa situação, no momento da assembléia que aprovou a cisão, mesmo que o capital já estivesse subscrito, ainda não se concretizara um aumento do patrimônio líquido da Cândia, uma vez que no art. 182, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, está estabelecido que as parcelas não integralizadas devem ser deduzidas do capital subscrito. Da mesma forma, com base na doutrina contábil, o ágio só poderia ser contabilizado após seu efetivo recebimento. Portanto a atuada não poderia ter reconhecido o ganho, por variação no percentual da participação que mantinha na Cândia, no valor de R\$ 79.289.941,26. Nesse sentido, acrescenta que, no momento dos depósitos nas contas do Banco Bandeirantes S/A, estas, por força do instrumento de cisão, não eram mais de titularidade da Cândia, mas da atuada e da Ita Mercantil Ltda.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

*Adicionalmente, traz como fundamento o art. 51, da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e o Parecer Normativo CST nº 46, de 17 de agosto de 1987, editado com base naquele artigo, segundo os quais o imposto de renda incide sobre todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação dada a eles ou o ato ou negócio de que decorram, bastando que produza os mesmos efeitos previstos na norma do imposto de renda (fls. 54/57).*

*Desconsiderado o negócio jurídico como cisão e tratado como alienação de participação societária, o ganho de capital nele obtido ficou assim demonstrado (fl. 62):*

	Valor
Valor recebido pela atuada	80.797.272,49
Valor contábil da participação societária da atuada	(1.507.323,55)
Ágio contabilizado, correspondente à participação societária	(1.300.095,45)
Ganho de capital na operação	77.989.853,49

*Sobre essa base de cálculo foram ançados o IRPJ e a CSLL. Tendo em vista seu entendimento de que teria ocorrido fraude e conluio, foram aplicadas multas de 150%, uma pela falta de recolhimento de antecipação (multa isolada), outra pela falta de recolhimento dos tributos devidos em função da declaração de ajuste. Fundamenta a aplicação da multa isolada no § 1º, IV, do art. 44 da Lei nº 9.430 de 24 de dezembro de 1996 e nos arts. 16 e 49 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997 (fls. 61/64).*

### 1.2. Receitas financeiras contabilizadas pelo regime de caixa

*Foi ainda encontrada infração relacionada com o regime de contabilização de receitas financeiras (fls. 36/37), o que ocasionou a postergação para o ano-calendário de 1999 da tributação de R\$ 8.440.781,70. Assim, compensados os tributos apurados neste ano, restaram devidas, em relação ao ano-calendário de 1998, apenas as parcelas de multa e juros de IRPJ e CSLL, cuja apuração está demonstrada no auto de infração (fls. 11 e 17, respectivamente).*

*Da mesma forma, foi lançada, além da multa normal, a multa isolada, por ter ocorrido insuficiência de recolhimento das atecipações no curso do ano-calendário de 1998.*

### 2. Impugnação



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

*Em 2 de fevereiro de 2001 o lançamento foi impugnado (fls. 822/878), sendo trazido os anexos das fls. 888/1.057, inclusive um parecer às fls. 1.011/1.049.*

*Em 5 de fevereiro de 2001, 19 de abril e 18 de setembro, foram juntados dois pareceres, respectivamente às fls. 1.059/1.107, 1.114/1.184 e 1.201/1.237.*

### 2.1 Competência

*Um requerimento, questionando a competência desta DRJ para decidir o litígio, foi apresentado em 5 de março de 2001 (fls. 1.188/1.191).*

*A autuada pretende que o processo seja julgado pela DRJ de São Paulo, que jurisdiciona seu domicílio. Para tanto, invoca os princípios da razoabilidade, da ampla defesa, do contraditório e da eficiência, previsto no art. 3º, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que garante aos administrados direito a serem tratados de forma a facilitar o exercício de seus direitos, de terem vista e obter cópias dos autos e formular alegações e apresentar documentos antes das decisões.*

*Alega ainda que a Portaria do Ministro da Fazenda nº 416, de 21 de novembro de 2000, teria, independentemente no art. 9º, § 3º, do Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, atribuído à DRJ de São Paulo a competência para decidir os processos relacionados com contribuintes sediados no município de São Paulo.*

*Finalmente, invoca o § 5º, do art. 6º, da Portaria da Secretaria da Receita Federal nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, de acordo com o qual os processos decorrentes de lançamentos de ofício efetuados fora da jurisdição da autoridade autuante serão julgados pela DRJ do domicílio do sujeito passivo.*

### 2.2 Tempestividade

*Foi abordada primeiramente a tempestividade da impugnação, uma vez que a data constante do aviso de recebimento do objeto SS12836196 BR (fls.821), correspondente dos autos de infração postados, encontra-se ilegível. No sentido de esclarecer a questão, junta cópia de controle da DAMF de Porto Alegre informando que a documentação foi apresentada ao Correio em 2 de janeiro de 2001 (fl. 904), bem como cópia de tela da página da EBTC na Internet onde se*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

*verifica que o objeto SS 12836196 BR foi entregue no endereço do destinatário em 5 de janeiro de 2001.*

2.3 Exclusões indevidas

*Preliminarmente, a autuada procura afastar a hipótese de ocorrência de fraude ou de simulação (fls. 827/830).*

*Com relação à primeira, aponta dois aspectos que diferenciariam fraude de elisão fiscal. Primeiro, pretende que só há fraude quando se lança mão de "meios ilícitos, de subterfúgios contrários à legislação vigente (tais como a falsificação de documentos, a omissão de informações e de lançamentos contábeis, etc.)", ao contrário do que acontece naquilo que chama de "legítima elisão fiscal", na qual os meios jurídicos utilizados são lícitos, não proibidos pela legislação. O segundo elemento de distinção entre as duas figuras seria que na elisão os atos são realizados antes do fato gerador e na fraude, depois. Disso conclui não se configurar a fraude no caso em tela uma vez que ela "não falsificou documentos ou atas societárias, não deixou de registrar em sua contabilidade cada um dos passos tomados, não suprimiu recursos ou sonegou informações".*

*Para se defender da acusação de simulação, aferra-se ao conceito para ela traçado no Código Civil e ao fato de que, mesmo que ela tivesse ocorrido, a sanção seria de anulabilidade. Dessa forma, mesmo admitida a simulação, exsurgiria a verdadeira operação de compra e venda encoberta pelo aumento capital seguindo de cisão e não seria cabível a multa agravada.*

*Em seguida (fls.- 830/835) passa a descrever os fatos relacionados com a cisão, afirmando inicialmente que "celebrou negócio jurídico visando a transferência da totalidade das ações que possuía da Cândia para a CRD" (fls. 830), e que a forma adotada para tal transferência foi a de um negócio jurídico indireto, composto de aumento de capital seguido de cisão seletiva (fls. 831). Assim, teriam sido utilizados meios lícitos para obtenção de um resultado igualmente lícito (fls. 835). Ressalta que "em nenhum momento as partes envolvidas com a subscrição em aumento de capital deixariam de contabilizar ou tentaram disfarçar qualquer ato ou etapa" (fls. 833), que "não houve qualquer declaração falsa ou inexata ou omissão de informações" (fls. 835) e que a própria fiscalização teria reconhecido seus lançamentos contábeis. Conclui que como consequência das operações realizadas, o aumento de capital com ágio gerou para a autuada um ganho de equivalência patrimonial, que não é tributável. A respeito do preço por*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

*ação, ele teria sido fixado "para terceiro, interessado em aderir ao negócio".*

*Continua a impugnação com um apanhado da doutrina a respeito de elisão fiscal (fls. 835/837), da interpretação econômica do direito tributário (fls. 837/841), do abuso de forma (fls. 842/4), do abuso de direito (fls. 844/847) e do negócio jurídico indireto (fls. 853/856).*

*Argumenta no sentido de que a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001 não é aplicável ao caso em tela (fls. 841/842).*

*Aborda a questão da simulação (fls. 847/848). Afirma que não ocorreram os vícios que a caracterizam, previstos no art. 102, do Código Civil (fls. 848). Também alega que as partes pretendiam efetivamente transferir uma participação societária, não sendo relevante, para configurar simulação os meios que adotaram, sendo suficiente sua licitude (fls. 848). Ainda neste tópico, concorda tacitamente que no momento da cisão, o capital subscrito momentos antes ainda não estava integralizado, mas que o "boletim de subscrição de ações é instrumento hábil e capaz de gerar um direito líquido e certo", que o subscritor já teria autorizado o Banco Bandeirantes S/A a transferir o valor da subscrição para uma conta da Cândia e que, apesar de os depósitos nesta conta só terem ocorrido no final da tarde do dia em cuja manhã foram praticados atos de cisão, "a sociedade (Cândia) poderia, portanto, ter registrado o motante do integralização na conta "Bancos", pois (sic) possuía créditos líquido e certo, pagável em dinheiro, contra o subscritor" (fls. 850).*

*Combate à aplicação do Parecer Normativo CST nº 46, de 17 de agosto de 1987 e do art. 51 da Lei nº 7.450, de 1985 (fls. 856/858). Sobre o primeiro, alega que os atos normativos não obrigam os contribuintes. Diz que o parecer só se aplica a casos de simulação, o que não teria ocorrido no caso em tela. Por último, sem maiores explicações, afirma que ele carece de base legal. Sobre o mencionado artigo da Lei nº 7.450, de 1985, acredita que é inconstitucional, além de se referir apenas a aplicações financeiras.*

*Alega, pelos motivos apontados no caso do IRPJ, que a equivalência patrimonial também não compõe a base de cálculos CSLL (fls. 858/860).*

*Finalmente colaciona uma série de decisões do Conselho de Contribuintes favoráveis às teses de elisão fiscal (fls. 860/865).*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

O parecer das fls. 1.011/1.049, trazido em anexo à impugnação, e o das fls. 1.057/1.107, apresentado dentro do prazo legal, ao analisarem o caso concreto concluem em linhas gerais que os atos de subscrição de capital com ágio e de cisão seletiva são verdadeiros, não podendo ser desconsiderados pelo fisco. Que mesmo que se considere ocorrida a simulação, deveria o fisco demandar judicialmente a anulação dos atos praticados. Sobre a multa, uma vez que incorrida simulação, não pode ser graduada em 150%, sendo também indevida a dupla imposição.

