



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

Processo nº 15563.000871/2008-91
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1401-001.623 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de maio de 2016
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente SENDAS DISTRIBUIDORA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexistindo a alegada contradição ou obscuridade nos fundamentos legais do lançamento afastado está o cerceamento de defesa.

OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO.

Mantém-se a exoneração do contribuinte do crédito tributário correspondente à omissão de receita presumida, quando os saldos credores considerados no lançamento não são verdadeiros saldos credores de caixa.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ORIGINADO DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA EM QUE HOVE NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO/ABUSO DE DIREITO. GLOSA. MANUTENÇÃO DOS VALORES EFETIVAMENTE AMORTIZADOS.

Procedente a glosa da amortização do ágio quando a formação da *Joint Venture* apenas serviu de "fachada" para encobrir a reavaliação de ativos sem tributação de empresas que pretendiam se fundir futuramente. Toda a cadeia de eventos que se deu nas empresas de passagens, em curto espaço de tempo, foi previamente acertada entre os dois grupos, ou seja, o destaque dos ativos e direitos de exploração de cada um dos grupos para fazer parte da Recorrente, reavaliar cada qual seus ativos a preço de mercado e, por fim, aproveitar o ágio de si mesmo, como se cada um dos grupos fizessem separadamente operações de reavaliação do ativo e não as tributasse, gerando o conhecido ágio interno e no caso também, o ágio de si mesmo, sabidamente não oponíveis ao Fisco.

RESOLUÇÃO DE QUESTÕES. FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL.

Por falta de interesse processual, deixa-se de resolver questões que não têm influência sobre o resultado do julgamento.

PENALIDADES. MULTA QUALIFICADA. PERDA DO OBJETO.

A discussão sobre aplicação de multa qualificada de 150% perde seu objeto se a matéria tributável for totalmente compensada com o prejuízo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, DERAM provimento PARCIAL apenas para cancelar a infração relacionada à omissão de receitas por saldo credor de caixa e seus reflexos.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Fernando Luiz Gomes de Souza, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário e recurso de ofício no Acórdão nº 12.27905 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em SÃO PAULO I-SP.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

I. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO.

O presente processo trata de autos de infração lavrados pela DRF Nova Iguaçu (fls. 438/466), referentes fatos geradores ocorridos entre 30/04/2004 e 31/12/2004. O crédito tributário do processo compreende:

Tributo / Multa	Principal (R\$)	Multa (%)	Fls.
Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)	22.481.719,95	75	439
Multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ sobre base de cálculo estimada	6.155.513,79	N/A	440
Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)	2.427.287,86	75	447
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)	11.180.235,05	75	452
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	8.102.059,18	75	457
Multas isoladas por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo estimada	2.218.864,97	N/A	463

2. Sobre o principal dos tributos, incidiram também juros de mora pela taxa Selic.

II. INFRAÇÕES CAPITULADAS.

3. Os lançamentos de IRPJ, PIS, Cofins e CSLL basearam-se em omissão de receita caracterizada por saldo credor de caixa.

4. Os lançamentos de IRPJ e CSLL basearam-se também em glosas de amortização de ágio, consideradas despesas não necessária.

5. As multas isoladas foram lançadas por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL.

III. FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO.

6. Nesta seção, salvo quando expressamente indicado, as remissões a parágrafos referem-se ao Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 409/437.

SALDO CREDOR DE CAIXA.

7. Intimado a justificar saldos credores de Caixa (Termo de intimação fiscal nº 15, fls. 127/128), o interessado informou que:

(...) a conta caixa da empresa Sendas Distribuidora figura como uma conta transitória, assim diariamente transitam por esta conta todos os recebimentos de Clientes e

pagamentos a fornecedores, e apenas no último dia do mês são registradas as receitas de vendas, por este motivo em alguns dias o saldo está credor. Fl. 181.

8. Verificou-se que, na escrituração da conta Caixa, não houve individualização das receitas de vendas nem das saídas oriundas de operações com fornecedores, que foram lançadas respectivamente a débito e a crédito apenas no final de cada mês, de forma consolidada (§§ 27/28 e tabela 3; conta Caixa fls. 182/205. §§ 44/45 e tabela 4; conta fornecedores fls. 231/236).

9. Observa o autuante que, no Livro Diário, os lançamentos devem ser individualizados por dia, admitindo-se a escrituração resumida, por totais que não excedam ao período de um mês, desde que utilizados livros auxiliares para registro individualizado (art. 2º e 5o, § 3o, do Decreto-Lei nº 486/69).