É de se ressaltar que em nenhum dos dois pareceres há menção ao fato de que o pagamento do preço das ações subscritas com ágio só se deu após a cisão. Essa informação não consta na descrição da operação submetida aos pareceristas.

A decisão de primeiro grau manteve a autuação integralmente e seus fundamentos podem são explicitados na ementa do julgado, que consta às fls. 1239/1240:

**EXCLUSÃO DE RESULTADO DE EQUIVALENCIA PATRIMONIAL INEXISTENTE** – Enquanto não integralizado, o aumento de capital subscrito com ágio não causa aumento no patrimônio líquido da investida, nem resultado positivo de equivalência patrimonial na investidora.

**SIMULAÇÃO** – Os atos simulados, viciados por declarações falsas quer de elementos objetivos, quer de elementos subjetivos, são ineficazes perante o fisco.

**MULTA AGRAVADA** – Tendo ocorrido simulação tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da administração tributária do fato gerador ou de aspectos deste é exigível a multa de 150%.

**CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTO** – Além da multa de ofício calculada sobre os tributos não pagos no vencimento, que é aplicável em relação a qualquer tributo independentemente de sua sistemática de apuração, os contribuintes que deixarem de recolher, no curso do ano calendário o IRPJ e CSL, devidos a título de antecipação sujeitam-se também a multa de ofício isolada calculada sobre os valores de antecipação não recolhidos; a multa isolada também é de 150% nos casos de evidente intuito de fraude.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

#### 2.4 Multa

*Segundo a atuada, mesmo que se julgasse procedente o lançamento dos tributos, a multa de ofício só pode ser exigida uma vez (fls. 866/869). Afirma estar claro no § 1º do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, que a multa isolada "somente pode ser exigida, em princípio, quando não existe valor de principal a ser exigido" e que a multa deve incidir "uma só vez sobre duas frações distintas da mesma base: uma primeira fração constituída pelo imposto estimado e uma segunda fração correspondente ao imposto real, após a compensação do imposto estimado". Além disso, por só ter ocorrido uma suposta irregularidade, que foi a falta de recolhimento do tributo, seria descabida a duplicidade de lançamentos. Aduz ainda que "a dupla exigência de multa viola, frontalmente, o princípio da não exigência de tributo com efeito de confisco". Diz que multa é tributo, pois de acordo com o art. 113, do CTN, a obrigação principal, que dá origem ao crédito tributário, tem por objeto o pagamento de multa ou penalidade pecuniária.*

*Reclama também do agravamento por entender que não restou comprovado o evidente intuito de fraude e que se trataria de confisco.*

#### 2.5 Selic

*Impugna também a exigência de juros com base na Selic, por não ter sido criada com esta finalidade (fls. 873).*

### 3. Receitas financeiras contabilizadas pelo regime de caixa

*A atuada concorda com a multa devida pela falta de apuração dos tributos na declaração de ajuste e com os juros exigidos (fls. 825/827). Informa já ter efetuado o recolhimento desses valores através dos Darf das fls. 963/966, datados de 31 de janeiro de 2001, tendo aproveitado a redução à metade da multas, tendo em vista que o pagamento deu antes de trinta dias contados da autuação.*

*Todavia, contesta a aplicação da multa isolada, pelos motivos já mencionados no item 2.3 deste relatório.*

#### 4. Pareceres



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

*SELIC – A incidência de juros calculados com base na taxa Selic está prevista em lei, que os órgãos administrativos não podem se furtrar a aplicar.*

*COMPETÊNCIA – Sendo o contencioso administrativo fiscal de ordem pública, as normas que alterem a competência para julgamento alcançam os processos ainda decididos.*

*Lançamento Procedente."*

A irresignação do sujeito passivo veio com a petição de fls. 1290/1366, cuja síntese veio em sua conclusão e pedido, nos seguintes termos:

*"9.1. – Ao longo de todo o Recurso Voluntário, a Recorrente demonstrou os argumentos de fato e de direito que determinam, de forma inequívoca, a reforma integral da Decisão de Primeira Instância. Administrativa, de modo a cancelar integralmente a exação em discussão, inclusive com relação às penalidades impostas.*

*9.2 – O Recurso Voluntário em apreço é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previsto na legislação federal aplicável aos Processos Administrativos Fiscais.*

*9.3 – Como preliminar, foi demonstrado que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre/RS não tinha competência para julgar a Impugnação apresentada pela Recorrente. As normas específicas do Ministério da Fazenda e da Secretaria da Receita Federal estabelecem, de forma clara, que os julgamentos relativos a IRPJ e CSL referentes a contribuintes jurisdicionados em São Paulo devem ser julgados pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo/SP. Assim, por ter sido exarada por órgão incompetente, é nula a Decisão de Primeira Instância, não podendo produzir quaisquer efeitos contra a Recorrente.*

*9.4 – Ademais, ainda como preliminar, a Recorrente ressaltou que, ad argumentandum, caso este E. Conselho de Contribuintes entenda que houve simulação no caso em análise, o Auto de Infração seria nulo, uma vez que teria o mesmo sido lavrado contra sujeito passivo errado. Com efeito, se simulação tivesse ocorrido (o que se admite apenas a título argumentativo), toda a estrutura jurídica utilizada pelas partes deveria ser desconsiderada, voltando-se ao status quo anterior, restando apenas a venda direta realizada pelas pessoas físicas indicadas no item 4.4 para a CRD, e não a venda realizada pela Recorrente como pretendeu o D. Julgador. Nesse caso, por haver erro na identificação do sujeito*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

*passivo, o Auto de Infração seria nulo, não podendo produzir quaisquer efeitos contra a Recorrente.*

*9.5 – Também como preliminar, foi demonstrado que a Decisão de Primeira Instância é nula, pois inovou a matéria em discussão nos autos, justificando a manutenção do Auto de Infração com base em fato que havia sido desconsiderado pela D. Autoridade Lançadora, qual seja, a incompatibilidade dos horários de subscrição e integralização do auto de capital do Cândia, e da cisão seletiva.*

*9.6 – No mérito, a D. Autoridade Julgada entendeu ter ocorrida simulação na operação de subscrição e integralização de aumento de capital seguida de cisão em função de dois aspectos: ( i ) o momento em que teria sido pago o preço de subscrição: ( ii ) a real vontade das partes contratantes. A Recorrente demonstrou, de forma clara e precisa, que nenhum dos argumentos da D. Autoridade Julgadora merecem prosperar, tendo em vista que não houve simulação no caso em tela.*

*9.7 – Em relação ao momento em que o preço de subscrição do aumento de capital do Cândia teria sido pago, foi demonstrado que, no plano jurídico e contábil, o Cândia já tinha o direito/dever de registrar os valores de subscrição em seu ativo no momento da efetiva subscrição, alterando seu patrimônio líquido.*

*9.8 – No plano jurídico, o boletim de subscrição de ações é título executivo extrajudicial que materializa um direito líquido e certo da sociedade, o qual pode ser executado diretamente contra o sócio subscritor. Por essa razão, o Cândia já poderia, no momento da subscrição do aumento de capital, reconhecer o direito líquido e certo aos recursos financeiros da subscrição em seu ativo, aumentando seu patrimônio líquido.*

*9.9 – Ainda em termos jurídicos, o artigo 182 da Lei das Sociedades Anônimas não pode ser aplicado no caso, tendo em vista que, no momento da subscrição e integralização do aumento de capital do Cândia não havia um “capital a ser realizado”, mas sim um capital efetivamente realizado. Ademais, se o referido artigo 182 fosse aplicável, é evidente que sua aplicação seria restrita à parcela da subscrição destinada ao capital social, não podendo ser aplicado à parcela do preço pago a título de ágio, uma vez que a legislação comercial expressamente restringe sua aplicação à parcela destinada à formação do capital social.*

*9.10 – No plano contábil, o boletim de subscrição e integralização imediata do aumento de capital é um compromisso firme assumido por terceiros (CRD) em favor do Cândia. No caso em questão, certo é que a*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

*assinatura do boletim de subscrição foi acompanhada pela ordem de pagamentos dada pela CRD ao Banco Bandeirantes em favor do Cândia. Além disso, deve-se ter claro que todos esses compromissos efetivamente se materializaram com a efetiva compensação financeira ocorrida no mesmo dia. Por essa razão, de acordo com o princípio contábil da realização, no momento da subscrição e integralização do aumento de capital, o Cândia já tinha o direito/dever de reconhecer o direito líquido e certo aos recursos financeiros da subscrição em seu ativo.*

*9.11 – Assim, jurídica e contabilmente, restou plenamente demonstrado que não houve simulação em relação ao momento do pagamento do preço de subscrição, não tendo ocorrido qualquer declaração falsa pelas partes envolvidas. O aumento do patrimônio líquido do Cândia e o reconhecimento, na contabilidade da Recorrente, do incremento do patrimônio líquido daquela sociedade em razão da aplicação do método de equivalência patrimonial foram reflexo inexoráveis e inquestionavelmente corretos.*

*9.12 – O segundo aspecto ressaltado pela D. Autoridade Julgadora refere-se à real intenção das partes. A real intenção das partes era a de celebrar o negócio jurídico de subscrição e integralização de aumento de capital com ágio, seguido da cisão da sociedade, como o objetivo real e legítimo, não vedado em lei, de transferir as ações do Cândia para a CRD. Assim, duas operações legítimas e verdadeira foram realizadas, quais sejam, subscrição e integralização de aumento de capital com ágio e a cisão.*

*9.13 – Quando da realização da subscrição e integralização do aumento de capital do Cândia as partes efetivamente desejavam realizar esse ato. CRD e MIB, por sua vez, tinham o real interesse de ser acionistas do Cândia. O que a CRD e a MIB não queriam era ser acionistas diretos em conjunto com os antigos acionistas, por isso a cisão.*

*9.14 – As partes realmente desejavam realizar a cisão. A cisão se prestou justamente para separar os interesses de cada parte na sociedade Cândia. Ao final da cisão, CRD e MIB restaram como únicos acionistas diretos do Cândia.*