10. O interessado foi intimado em 17/01/2008, 21/02/2008, 08/04/2008 e 24/06/2008 a apresentar livro auxiliar ou ficha que discriminasse de forma individualizada os ingressos na conta Caixa oriundos das operações de vendas (§§ 37, 40, 43 e 47); bem como, nas duas últimas datas, a apresentar livro auxiliar ou ficha que discriminasse de forma individualizada as saídas de recursos, daquela mesma conta, oriundas de operações com fornecedores (§§ 44 e 47). Os registros auxiliares foram apresentados em CD no dia 25/06/2008, fl. 238, e em papel, no dia 24/07/2008, fl. 264. Verifica-se, nas tabelas de fls. 232/233, que os lançamentos mensais mais expressivos são os das contas Caixa e Fornecedores.

11. O interessado foi intimado (Termo de intimação fiscal nº 43, fls. 269/270) a justificar os saldos credores de Caixa resultantes do processamento dos registros auxiliares das contas Caixa e Fornecedores (§ 49, tabela 5; termo fls. 269/270; registros auxiliares nos autos que compõem o Anexo I).

12. Em resposta, fls. 273/279, o interessado informou que:

A conta 111.100 - Caixa - é utilizada como conta de fechamento contábil (transitória), onde todas as operações diárias da Sendas Distribuidora S/A, são contabilizadas.

No final de cada mês estes lançamentos diários são revertidos por totais, de acordo com cada operação.

Exemplos Contabilizações Diárias

Vendas diárias Totais D = Bancos C/Movimento (Dep. A vista)

D = Clientes a Receber (Vendas a prazo)

C = Caixa (Vendas a prazo)

C = Caixa (Depósitos de Venda)

Corresp. Bancários D = Banco C = Caixa

Pago à Fornecedores D = Caixa C = Banco Conta Movimento

Exemplos Reversões mensais:

Vendas Totais Mês D = Caixa ' C = Receita de Vendas

Corr. Bancário mês D = Caixa C = Outras Contas a Pagar

Fornecedores mês D = Fornecedores C = Caixa

13. Em sua resposta, o interessado afirmou também que iria: (...) demonstrar basicamente a diferença apontada no mês de Agosto/2004, primeiro por se tratar do maior valor questionado e que poderá servir de parâmetro para os outros meses.

14. Para tanto, apresentou composição de valores recebidos a título de Correspondentes Bancários, que foram creditados diariamente na conta Caixa e debitados pelo valor total de R\$ 148.970.502,43 no último dia daquele mês ("Relatório de correspondentes bancários agosto 2004", fls. 277/279). Esclareceu o interessado que Correspondentes Bancários são valores de terceiros recebidos em suas lojas e posteriormente repassados, como, por exemplo, recargas de celular, recebimentos de contas Sabesp, Telesp, Eletropaulo. j

15. Segundo o autuante (§ 59), o interessado buscou demonstrar em sua resposta que, no curso de mês, ocorreram saídas de recursos da conta Caixa derivadas de operações como correspondente bancário, fato este que teria motivado o surgimento dos saldos credores de Caixa no período.

16. Entretanto, cotejando os valores relacionados pelo interessado, fls. 277/279, com a conta Caixa do Livro Razão, fls. 304/350, só foram efetivamente localizados a crédito do Caixa os valores listados na tabela 6, fl. 418. Diversos outros valores relacionados foram de fato localizados na conta Bancos, fls. 351/381, como, por exemplo, o valor de R\$ 172.261,81, que o "Relatório de Correspondentes Bancários Agosto de 2004" indica como tendo sido creditado na conta Caixa (111.100), fl. 277, mas que foi encontrado a crédito de Bancos, fl. 351.

17. Dos R\$ 148.970.502,43 que o Relatório de Correspondentes indica como creditados na conta Caixa, R\$ 148.622.057,23 foram de fato creditados na conta Bancos, conforme totalização feita a partir do Livro Razão, apresentada na tabela 7, fl. 419.

18. Não tendo o interessado logrado demonstrar a improcedência dos saldos credores de caixa, efetuou-se o lançamento por omissão de receita (§ 66).

GLOSA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO \

19. A seguir são descritas as operações de reestruturação societária que deram origem ao ágio cuja despesa de amortização foi glosada.

20. Na 1ª alteração do contrato social da RIO PATEA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., doravante RIO PATEA, fls. 115/136 do Anexo-II (A-II), as sócias COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO, doravante CBD, e NOVASOC COMERCIAL LTDA., doravante NOVASOC, entraram na sociedade, substituindo os sócios primitivos, e aumentaram o capital de R\$ 100,00 para R\$ 114.729.239,00. A diferença, R\$ 114.729.139,00, foi integralizada no mesmo ato, de seguinte forma (fls. 118/119 do A-II):

SÓCIO	DESCRIÇÃO	VALORI (R\$)
CBD	Moeda corrente nacional	4.950,00
	Direitos de exploração do fundo de comércio relativo às suas lojas localizadas no Estado do Rio de Janeiro, relacionadas no Anexo I da alteração contratual em questão.	10.000,00
NOVASOC	Moeda corrente nacional	4.950,00
	Ativos contas a receber e direitos de exploração do fundo de comércio relativo às suas lojas localizadas no Estado do Rio de Janeiro, relacionadas no Anexo I da alteração contratual em questão.	114.709.239,00
TOTAL	N/A	114.729.139,00

21. Na 2ª alteração, CBD e NOVASOC retiraram-se da sociedade, cedendo e transferindo a totalidade de suas cotas para SE SUPERMERCADOS LTDA, doravante SÉ, (fls. 137/141 do A-II). O capital social foi mantido em R\$ 114.729.239,00.

22. Na 1ª alteração contratual da SERRA DO ANDARAÍ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, doravante SERRA DO ANDARAÍ, (fls. 158/178 do A-II), SENDAS S/A, doravante SENDAS, entrou na sociedade como única sócia, substituindo os sócios primitivos, e aumentou o capital de R\$ 100,00 para R\$ 15.000,00. A diferença, R\$ 14.900,00, foi integralizada no mesmo ato, de seguinte forma (fl. 161 do A-II):

SÓCIO	DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
SENDAS	Moeda corrente nacional	4.900,00
	Direitos de exploração do fundo de comércio relativo às suas lojas localizadas no Estado do Rio de Janeiro, relacionadas no Anexo I desta alteração contratual.	10.000,00 ⁱ
TOTAL	N/A	14.900,00 ⁱⁱ

23. Em assembléia geral extraordinária do interessado, SÉ e SENDAS fizeram integralizações de capital mediante a conferência de todas as cotas que cada uma possuía respectivamente na RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ. Estas duas empresas foram avaliadas segundo as suas capacidades de geração de resultados futuros—tm R\$ 618.340.702,00 e R\$ 853.904.369,00, conforme laudos de fls. 243/292 e 293/344 do A-II

(Itens 5.3, 5.4.3 e 5.4.4 da ata de fls. 34/42 do A-II). O ágio nos dois investimentos foi de R\$ 308.248.625,00 e R\$ 575.194.265,71, conforme fls. 186/194 do A-II..

24. A 1ª e a 2ª alterações do contrato de RIO PATEA, a 1ª de SERRA DO ANDARAÍ e a ata da assembléia do interessado, são datadas de 29/02/2004 (fls. 129, 141, 172 e 34 do A-II). |

25. Por meio da 4ª alteração do contrato social da RIO PATEA e da 3ª de SERRA DO ANDARAÍ, em documentos datados de 30/04/2004 (fls. 149 e 185 do A-II), o interessado incorporou ambas as empresas (Alterações de fls. 147/149 e 183/185 do A-II).'

26. O autuante afirma que a aquisição de participações societárias e posterior incorporação constituem-se em mera forma, pois na verdade uma só operação ocorreu. O desdobramento visou à apropriação da despesa a título de amortização do ágio (§ 106). Se RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ fossem incorporadas diretamente, ou seja, sem que o interessado tivesse participação em seus capitais, a diferença registrada a maior constituiria custo de aquisição, que poderia ser utilizado numa hipotética operação de venda futura do acervo adquirido, para se calcular a existência ou não de ganho de capital (§ 93).'

27. Houve simulação para fazer o interessado arcar com o expressivo ágio de sua própria aquisição, por meio da sua contabilização como despesa de amortização de ágio, de forma a reduzir o seu lucro e, portanto, o seu IRPJ e CSLL, ou a transformá-lo em prejuízo fiscal e base negativa da contribuição social, como de fato ocorreu no ano-calendário de 2004 (§ 136). !

28. Os controladores de CBD e SENDAS, em comum acordo, resolveram unir suas atividades no Estado do Rio de Janeiro, permanecendo com controladores paritários do interessado.

29. Considerando o negócio dissimulado, a amortização de j ágio transforma-se em mero dispêndio, logo as respectivas despesas devem ser glosadas na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (§§ 139/142).

MULTA QUALIFICADA DE 150%.

30. Sobre os tributos devidos pela glosa das amortizações de! ágio, justifica-se a aplicação da multa qualificada de 150% uma vez que o interessado agiu finalisticamente de modo a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade! Fiscal federal, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, configurando-se o evidente intuito de fraude à legislação tributária (§ 150).

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS.

31. Pela falta de recolhimento das estimativas mensais de IREJ-e-CSLL, foi aplicada a multa isolada prevista no art. 44, II, b, da Lei nº 9.466/96, incluído pela Lei nº 11.488/07.