*9.15 – Assim, da mesma forma que com relação ao momento do pagamento do preço, a Recorrente demonstra, à sociedade, que não houve simulação com relação à real intenção das partes, não tendo ocorrido simulação nos atos e contratos celebrados entre as partes envolvidas.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

**9.16 – A razão para a inexistência de quaisquer provas de simulação, seja direta ou indireta, é simples: não houve simulação no caso em análise! Os fatos declarados e a vontade exteriorizada pelas partes estavam integralmente em consonância com os fatos efetivamente ocorridos e a com vontade interna desejada pelas partes.**

**9.17 – O artigo 51 da Lei 7.450/85 e o PN 46/87 não são aplicáveis ao caso em análise e não podem servir de base legal para a autuação em tela; uma vez que os mesmos são ilegais e inconstitucionais. Ainda que assim não sejam considerados, a aplicação dos mesmos é restrita aos casos de simulação (que não ocorreu no caso em tela) e aos casos relativos ao mercado financeiro (o que também não é o caso do presente Processo Administrativo).**

**9.18 – Ademais, apenas para argumentar, se fosse admitido que algum fato gerador tivesse ocorrido, o mesmo teria ocorrido em junho de 1998 e não em dezembro de 1998, como pretendeu a D. Autoridade Julgadora. Nos termos dos artigos 142 e 144 do CTN, o lançamento deve reportar-se à data de ocorrência do fato gerador, para que o mesmo seja válido. No caso em tela, como visto, a Recorrente apurava seus resultados de acordo com o Lucro Real Mensal, tendo a D. Autoridade Julgadora modificado, sem autorização legal, a data de ocorrência do fato gerador. Poe essa razão é nulo o lançamento de ofício em discussão. Do mesmo modo, são nulas as penalidades impostas, as quais, juntamente com o principal, devem ser anuladas.**

**9.19 – Todos os argumentos expostos acima são também aplicável à CSL, tendo em vista a não ocorrência de qualquer ato que pudesse ser classificado como simulação. Assim, restou totalmente comprovada a improcedência da exigência da CSL com base no argumento de que teria ocorrido uma compra e venda simulada.**

**9.20 – Em relação especificamente à CSL, a Lei 7.689/88, alterada pela Lei 8.034/90, estabelece regras expressa determinado a não tributação do ganho de equivalência patrimonial registrado na contabilidade da Recorrente após o aumento de capital do Cândia subscrito e integralizado pela CRD. Assim, da mesma forma que com relação ao IRPJ, a CSL não é devida no caso em análise por força de expressa determinação legal.**

**9.21 – A jurisprudência é uníssona em reconhecer a validade e a legalidade da adoção de estruturas lícitas e com razões econômicas verdadeiras para a celebração de negócios jurídicos entre partes não relacionadas, como no caso em análise.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

9.22 – A cobrança da multa no caso em análise deve ser cancelada pois, tendo sido demonstrada a total improcedência da exigência dos valores de principal do IRPJ e da CSL, a cobrança da multa, como acessório, também se mostra totalmente improcedente.

9.23 – Tendo em vista que a D. Fiscalização não logrou êxito em demonstrar a ocorrência de fraude, a exigência da multa agravada para 150% é totalmente descabida, sendo ilegal. Quando muito, ad argumentandum, o que poderia ser discutível é a aplicação da multa de 75% por divergência de interpretação legal ou simulação, o que, como visto, também não teria fundamento legal, uma vez que simulação não ocorreu.

9.24 – Se, ad argumentandum, fosse admitida a exigência de multa no caso em análise, a mesma não poderia ser exigida duas vezes (multa punitiva e multa isolada). Tendo em vista que a inteligência do artigo 44 da Lei 9.430/96 não permite sua dupla exigência. A jurisprudência administrativa reconhece a impossibilidade de aplicação em duplicidade das multas isoladas e punitiva. É ilegal a cobrança de juros SELIC sobre quaisquer valores em discussão, ainda mais como relação à taxa de juros SELIC aplicada sobre a multa isolada, o que não pode ser admitido.

9.25 – Por todo o exposto, a Recorrente tem como demonstrada a total improcedência do Auto de Infração objeto do presente Processo Administrativo, bem como da Decisão de Primeira Instância Administrativa que manteve integralmente a exação em tela, inclusive com relação às penalidades.

9.26 – Assim, a Recorrente requer o deferimento integral do presente Recurso Voluntário, com a conseqüente reforma da Decisão recorrida, de forma a cancelar o crédito tributário em discussão, inclusive multa e juros, referente ao IRPJ e à CSL, devendo este Processo Administrativo ser arquivado por medida de inteira JUSTIÇA.\*

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

VOTO VENCIDO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA - Relator

O recurso é tempestivo e, considerado o arrolamento de bens, dele tomo conhecimento.

Conforme consignado em relatório a acusação fiscal refere-se à redução indevida na base de cálculos da Contribuição Social relativa a valores computados no lucro líquido do exercício e não sujeitos à exclusão, relativos a ajustes por aumento no valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, quando em realidade, refere-se a ganho de capital na alienação de participação societária.

Considerando a fiscalização que houve simulação, foi aplicada a multa agravada de 150%. Concomitantemente com essa multa, aplicou-se também uma multa isolada, igualmente agravada, tendo em vista que na data da ocorrência da exclusão indevida, houve insuficiência da antecipação.

Trata-se de uma planejamento tributário, como mencionado pela recorrente, no sentido de transferir as ações da empresa Cândia Mercantil Norte Sul Ltda., pertencentes às pessoas físicas Dimitrios Markakis, Mihail Georgios Markakis, Nikolas Georgios Markakis e Stylianos Georgios Markakis, para a Cia. Real de Distribuição (CRD), como a realização de negócios com o menor ônus tributário.

A forma escolhida pelos acionistas do Cândia, os membros da família Markakis, foi à integralização do capital da recorrente com suas ações, ficando a recorrente e a Ita Mercantil Ltda. (igualmente atuada pelos mesmos fatos) acionistas do Cândia.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

Posteriormente, o Cândia efetuou um aumento do capital, este subscrito pela CRD, com expressa renúncia ao direito de preferência pelos acionistas originais sendo parte destinada à conta CAPITAL e substancial parcela à conta de ÁGIO havendo também, subscrição de uma ação pela empresa Modelo Investimentos (Brasil) S.A.

Nesta oportunidade, a recorrente, acionista controladora e detentora de investimento relevante, reconheceu em sua contabilidade um ganho de equivalência patrimonial, que seria posteriormente excluídos do lucro líquido.

Na seqüência das operações, visando a mencionada transferência das quotas da família Markakis para a CRD, foi feita a cisão parcial e seletiva da Cândia, recebendo os acionistas parcela proporcional à sua participação no capital social.

Sem adentrar em detalhes de cada uma dessas transações, essa é a síntese da seqüência de atos, com objetivo de transferir as quotas da empresa Cândia, da família Markakis para a CRD, como consignado em relatório.

O julgamento da lide em primeira instância foi efetuado pela 5ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, quando o domicílio do sujeito passivo é São Paulo/SP, motivo da arguição de incompetência dos julgadores, como preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Nesse aspecto não assiste razão ao sujeito passivo. A fiscalização foi iniciada com autorização dada pelo Coordenador Geral de Fiscalização, através do competente MPF, designando auditores da DRF em Porto Alegre/RS, local da lavratura dos autos de infração.

Assim, prorrogou-se a competência para a unidade local de julgamento, não havendo, portanto, incompetência dos julgadores. A decisão de primeiro grau



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91

Acórdão nº : 103-21.227

analisou com detalhes a questão da competência, sendo incensurável seu posicionamento.

Desta forma, rejeita-se essa preliminar de incompetência dos julgadores.

Outro ponto combatido, relativo à nulidade da decisão recorrida, tem pertinência com a inovação da matéria. Também neste aspecto não procedem os argumentos da recorrente. Quando a decisão ressalva os horários da subscrição, não se baseou somente nesta particularidade para sustentar o lançamento. Foi feita uma análise completa das transações e a conclusão da ocorrência da simulação foi baseada em três ocasiões distintas, como sintetizado no item 3.1.2.6 da decisão combatida.

Assim, esta preliminar também deve ser rejeitada, visto que não houve inovação nos fundamentos do lançamento.

No que se refere ao momento da ocorrência do fato gerador, argui a recorrente que o lançamento seria nulo por definir a data de ocorrência do fato gerador em momentos diferentes daquele efetivamente ocorrido.

Nesse ponto, alega que realizou os recolhimentos dos tributos devidos com de acordo com o lucro real mensal, tributando-os de modo definitivo. Entretanto, mais adiante alega que sua opção foi pelo regime de apuração trimestral e que o fato gerador do suposto ganho de capital teria ocorrido em 30/06/98, ou seja, no final do período de apuração correspondente à data do evento tributável.

Sendo assim, o deslocamento do fato gerador para 31/12/98 caracterizaria afronta à legislação, visto que os artigos 142 e 144 do CTN determinam que o lançamento deve reportar-se à data de ocorrência do fato gerador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

Teoricamente assiste razão à recorrente. Se o lançamento tivesse contemplado fato gerador distinto do efetivamente ocorrido, haveria impropriedade do lançamento o que determinaria sua nulidade.

Entretanto, os fatos não são aqueles postos na defesa. Conforme se pode constatar pela declaração de rendimentos, anexada às fls. 401/435, pode-se facilmente constatar que a apuração foi anual (fls. 401 e 404).

Assim improcedentes os argumentos do sujeito passivo no sentido de tornar nulos os autos de infração do IRPJ e da CSL.

Ainda, para fulminar os lançamentos, alega a recorrente erro na identificação do sujeito passivo.

Conforme visto acima, na síntese dos fatos, a real intenção das partes foi a transferência das ações do Cândia, pertencentes aos membros da família Markakis, para a Cia. Real de Distribuição – CRD, o que foi efetivamente concluído com a série de transações efetuadas, iniciada com transferência das mencionadas ações para integralização de capital da recorrente e da Ita Mercantil Ltda.

— — — Na sequência das operações levadas a efeito, visando a alienação das ações pertencentes aos membros da família Markakis, o fisco elegeu a exclusão do “ajuste por aumento no valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido” sob o argumento de tratar-se de ganho de capital na alienação de participação societária.

A se desconsiderar todas as operações, sob o argumento de serem simuladas, voltamos ao estágio inicial, que efetivamente foi à venda das ações pelos membros da família Markakis para a CRD, sendo os acionistas do Cândia aqueles que realmente detiveram o ganho de capital. A eleição do fisco de ser a recorrente e a Ita Mercantil Ltda. as beneficiárias do ganho de capital torna-se inconsistente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

Disseram os autuantes às fls. 43 dos autos, quando da análise dos fatos, que: - "As operações de subscrição e integralização de capital, bem como a posterior cisão parcial e seletiva da empresa CÂNDIA NÃO SÃO VERDADEIRAS, NÃO EXPRESSAM O EXATO NEGÓCIO QUE AS PARTES QUERIAM REALIZAR. A DECLARAÇÃO DE VONTEDE É ENGANOSA e tem por OBJETO PRODUZIR UM RESULTADO DIFERENTE DAQUELE QUE FOI OSTENSIVAMENTE INDICADO, buscando, fundamentalmente, o prejuízo de terceiros, o fisco."

Se a própria fiscalização afirma que as operações não são verdadeiras, tem-se como consequência que os sujeitos passivos que deveriam ser eleitos seriam os membros da família Markakis e não a recorrente. Essa foi apenas uma intermediária nas operações.

Partindo da premissa do fisco, de que os atos realizados na consecução do negócio são simulados (não verdadeiros) não poderia haver eleição de qualquer sujeito passivo, mais daqueles que efetivamente foram os beneficiados, ou seja, os membros da família Markakis.

Os atos simulados, em tese, têm como objetivo esconder o verdadeiro negócio praticado, que, em última análise, seria a transferência das ações do Cândia pertencentes aos Markakis.

Sustentando a fiscalização e a decisão recorrida de que houve simulação e que, repetindo, os atos praticados não são verdadeiros, jamais se poderia tributar um ato simulado, porque se simulado o ato, ele não existe e, portanto, não pode ser fato gerador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

Desta forma, o efetivo ato, caso se considere procedente os argumentos do fisco de serem simulados, seria a venda das ações do Cândia, pelos Markakis, então os verdadeiros detentores do ganho de capital.

Desta forma, acolho a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, o que se estende para a multa isolada pela insuficiência de antecipações.

Ainda, em relação a essa multa, a mesma foi aplicada concomitante com a multa de ofício pela irregularidade imputada, o que por si só já indicaria o cancelamento da mesma, na esteira da jurisprudência deste colegiado.

Pelo exposto, voto por acolher a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, para prover o recurso voluntário.

Sala das Sessões – DF, em 13 de maio de 2003

  
MÁRCIO MACHADO CALDEIRA.



Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER.

Designado para redigir o voto vencedor, adoto o relatório da lavra do ilustre Conselheiro Relator, por sorteio, Dr. Márcio Machado Caldeira, ao qual nada tenho a acrescentar. Faço-o somente agora em virtude do grande volume de trabalho afeto à presidência desta Terceira Câmara.

Desde logo, delimita-se o âmbito deste voto vencedor, na medida em que o voto vencido, proferido pelo Conselheiro Relator por sorteio, foi prestigiado, à unanimidade de votos dos membros do colegiado, na parte em que propôs acolhida do recurso voluntário para excluir a exigência da multa de lançamento *ex officio* isolada de 150% por falta de recolhimento por estimativas (antecipações), bem como na parte em que rejeitou as demais preliminares suscitadas pela contribuinte. A exigência tributária relativa às demais questões litigiosas restou mantida pelo voto de qualidade, inclusa a multa de lançamento *ex officio* qualificada de 150%.

Na parte em que a decisão foi adotada pelo voto de qualidade, foram vencidos, os Conselheiros Márcio Machado Caldeira (Relator), Alexandre Barbosa Jaguaribe, Julio Cezar da Fonseca Furtado e Victor Luís de Salles Freire, que acolheram a *preliminar de erro de identificação do sujeito passivo* e, em consequência, exoneravam a exigência fiscal integralmente.

Dessarte, prevalecem as razões de decidir do voto vencido quanto às demais questões preliminares rejeitadas e à exoneração da exigência da multa de lançamento *ex officio* isolada, cujos fundamentos do voto vencido, nesta parte, adoto como se aqui transcritos estivessem.

Em função da análise dos elementos de provas existentes nos autos e debates havidos em plenário passo a enunciar as razões de decidir dos ilustres pares que adotaram o voto vencedor.

Inicialmente, anoto que os argumentos de defesa despendidos pela autuada sob o pálio de *preliminar de erro na identificação do sujeito passivo*, agasalhada pelos ilustres pares vencidos, segundo penso, confunde-se e entranha-se com o mérito na medida em que, para se concluir pelo seu acolhimento ou não, seria necessário, primeiro, a análise das razões de mérito, tal como ocorreu no voto vencido, no sentido de verificar se as operações encetadas pela contribuinte caracterizaram ou não simulação; em que fase dessas operações teria ocorrido o ilícito fiscal; se ocorreu ou não o fato gerador do imposto de renda consubstanciado no **ganho de capital na alienação das ações da Cândia** e, caso positivo, se o ganho de capital deveria ser tributado nas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

pessoas físicas dos sócios da Cândia ou nas pessoas jurídicas autuadas, ora recorrentes, a Ita Itaberaba (neste processo) e a Ita Mercantil (em outro processo, o de nº 11080.010888/00-08), após o que se poderia concluir pela ocorrência ou não do alegado "erro de identificação do sujeito passivo".

A decisão ora adotada pelo Colegiado já evidencia, de plano, o entendimento de que a contribuinte se valeu de simulação, em face do designado "planejamento tributário", que resultou em prejuízo ao fisco, consistente na exclusão dos tributos incidentes sobre o "ganho de capital", ora litigado, confirmando, assim, a correção do procedimento fiscal.

Com efeito, a argüição da preliminar de "erro na identificação do sujeito passivo" encerra em si uma contradição em face dos argumentos de defesa pela licitude, sob o aspecto fiscal, da transferência do controle acionário da Cândia, na medida em que, se não aceita essa tese de defesa (a alegada licitude do "planejamento tributário"), alternativamente, a contribuinte propugna que o ônus tributário deveria recair sobre as pessoas físicas dos sócios, pleito que traz implícito em si, mesmo a contragosto, o reconhecimento da ocorrência de simulação na referida negociação, objeto da acusação fiscal, cuja responsabilidade pelo correspondente crédito tributário procura-se transferir às pessoas físicas dos sócios.

Discordo dessa tese de defesa sustentada pela atuada bem como da conclusão adotada pelo voto vencido que terminou por encampar a tese de defesa de "erro na identificação do sujeito passivo", cuja decisão, portanto, também implica no reconhecimento, pelos ilustres pares vencidos, da acusação fiscal de ocorrência de simulação, portanto, diferindo do voto vencedor apenas quanto às pessoas sobre as quais deveria recair a tributação.

A análise, passo a passo, da negociação efetuada pelas partes nela envolvidas caracteriza a ocorrência de simulação, como passo a fundamentar.

Ao par do brilhante trabalho de auditoria fiscal, especialmente a caracterização das repercussões fiscais afloradas em virtude do *planejamento tributário* encetado pela atuada, consistente na mestria com que se houve o fisco na identificação dos fatos e sua subsunção às normas legais aplicáveis, cumpre prestigiar a decisão recorrida destacando-se os seus fundamentos, a propósito da questão atinente à ocorrência de simulação, fundamentos esses evocados com espeque na melhor doutrina possível de aplicar à espécie dos autos, fl. 1.256 a 1.265, *in verbis*:

"[...]

Por fim, cabe um comentário a respeito da tese da atuada de que teria havido elisão. Segundo a doutrina, a elisão ocorre quando, por meios lícitos anteriores ao fato gerador, se impede a ocorrência deste. Ocorre que, mesmo sem entrar no mérito da licitude dos atos praticados visando a elisão fiscal, é possível afirmar que eles não impediram a ocorrência do fato gerador. Ou, melhor dizendo, não produziram a pretendida redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Isso porque a participação acionária da atuada na Cândia extinguiu-se às 12 h do dia 23 junho de 1998, antes



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

portanto do pagamento do preço das emitidas. Em vista disso, a tentativa de elisão foi inócua, uma vez que a atuada não tinha fundamento legal algum que lhe permitisse contabilizar o resultado positivo de equivalência patrimonial cuja exclusão do lucro real foi glosada por meio de auto de infração.

### 3.1.2. Simulação

No item anterior restou demonstrado que os atos jurídicos praticados não tiveram o condão de propiciar os efeitos que a atuada pretendia que tivessem. Essa demonstração, por si só, já seria suficiente para se julgar pela plena procedência do auto de infração. Todavia, é de bom alvitre ir além daquela argumentação, com a finalidade de enfrentar outros argumentos trazidos pela atuada, relativos, agora, não aos efeitos porventura produzidos, mas à validade dos atos praticados.

Também afirma ela (fls. 847): 'o limite da validade da adoção de estruturas menos onerosas fiscalmente pelos contribuintes esbarra, única e exclusivamente, no conceito de simulação...' Com toda a vênia e em que pese todo o esforço despendido para chegar a tal conclusão, é possível nela introduzir alguns aperfeiçoamentos, para torná-la mais exata. Com esta finalidade, a expressão 'única e exclusivamente' deve ser eliminada, pois, tendo em vista que a simulação é apenas uma das causas de invalidação (o que tem repercussões com relação à eficácia), melhor seria dizer que: juridicamente, é impossível obter-se tributação menos onerosa mediante a prática de atos inválidos ou ineficazes; por outro lado, se os atos praticados forem válidos e eficazes, surtirão os efeitos pretendidos. Fixadas as necessárias precisões conceituais, é possível prosseguir.