IV. IMPUGNAÇÃO.

32. O interessado tomou ciência dos autos de infração em 23/12/2008 (fls. 442, 449, 454, 459 e 464) e, em 21/01/2009, apresentou impugnação (fls. 495/573) e documentos (fls. 574/1101), alegando e requerendo, em síntese, o que segue:

33. Nesta seção, salvo quando expressamente indicado, as remissões a parágrafos referem-se à impugnação.

NULIDADE DO LANÇAMENTO NA PARTE REFERENTE À GLOSA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

34. O lançamento é nulo na parte que se refere à glosa de despesas com amortização de ágio porque os enquadramentos legais invocados estão em mútua contradição.

35. Ou o autuante glosa a amortização do ágio com fundamento de que os atos jurídicos que a originaram eram simulados e restaura os efeitos tributários do suposto ato verdadeiro que teria sido a mera aquisição de ativos não amortizáveis; ou a considera indedutível com base no conceito de operacionalidade previsto no art. 299 do RIR/99, consideração esta que necessariamente partirá do pressuposto de que os referidos atos jurídicos são válidos (§ 62).

36. Os autos de infração baseiam-se em fundamentos legais alternativos (um excludente do outro) não sendo, portanto, de certeza alguma, fato este que agride frontalmente a segurança jurídica e, conseqüentemente, seu direito a ampla defesa (§ 65).

37. Solicita a aplicação do art. 59, § 3o, do Decreto nº 70.235 (Não será declarada a nulidade quando for possível decidir no mérito a favor do sujeito passivo).

OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA.**FUNCIONAMENTO DA CONTA CAIXA. I**

38. O interessado, no curso da fiscalização, informou diversas vezes que a conta "Caixa 111.100", a despeito de sua denominação, prestava-se a registrar as transações diárias relativas às vendas de bens, prestação de serviços (correspondente bancário) e pagamentos de fornecedores (§ 70). Sua verdadeira função consistia em ser uma conta transitória, que ao final de cada mês tinha os movimentos devedores e credores conciliados nas respectivas contas patrimoniais ou de resultado (§ 71). Por ser mera conta transitória, não tinha natureza credora nem devedora (§ 72). Apesar de ter sido alertado quanto à natureza transitória da conta Caixa, o autuante teria feito o seguinte raciocínio: se a conta é alcunhada de "Caixa", pode-se aplicar a presunção de omissão de receita, caso em algum momento seja constatado saldo credor (§ 74). Porém, a legislação tributária, ao criar a hipótese de presunção de

emissão de receita calcada em saldo credor de caixa, não eximiu os agentes fiscais de efetuarem a análise da efetiva conta caixa (§ 75).

39. Ratificando o que já informara à fiscalização, § 12 supra, afirma o interessado que:

Todas as receitas derivadas das vendas de bens realizadas nos estabelecimentos da Impugnante transitavam, inicialmente, pela conta caixa ("111.100"), através de registro contábil a crédito, em contrapartida das contas de bancos (vendas à vista) ou clientes (vendas à prazo). No último dia de cada mês, em observância do Princípio do Regime de Competência, ocorria sua apropriação em resultado, mediante lançamento a débito da conta caixa ("111.100"), em contrapartida da conta de receita ("311010"). Fl. 510, § 80.

39.1 No pagamento a fornecedores, a conta caixa ("111.100") era debitada (1º momento) e creditada (2º momento) em contrapartida a bancos e fornecedores respectivamente (Item B, fl. 513).

39.2 O interessado presta serviço de correspondente bancário. Os valores recebidos por conta e ordem dos emitentes dos títulos eram repassados às instituições financeiras credenciadoras (§ 97). O recebimento e o repasse eram contabilizados respectivamente a crédito (1º momento) e débito (2º momento) da conta caixa ("111.100") em contrapartida a bancos e "outras contas a pagar" (figura fl. 514).

40. Esta metodologia de registro contábil, por si só, mostra que a conta caixa não pode ser tratada tipicamente como tal, já que apresentaria invariavelmente saldo credor, se considerássemos os lançamentos das vendas (§ 81). Olvidar este funcionamento especial levaria à conclusão de que o interessado, que atua no setor de varejo, auferiu receita apenas no último dia do mês, enquanto nos demais dias, praticou operações que revelaram saldo credor de caixa (§ 89).

41. A presunção de omissão de receita só pode ser aplicada se houver reconstituição dos movimentos diários, mediante expurgo de ingressos artificiais ou cômputo de dívidas quitadas e não contabilizadas (§ 138). A fiscalização, em vez disso, efetuou o lançamento com base em saldos credores que já se encontravam indicados para a conta caixa, como se tivesse se deparado com um erro grosseiro do interessado (§ 130).

MAPAS AUXILIARES.

42. A fiscalização afirma que os Mapas Auxiliares reproduzem de forma fidedigna os movimentos da conta Caixa e