#### 3.1.2.1. Teoria geral do direito não é 'interpretação econômica'

Como visto, a questão desborda do direito tributário, pois, para verificar os efeitos tributários dos atos jurídicos, deve-se lançar mão da teoria dos fatos jurídicos, que se insere na teoria geral do direito. Assim, é à luz dela que devemos verificar a validade e a eficácia dos atos praticados, em especial no que tange à simulação. Dessa forma, para afastar a clássica alegação de que se estaria usando indevidamente a interpretação econômica em direito tributário, deve-se frisar que a abordagem a seguir não enveredará por esta senda, mas sim pelo caminho adequado e seguro da teoria dos atos jurídicos, que fornece os instrumentos necessários à análise pretendida. Tal recurso à teoria geral do direito é ensinado num diálogo entre os ilustres tributaristas Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho (*Interpretação no direito tributário*, São Paulo: Saraiva/Educ, 1ª ed. 1975, p. 193-194). Nele fica patente que é possível chegar às mesmas conclusões de uma interpretação econômica sem, contudo, dela lançar mão, mas fazendo uso de institutos da teoria geral do direito (grifos meus):

*Prof. Paulo de Barros Carvalho – Achemos que essa interpretação econômica, colocada nos moldes que o Prof. Geraldo Ataliba acaba de dizer, seria mais uma imposição de um princípio de justiça e não uma decorrência da própria ordenação jurídica. Temos a impressão que, quando a ordenação jurídica autoriza esse tipo de interpretação, é uma interpretação jurídica. Quando não consagrada pela ordem jurídica, a interpretação econômica é uma tentativa de posituação de princípios de justiça informados no campo da filosofia do direito, sobre a justiça ou não da norma, ou a justiça ou não do abuso da forma jurídica.*

*Havendo uma lei, na ordenação jurídica, que autorize esse tipo de interpretação, muito bem; é interpretação jurídica e é admissível. Não*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

*havendo, supomos que não cabe, ao menos na fase jurídica, essa ponderação.*

*Prof. Geraldo Ataliba – Prof. Paulo, vamos para o direito comum, para o direito privado. A lei proíbe que o tutor compre bens do tutelado ou que o curador compre bens do curatelado. Como é um caso muito evidente, a lei já dispõe sobre a nulidade desse ato. Mas há a possibilidade de um artifício, consistente em o curatelado vender para um terceiro e o curador comprar desse terceiro, de maneira que não se estabelece relação jurídica entre o curatelado e o curador; assim, usando-se de um meio lícito, obtém-se uma finalidade ilícita. Trata-se de princípio geral de direito. Está legislado especificamente para essa situação de direito privado, mas é, em verdade, princípio geral de direito, e, como tal, aplicável a toda e qualquer hipótese.*

*Agora, perguntamos: se o lesado for o Estado, por que o Estado não pode recorrer a esse princípio geral de direito para exatamente, evitar aquele abuso de forma, ou seja, o uso de um meio lícito para obter uma finalidade ilícita? Por que o Estado não pode defender-se, ou defender o interesse público, aqui, primário e secundário (primário, quando prestigia a ordem jurídica secundário, quando favorece os cofres públicos), recorrendo a um princípio geral de direito, nessa hipótese? Pode. Isso se chama interpretação econômica. Preferia que não dessem esse nome.*

*Prof. Paulo de Barros Carvalho – O princípio está inserido no sistema. O sistema autoriza.*

*Prof. Geraldo Ataliba – Então não é interpretação econômica. O erro é chamá-la de interpretação econômica. A designação 'interpretação econômica' é infeliz, mas o que se quer com isto designar é correto.*

Ora, isso é de extrema relevância: a análise de determinados atos e fatos à luz da aplicação de princípios gerais de direito pode eventualmente levar a conclusões análogas àquelas a que se chega pela interpretação econômica; mas não é por isso que se vai negar a aplicação dos institutos da teoria geral do direito, sob pena de, aí sim, contrariar-se o direito.

Em suma, conforme Ataliba, antijurídico não é fazer 'interpretação econômica' em direito tributário. Antijurídico, sim, é dizer que uma determinada interpretação é 'econômica', buscando com isso tentar afastar conclusões tiradas a partir da teoria geral do direito!

### 3.1.2.2. Negócio jurídico indireto nada é mais do que um conjunto de atos jurídicos

O ponto central da argumentação da atuada para afastar a cominação de simulação é que teria ocorrido um negócio jurídico indireto. Isso posto, uma vez que segundo ela o negócio jurídico não se confunde com simulação, não seria possível falar-se em simulação.

Não pretendo discutir ter ocorrido negócio jurídico indireto, até porque a existência dele, ou não, não é decisiva para caracterizar nem para descaracterizar a simulação. Explico: o negócio jurídico indireto em geral é uma estrutura composta por negócios jurídicos. Para que o que negócio jurídico indireto seja válido e produza os



Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

efeitos almejados, cada um dos atos jurídicos que o compuseram devem igualmente ser válidos. Inválido um dos componentes, ruí a estrutura. Ruída a estrutura, descaracteriza-se o negócio jurídico indireto, podendo então os atos praticados, como veremos, assumir feição e resultar em efeitos completamente diversos daqueles buscados com a estruturação.

Estabelecidos esses pontos, passo, agora, a verificar se no caso tela ocorreu simulação. Para tanto, é necessário buscar na teoria geral do direito: a) o conceito de simulação; b) os elementos que a tornam causa de invalidade dos atos jurídicos; c) os efeitos que sua prática acarreta e d) os meios usuais de prova da simulação.

### 3.1.2.3. Conceito de simulação

No direito brasileiro, o conceito de simulação encontra-se positivado. Apesar de constar do Código Civil faz parte, como visto, da teoria geral do direito:

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

*I - quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem 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.*

Além do texto legal, é importante ter em vista a posição da doutrina a respeito do significado e do alcance do que nele está contido. Pontes de Miranda assim comenta este artigo, com sua habitual visão sistemática (*Tratado de Direito Privado*, 1ª ed. atualizada, Campinas: Bookseller, 2000, tomo IV, p. 442):

*Em toda simulação há a divergência entre a exteriorização e a volição, quer seja quanto ao objeto, ou, melhor, quanto à matéria, de re ad rem (B vende manuscritos, dizendo vender pastas), ou quanto à pessoa, de personam ad personam (A doa a C, dizendo doar a B), ou quanto à categoria jurídica, de contractu ad contractum (A doa dizendo vender), ou quanto às modalidades, de modo ad modum (contrata sob condição de não casar, dizendo que o faz sob condição de morar em certo país), ou quanto ao tempo, de tempore ad tempus (contratou por cinco anos a casa, dizendo ser por três anos), ou quanto à quantidade, de quantitate ad quantitatem (A vende seis caixas e o contrato fala de três), ou quanto a fato, de facto ad factum (A declara que pagou, e não pagou, ou vice-versa), ou quanto ao lugar, de loco ad locum (A assina como se fora concluído no Brasil o contrato que concluíra no Uruguai; cf. Alvaro Valasco, Decisionum Consultationum, II, 369).*

A seguir (p. 443, grifo no original):

*A simulação supõe que se finja: há ato jurídico, que se quis, sob o ato jurídico que aparece; ou não há nenhum ato jurídico, posto que haja a aparência de algum. A cavilação pode estar à base do dolo, da fraude*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

*à lei, da simulação e da fraude contra credores. Daí as semelhanças entre as figuras, suscitando confusões.*

Aduz ainda que são elementos dos atos simulados (p. 458):

*a) a simulação do outorgado (art. 102, 1), ou da categoria jurídica (art. 102, II), ou da data; b) o propósito de simular; c) o prejudicar ou poder prejudicar a terceiros, ou violar a lei (art. 104).*

Além de Pontes, outros estudiosos da teoria geral do direito também se debruçaram sobre a simulação. Marcos Bernardes de Mello e Regis Fichtner Pereira sem dúvida merecem citação, por terem produzido obras atuais e de alta qualidade.

O primeiro assim conceitua simulação (*Teoria do fato jurídico: plano de validade*, 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 153, com grifos no original):

*Simular significa, na linguagem comum, aparentar, fingir, disfarçar. Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto do fingimento, da hipocrisia, do disfarce. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o não ser verdadeira, intencionalmente, a manifestação de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece. 'Ostenta-se o que não se quis; e deixa-se, inostensivo, aquilo que se quis'.*

*Do ponto de vista jurídico, no entanto, a simulação somente constitui defeito invalidante do ato jurídico quando praticada com a intenção de prejudicar terceiros, mesmo quando não havendo má-fé, efetivamente lhes cause dano. À base do ato simulado estão o seu caráter mentiroso e sua natureza danosa a terceiros.*

Pereira também é muito preciso ao explicar a simulação (*A fraude à lei*, 1ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, p. 52):

*Na simulação relativa efetua-se negócio jurídico cujas conseqüências são efetivamente desejadas, mas se encobre este negócio com uma várias declarações de vontade que fazem crer que é outro o negócio praticado e não aquele que o foi efetivamente. Nada melhor para ilustrar o que ocorre quando presente a simulação relativa, que a passagem de PONTES DE MIRANDA, onde diz: 'Na simulação digo que vou por aqui, mas em verdade vou por ali.'*

*Existe, portanto, no negócio relativamente simulado, conforme ensina Chamoun, algo de efetivamente desejado, que é encoberto pela criação de uma aparência ou ficção.*

De tudo isso, para os fins da análise que será feita, é importante ter em mente três conseqüências do conceito de simulação: a) nela ocorre uma divergência entre o que se manifesta no ato jurídico praticado e o que ocorre na realidade; b) mais: essa divergência, tanto pode se referir a uma declaração falsa sobre um elemento objetivo (como a data da efetivação do negócio, ou da prática de algum ato), quanto ser relativa a um elemento subjetivo (por exemplo, entre a vontade manifestada e o que se efetivamente se deseja); c) por fim: a divergência de vontade pode se dar inclusive no que toca à categoria jurídica.



Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

#### 3.1.2.4. Simulação invalidante

*Para que a simulação afete a validade de um ato jurídico, ela há de ser nocente, nos termos do Código Civil:*

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

Os atos simulados inocentes não têm sua validade afetada. Se a simulação for absoluta e inocente, não há ato jurídico. Se for relativa e inocente, o ato jurídico é válido e eficaz.

#### 3.1.2.5. Efeitos da simulação invalidante - extraversão

De acordo com a teoria geral do direito, o ato simulado nocente é anulável. E, em geral, sua anulação permite que aflore o ato jurídico dissimulado.

Todavia, no campo do direito tributário acrescenta-se, sem prejuízo da anulabilidade, outro efeito à simulação nocente, efeito que igualmente possibilita afeta a eficácia do ato dissimulado. Essa conseqüência atribuída à simulação nocente pelo direito tributário, diferentemente da anulabilidade (que opera no plano da validade), dá-se no plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente a anulação deles para propiciar a extraversão, ou seja, o aparecimento do ato realmente praticado.

#### 3.1.2.6. Meios de prova da simulação

Conforme Mello (ob. cit., p. 162), a prova da simulação é difícil. Isso decorre da própria natureza dos atos simulados: são praticados justamente para ludibriar, buscando esconder os atos efetivos.

A prova direta de atos que as partes procuram ocultar é árdua quando não impossível. Pode ser feita todavia através de documentos que demonstrem o negócio jurídico real que se procurou dissimular.

Justamente por essa dificuldade, admite-se que a simulação seja provada por todos os meios admitidos em direito, inclusive por indícios e presunções.

Com isso concorda Francisco Ferrara (*A simulação nos negócios jurídicos*, Campinas: Red Livros, 1999, 431), *verbis*:

*A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova directa. Melhor se deduz, se pode arguir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negocio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per coniecturas, signa et urgentes suspiciones), e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno.*

Ferrara, apesar de afirmar a dificuldade da prova direta da simulação, não se furta a abordar os meios probatórios indiretos, elencando-lhes os elementos, que classifica como relativos ao interesse em simular: às pessoas dos contraentes; ao objeto



Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

do negócio jurídico; à execução do negócio; à conduta das partes na realização do negócio (ob. cit., pp. 432-449).

Entre os diversos elementos capazes de provar a simulação apontados por Ferrara, destacam-se alguns, que merecem ser vistos em maior detalhe pela sua pertinência com o caso em análise.

Antes de mais nada, segundo Ferrara, deve-se indagar a respeito da existência de motivo para a simulação, ou seja, 'o interesse que leva as partes a estabelecer um acto simulado, a razão que conduz a fazer aparecer um negócio que não existe ou a mascarar um negócio sob uma forma diferente: é o porquê do engano'. Essa causa deve ser 'séria e importante (*suficiens e idonea*)' de forma a justificar a simulação.

Outro aspecto relevante é a falta de execução material do contrato, a qual, afirma Ferrara, é decisiva para caracterizar um negócio como simulado, tratando-se da 'mais clara confissão' da simulação. Na execução apenas formal do negócio jurídico, este leva a mutações jurídicas que só se manifestam no campo do direito, comportando-se os contraentes, de fato, de acordo com outro negócio jurídico ou como se não tivesse negócio algum.

Finalmente, no campo do objeto do negócio, é digna de nota a divergência entre a natureza e a quantidade dos bens e direitos e o respectivo preço.

#### 3.1.2.6. Verificação da existência de simulação no caso concreto

Os atos jurídicos que contêm declaração falsa são simulados. Está dito no art. 102, II, do Código Civil. Tendo isso em mente e considerando que o montante do capital subscrito só foi entregue, mediante depósito bancário, depois das 16 h do dia 23 de junho de 1998, é possível de pronto, pela clareza da prova direta trazida aos autos, afirmar ter ocorrido simulação por parte da atuada e dos demais participantes do negócio jurídico em três ocasiões distintas:

- a) quando afirmaram que o capital subscrito havia sido integralizado em dinheiro no ato da subscrição, ocorrida às 7:30 h do mesmo dia;
- b) quando admitiram como verdadeiro o laudo de avaliação que atestava que às 8 h daquele dia o valor referente ao preço de subscrição já estava depositado em conta-corrente bancária da Cândia e
- c) quando praticaram o ato de cisão da Cândia, afirmando que aqueles saldos bancários inexistentes estavam sendo vertidos para a atuada e a Ita Mercantil.

Configurou-se, portanto, nas palavras de Pontes de Miranda uma simulação *de facto ad factum*. Além disso, estamos diante de simulação nocente, pois resultou em prejuízo para a União Federal acarretado pelo menor recolhimento de tributos.

Esses são os atos a respeito dos quais há provas diretas da simulação. Não obstante, os atos simulados não se restringiram a eles. Há provas fortíssimas, ainda que indiretas, de outras simulações. Vejamos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

De acordo com Ferrara, primeiramente, há que se indagar a respeito de motivo sério que pudesse levar à prática da simulação. Não é difícil caracterizar esse fato, pois tanto alienantes (entre eles a atuada) como adquirentes tiveram grandes benefícios tributários com a operação. Aqueles, pois apuraram um ganho efetivo, que foi excluído da tributação. Estes, porque puderam amortizar, com redução conseqüente redução do lucro tributável, uma aplicação de capital em participação societária (o ágio) que em outras condições só seria debitado ao lucro quando da alienação da participação. O valor subtraído à tributação, como visto, é elevadíssimo, superando os R\$ 150 milhões.

Claro: não basta o motivo sério. Indubitável: todos os contribuintes têm todo o direito de licitamente ordenar seus negócios de forma a reduzir tributos. Por isso mesmo a teoria da prova da simulação preconiza que a existência de motivo sério é elemento necessário à configuração da simulação; não que seja suficiente. Mas justamente por sua essencialidade tem de ser analisado primeiro, pois sem ele não há como falar em simulação. Portanto, sigamos.

O que a atuada alega a respeito da realização do negócio jurídico indireto é que não importa analisar o resultado que foi obtido por intermédio dele (transferência do controle da Cândia) mas sim o negócio em si (ingresso de novo sócio seguido de cisão). Diz que as partes quiseram realmente efetivar o negócio e obter aquele resultado. Mas essa simples afirmativa por parte da atuada não resolve a questão de ter acontecido simulação ou não, pois para manter a simulação oculta (que é desde início o objetivo de quem simula) deverá sempre afirmar que sua vontade é aquela manifestada nos atos jurídicos. A única coisa que se pode afirmar com toda a certeza é que as partes desejavam a forma pela qual estruturaram a operação, bem como os resultados tributários que o negócio jurídico indireto tenderia a produzir. Mas isso não é o mesmo que desejar os atos que individualmente compuseram o negócio jurídico indireto.

Por exemplo: quando do aumento de capital da Cândia, os controladores originais da Cândia e os subscritores manifestaram vontade de aumentar o capital. Essa vontade era concreta? Ou será que o pretendido era, isso sim, aumentar a patrimônio líquido da atuada? Teria havido transmissão aparente de 'direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transferem', como previsto no art. 102, I, do Código Civil? Tiveram os sócios originais e os subscritores vontade de participar conjuntamente na sociedade? Ou será que houve, nos termos do art. 102, II, do Código Civil, declaração falsa de vontade? Por se tratar de questões a respeito da vontade, são subjetivas. Para respondê-las é necessário examinar os elementos constantes dos autos à luz da teoria da prova da simulação.

De acordo com ela, a principal prova da simulação, não há dúvidas, é a direta. Esta, no que tange à verdadeira intenção das partes, é em geral um acordo em que é manifestada sua real intenção. Porém, como a simulação visa justamente a esconder a realidade, o natural é que esses acordos, mesmo quando formalizados em instrumentos contratuais, sejam de conhecimento apenas dos contraentes, que normalmente tudo farão para subtraí-los ao conhecimento de eventuais terceiros interessados. Foi o que ocorreu neste caso: não foi trazido nenhum instrumento em que as partes manifestem uma intenção diferente daquelas constantes nos instrumentos contratuais e societários que produziram. No entanto, há dois elementos em que fica configurada a real intenção.

Um deles é a avaliação econômica da empresa (fls. 480/525), elaborada posteriormente à operação, e que serviria de 'base para identificação do fundamento econômico do ágio pago pela CRD quando da aquisição de 100% das ações da Cândia' (fls. 484). Há aqui a indicação de que o preço pago não se destinava a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

aumento de capital, mas à aquisição do controle da Cândia. No entanto, nos atos societários, é subscrita apenas uma quantidade ínfima de ações.

O outro são os instrumentos contratuais do Anexo I, em que empresas do mesmo grupo da CRD figuram como adquirentes de participações societárias. Nesses documentos, fica patente que a intenção daquele grupo é realizar operações de aquisição de participações societárias e não de aumentos de capital em outras empresas. Esse fato é demonstrado pelos títulos atribuídos às partes (vendedores e compradores) e pela cláusula estabelecendo que o título dado ao instrumento contratual e seu preâmbulo não deverão ser utilizados para interpretação da vontade das partes.

Outro aspecto cuja análise é preconizada pela doutrina é a execução material do negócio, que não ocorreu, no caso concreto, no que pertine ao negócio jurídico que visava ao ingresso de novos acionistas na sociedade, pois os antigos imediatamente se retiraram, levando consigo os recursos que seriam aportados na empresa. Disso decorre que não havia ânimo de sociedade, nem de aumento de capital, contrariamente ao declarado pelas partes.

Relevante também é a questão da disparidade entre o preço de subscrição frente aos direitos que estariam sendo adquiridos junto à sociedade. Caso se admitisse a efetividade do aumento de capital, a subscritora CRD passaria a deter 32.857 ações Cândia, de um total de quase 3 milhões. Ou pouco mais de 1%. A Cândia, antes da subscrição, conforme laudo de avaliação valia pouco mais de R\$ 155.469.000,00. O preço da subscrição foi de R\$ 153.797.271,49. Com isso, se a integralização tivesse acontecido, o valor da Cândia teria subido para mais de R\$ 308 milhões. E a subscritora, que conforme os atos societários ficaria com 1% do capital da Cândia, estaria pagando mais de R\$ 153 milhões por um direito que valia pouco mais de R\$ 3 milhões. O preço pago, na verdade, corresponde ao valor integral da Cândia.

Com base nesses elementos, que constituem robusta prova, tenho firme convicção de que não corresponde à realidade a vontade manifestada pela atuada e demais intervenientes nos atos que praticaram. Essa divergência, como visto, configura simulação nos termos do art. 102, do Código Civil. Uma vez que os atos foram praticados em prejuízo de terceiros, a simulação neles contida é vício invalidante. Além disso, atos simulados são ineficazes perante o fisco, conforme pacificado na doutrina e na jurisprudência, de forma que também sob aspecto o lançamento é procedente.

Em resumo, e para ressaltar, ficou caracterizada simulação no que toca ao menos a dois aspectos do negócio jurídico indireto como um todo. Primeiro: com relação ao momento em que teria sido pago o preço da subscrição. Segundo: a respeito da real vontade das partes contraentes.

[...]

Prossigo.

De fato, a real intenção das partes foi a transferência das ações da Cândia, pertencentes aos membros da família Markakis, para a Cia. Real de Distribuição – CRD, o que efetivamente foi concluído com a série de transações efetuadas, iniciadas com a transferência das mencionadas ações, então pertencentes aos Markakis, para integralização de capital na recorrente e na Ita Mercantil Ltda, operação essa que de fato e de direito ocorreu e não produziu nenhuma consequência de natureza tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

À vista dos fatos e dos elementos de provas presentes nos autos a acusação fiscal de ocorrência de simulação, segundo descrito no "Relatório de Atividades Fiscais", refere-se às operações realizadas pelas partes objetivando excluir da tributação o "*ganho de capital*", auferido pela atuada e pela Ita Mercantil, advindo da cessão à CRD das indigitadas ações, já pertencentes às atuadas, a Ita Itaberaba e a Ita Mercantil, não mais aos Markakis.

O fisco demonstrou que o "*ganho de capital*" ocorreu nas empresas atuadas, a Ita Itaberaba e a Ita Mercantil, quando da transferência à CRD das ações da Cândia, que integravam os seus patrimônios, não na operação de transferência pelas pessoas físicas dos sócios de suas ações na Cândia para as atuadas (Ita Itaberaba e a Ita Mercantil) ou, por hipótese, diretamente das pessoas físicas à CRD, ou seja, não restou caracterizado nos autos o "*erro na identificação do sujeito passivo*" tal como invocado pela recorrente.

A ocorrência de simulação foi adequadamente comprovada pelo fisco, conforme descrito no "Relatório de Atividade Fiscal", fls. 28 a 64, especificamente às fls. 52 a 58, na sua parte nuclear a seguir resumido: após o aumento de capital nas empresas atuadas, a Ita Itaberaba e a Ita Mercantil, efetuado em 15/06/1998, pelos sócios pessoas físicas, com as ações da Cândia que detinham, seguiu-se uma operação de compra e venda dessas ações, operação essa efetivamente desejada pelas partes, iniciada em 23/06/1998, às 07,30 horas, porém estruturada sob a forma de integralização de capital na Cândia, por parte da CRD, em percentual irrisório do capital social da Cândia, 0,60%, (R\$ 32.857,00), mais vultoso ágio (R\$ 153.764.414,49), mais uma ação no valor de R\$ 1,00 (um real), subscrita por Modelo Investimentos (Brasil) S/A.- MIB, no total de R\$ 153.797.271,49, correspondentes à quase totalidade do valor pelo qual foi avaliado o patrimônio da Cândia, segundo laudo de avaliação elaborado por Coopers & Lybrand, Biedermann, Bordasch Auditores Independentes, fls. 248 a 256, com base no patrimônio existente às 08,00 horas do mesmo dia 23/06/1998, no qual já constavam os valores correspondentes à subscrição de capital com ágio realizada meia hora antes, tendo como contra partida, no ativo, depósitos bancários, fls. 252. Em decorrência do "ágio" que teria sido pago na aquisição das novas ações da Cândia a atuada reconheceu contabilmente ganho de equivalência patrimonial no valor de R\$ 79.289.941,26, fls. 179, não tributável para efeitos de apuração do lucro real. Seguiu-se protocolo de cisão da Cândia, fls. 242 a 247. O referido laudo menciona a cisão do patrimônio da Cândia, fls. 248 a 251, "*cisão parcial seletiva*", cujo protocolo de cisão foi aprovado às 10,00 horas do mesmo dia 23/06/1998, fls. 261 a 264. Pelo protocolo de cisão a atuada receberia ativos no valor de R\$ 80.797.272,49, correspondentes à conta corrente bancária nº 025.005105-08, mantida pela Cândia no Banco Bandeirantes S/A. e à Ita Mercantil tocou a conta corrente bancária nº 025.005104-1, do mesmo banco. Em decorrência da cisão e da extinção das ações que detinha na Cândia a atuada apurou perda de capital no valor de R\$ 1.300.087,77, que diminuída do ganho de capital apurado pela subscrição com ágio, resultou num ganho líquido de equivalência patrimonial de R\$ 77.789.853,49, fls. 184, excluído do lucro líquido do exercício para a determinação do lucro real, diminuindo, assim, a base de cálculo do imposto de renda em igual valor, na



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

declaração de rendimentos, fls. 409. Posteriormente a CRD incorporou a Cândia e passou a amortizar o valor que pagou a título de ágio. Indicou o fisco, fls. 57/58, ainda, que o valor do aumento de capital da Cândia, subscrito pela CRD, somente foi integralizado e depositado às 16,00 horas do dia 23/06/1998, fls. 49 a 50 e 750, porém, aquele valor já estava consignado como integrante da conta bancária correspondente à integralização às 08,00 horas, segundo o laudo de avaliação elaborado.

Daí, o fisco excluiu o *"ajuste por aumento no valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido"*, não tributável, tendo demonstrado tratar-se de *"ganho de capital na alienação de participação societária"*, sujeito à tributação.

Então, restou demonstrado nos autos que simuladas foram as operações que elidiram a tributação do ganho de capital e não a totalidade das operações realizadas, como pugna a autuada no sentido de se desconsiderar todas as operações, por simuladas, e voltar ao *"estágio inicial"*, como solicitado, para fazer a tributação incidir sobre as pessoas físicas dos outrora sócios da Cândia.

Voltar ao estágio inicial, nesta quadra, revela-se impossível. A transferência do controle acionário da Cândia à CRD efetivamente ocorreu de modo irreversível, com a participação da Ita Itaberaba e da Ita Mercantil que foram as cedentes do controle acionário da Cândia, sob a forma da glosada cisão, e foram elas as pessoas jurídicas que auferiram os benefícios econômicos da operação e os registraram na sua escrituração comercial e fiscal sob a forma de *"ajuste por aumento no valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido"*, glosado pelo fisco que demonstrou se tratar o referido ajuste, efetivamente, de resultado das operações simuladas exatamente para elidir a tributação do *"ganho de capital"* na alienação das ações da Cândia e, mesmo após a cisão parcial seletiva, foram as autuadas que permaneceram de posse, em seu patrimônio, do resultado do ganho de capital ora tributado.

Os fatos noticiados nos autos que evidenciam a ocorrência da simulação são:

- a CRD pagou vultoso ágio, equivalente à quase totalidade do patrimônio avaliado da Cândia, para integralizar tão somente 0,60% de seu capital social;

- ao final das operações realizadas a CRD tornou-se proprietária integral da Cândia e a autuada e a Ita Mercantil se retiraram da sociedade levando os recursos que foram integralizados pela CRD, prova de que desde o início a intenção das partes era, de fato, realizar um negócio de compra e venda do controle acionário da Cândia, para o que se valeram do artifício da integralização de capital com ágio seguido de cisão parcial seletiva com o escopo de prejudicar o fisco mediante a aparência de um negócio que geraria um resultado de equivalência patrimonial, não tributado, efetivamente contabilizado, contra a tributação do ganho de capital que afloraria pela alienação do controle acionário da Cândia;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

- não é crível que a CRD pagasse a importância de R\$ 153.764.414,49, correspondente à quase totalidade do patrimônio avaliado da Cândia, a título de ágio para ter o direito de adquirir apenas 0,60% do capital social da Cândia, no valor de R\$ 32.857,00, se não tivesse a certeza e convicção de que estava, na realidade, adquirindo a integralidade do controle acionário da Cândia. Ao mesmo tempo, também não é crível que a autuada e a Ita Mercantil após o recebimento do vultoso ágio pela Cândia e ainda titulares de 99,4% do capital da Cândia concordassem na extinção de suas ações e se retirassem da sociedade se não tivessem a certeza e convicção de que os valores recebidos, sob a forma de cisão mediante transferência a elas da titularidade das contas correntes até então de titularidade da Cândia no Banco Bandeirantes, onde foram depositados os valores pela CRD, fls. 750, de fato representariam o pagamento pela alienação do controle acionário da Cândia;

- relatório emitido pelos auditores independentes com o resultado do laudo de avaliação econômica da Cândia, fls. 480 a 485, em três passagens refere-se que o objetivo do laudo de avaliação era *"..., para ser usado na identificação do fundamento econômico do ágio pago pela Cia. Real de Distribuição, quando da aquisição de 100% das ações da Cândia. ..."*, como se vê às fls. 480, 484 e 485;

- o fisco demonstrou nos autos que o grupo CRD em diversos outros negócios de aquisição de empresas do ramo de supermercados, realizados no país, utilizou-se dessa forma de negociação, com cláusulas contratuais em que as partes eram denominadas compradora, a CRD, e vendedora, a alienante, com contratos semelhantes, inclusive com a assunção, por parte da CRD, de eventuais riscos tributários que deles adviessem;

- os documentos de fls. 750, cópias dos comprovantes dos depósitos bancários efetuados pela CRD nas contas nº 025.005104-1 e nº 025.005105-8, no Banco Bandeirantes, nos valores de R\$ 70.000.000,00 e R\$ 80.797.272,49, respectivamente, para integralização da subscrição do capital da Cândia com o indigitado ágio, foram realizados no dia 23/06/1998, às 16,11 horas e 16,13 horas, respectivamente, o que inquina de falsidade as operações realizadas entre as 08,00 e 10,00 horas do mesmo dia, especificamente o laudo de avaliação que certificou que os referidos valores já integravam o patrimônio da Cândia (o acervo líquido da Cândia, fls. 250), às 08,00 horas da manhã, de acordo com o balanço patrimonial levantado pela Cândia, também uma peça de ficção, pois inexistia no patrimônio da Cândia os referidos valores; o que torna falso, por inexistente, o ganho de equivalência patrimonial reconhecido contabilmente pela autuada e pela Ita Mercantil, com base na referida integralização, ainda não ocorrida;

- formalmente, às 10,00 horas da manhã do dia 23/06/1998 as indigitadas contas correntes bancárias nº 025.005104-1 e nº 025.005105-8, no Banco Bandeirantes, já não eram mais de titularidade da Cândia, pois já pertenciam à Ita Mercantil e à Ita Itaberaba, respectivamente; o Banco Bandeirantes, segundo documentação nos autos, mudou a titularidade das referidas contas a favor da Ita Mercantil e da Ita Itaberaba com



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

base nas alterações contratuais que lhe foram apresentadas, em razão da cisão, ou seja, quando os valores nelas foram depositados após as 16,00 horas, não mais representavam depósitos a título de integralização de capital a favor Cândia, mas pagamentos à autuada e à Ita Mercantil pela alienação à CRD de suas participações acionárias na Cândia;

- no momento da cisão da Cândia a parcela do capital subscrito com ágio pela CRD não estava integralizado e, portanto, referido valor não poderia integral o seu acervo líquido. No balanço patrimonial elaborado pela Cândia, para fins da cisão, e no laudo de avaliação, elaborado para o mesmo fim, deveriam ter sido observadas, obrigatoriamente, as disposições do art. 182, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (lei das S/A), no sentido de que as parcelas de capital não integralizadas devem ser deduzidas do capital subscrito, bem como o ágio somente poderia ser contabilizado após o seu recebimento em consonância com a melhor doutrina contábil, razões pela qual a autuada não poderia ter reconhecido contabilmente o "ganho" de variação patrimonial da participação que mantinha na Cândia, eis que no momento em que contabilizado o referido ganho era inexistente.

São estas as razões que justificaram os votos vencedores no sentido de rejeitar a preliminar de erro na identificação do sujeito e, no mérito, pela negativa de provimento ao recurso voluntário, nesta parte.

**MULTA DE LANÇAMENTO *EX OFFICIO* ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS (ANTECIPAÇÕES).**

Segundo descrito no auto de infração foi aplicada multa de lançamento *ex officio* isolada por insuficiência de antecipações mensais de IRPJ e CSLL, por estimativas, com fulcro no inciso IV, § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

As bases de cálculos das referidas multas isoladas (sobre IRPJ e CSLL) são as referentes à glosa da exclusão no cálculo do lucro real do "ajuste por aumento no valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido" que já serviram de base para o lançamento da multa de lançamento *ex officio* qualificada de 150%.

A jurisprudência administrativa oriunda das diversas Câmaras deste Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vem se cristalizando no sentido da impossibilidade da exigência concomitante das duas penalidades, visto que uma vez apurada eventuais diferenças de imposto ou contribuição social em razão das irregularidades apuradas no curso da ação fiscal, a multa aplicável é a multa de lançamento *ex officio*, não a multa isolada, que aplicada concomitantemente, sobre a mesma base de cálculo apurada na ação fiscal deixa de ser exigida isolada, mas cumulativamente com multa de lançamento *ex officio*.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

A seguir as ementas de alguns julgados, dentre uma plethora, que ilustram o hodierno entendimento das Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes sobre a questão:

Acórdão nº 101-93.939, publicado no D. O. U. de 20/11/2002:

*“AJUSTES EFETUADOS PELO FISCO – NÃO CABIMENTO – Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de adições/exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de ofício sobre o mesmo fato apurado em procedimento de ofício.”.*

Acórdão nº 101-94.491, publicado no D. O. U. de 18/03/2004:

*“MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE – CONCOMITÂNCIA - Incabível a aplicação da multa isolada, quando já exigida a penalidade específica incidente sobre o tributo apurado através de lançamento ex officio.”.*

Acórdão nº 101-94.419, publicado no D. O. U. de 18/03/2004:

*“MULTA ISOLADA - Os incisos I e II 'caput' e os incisos I, II, III e IV, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, devem ser interpretados de forma sistemática, sob pena da 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.”.*

Acórdão nº 108-07.493, publicado no D. O. U. de 14/11/2003:

*“CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA PELA CONSTATAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS – Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo com base em estimativa e da multa de ofício exigida pela constatação de omissão de receitas, que tiveram como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal.”.*

Por estas razões, dou provimento ao recurso voluntário, nesta parte, prestigiando, assim, o voto vencido quanto à exclusão da multa de lançamento ex officio isolada.

**MULTA DE LANÇAMENTO EX OFFICIO QUALIFICADA DE 150%.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

A penalidade cominada no presente caso, de 150%, está prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável "nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964". Referido dispositivo utiliza os arts. 71, 72 e 73, para definir o "intuito de fraude".

Conforme amplamente analisado, neste voto, a corrente vencedora firmou o convencimento de que os elementos de provas constantes nos autos caracterizaram a ocorrência de simulação nos atos jurídicos praticados e considerando que o efeito da simulação é ocultar a verdadeira natureza daqueles atos, é possível vislumbrar a ocorrência do evidente intuito de fraude definido no art. 71, da Lei nº 4.502, de 1964:

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

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

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

Neste passo, valho-me do seguinte excerto dos fundamentos da decisão de primeira instância, no sentido de embasar a manutenção da exasperadora qualificada, a saber:

"[...]

Aceita a simulação, necessariamente será aceita a caracterização de ação visando a toldar o conhecimento por parte do fisco de elementos essenciais à apuração do crédito tributário, como previsto na norma. Enquadram-se no inciso I as duas simulações anteriormente ressaltadas: tanto a simulação envolvendo o momento do pagamento do preço como a que buscou ocultar o real negócio jurídico praticado tenderam a 'impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais'.

O texto legal estabelece ainda que tal ação ou omissão deve ser dolosa, o que cria um problema, decorrente da imprecisão de sentido de 'doloso'. Dolo significa 'má-fé, logro, fraude, astúcia, maquinação' (*Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*, 2ª ed. rev. e amp., Rio de Janeiro: Nova Fronteira, p. 606). Esse significado, que contém uma carga implícita de intencionalidade, é o empregado no direito civil, sendo tratado nos arts. 92 a 97 do Código Civil. Já no direito penal está ligado apenas à intencionalidade, sendo irrelevante, neste campo, ter havido astúcia, má-fé, ou outra figura assemelhada. Essa intencionalidade pode ser relativa à prática do ato ou à obtenção do resultado, dependendo da teoria que se adote.

Ora, o que ressalta da estruturação negocial como um todo é que ela foi muito bem articulada, muito analisada. Dela participaram grandes empresas. Não é crível que em tal contexto não esteja presente a intenção de simular, e com isso externar declarações contrárias à realidade. Contrárias à realidade material, no caso da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

declaração falsa sobre o momento do pagamento do preço de subscrição. Contrárias a uma realidade psicológica, no que tange ao efetivo negócio que desejavam praticar. E essas simulações, intencionais, não podiam ter outro alvo que não a administração tributária, pois só com relação a ela produziu efeitos. Fica com isso estabelecida a intencionalidade, o intuito.

Por outro lado, toda simulação envolve ardil, de forma que torna-se irrelevante, no caso, o sentido do termo 'doloso'. Quer seja o de ardil, quer seja o de intencionalidade, está ele presente nos atos praticados.

Ressalte-se: não há como afastar o agravamento ainda que se limite o fundamento da autuação ao fato de não ter ocorrido a integralização do capital subscrito previamente à cisão, conforme descrito no item 3.1.1, porque a autuada prestou declaração falsa a esse respeito, como restou esclarecido no item 3.2.1.6. Em qualquer dos casos, acrescentou à infração tributária o ingrediente da simulação, incorrendo inequivocamente na multa agravada. Como se vê, presente a simulação independentemente da ótica adotada, a multa agravada só poderia ser afastada caso se concluisse pelo cancelamento do crédito. Mantido esse, adequada será aquela.

[...]"

Mantenho a exigência da multa de lançamento *ex officio* qualificada de 150%.

#### JUROS COM BASE NA TAXA SELIC.

O inconformismo da recorrente em relação à exigência dos juros moratórios calculados com base na taxa SELIC é improcedente. Trata-se de uma exigência de acréscimo legal em pleno vigor.

O art. 161 do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de os juros de mora ser fixados em percentual superior a 1% (um por cento). Sob o pálio desse dispositivo as Leis nºs. 8.981/95, 9.065/95 e 9.430/96, fixaram juros moratórios em percentuais superiores a 1% (um por cento). A cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC foi introduzida pelo art. 26 da Medida Provisória nº 1.542/96, encontrando em plena consonância com as disposições do art. 161 do CTN e também é de observância obrigatória por parte das autoridades fiscais lançadoras, bem como pelos julgadores administrativos.

Assim, a exigência dos juros moratórios sob questão deve ser mantida, eis que consentânea com a legislação vigente.

#### EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL.

A exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no presente caso, teve por base os mesmos elementos fáticos que sustentaram a exigência do IRPJ e pelas mesmas razões de decidir deve ser mantida na medida em que não foram declinados novos fatos ou provas que pudessem render ensejo à revisão da decisão de primeira instância no particular, inclusive no concernente à qualificação da multa de





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011354/00-91  
Acórdão nº : 103-21.227

lançamento *ex officio*, que deve ser igualmente mantida e, da mesma forma, exonerada a exigência da multa de lançamento *ex officio* isolada.

CONCLUSÃO

Dessarte, na esteira destas considerações, oriento o meu voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas pela contribuinte e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir a exigência da multa de lançamento *ex officio* isolada de 150%, por falta de antecipações.

Brasília – DF, em 13 de maio de 2003.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER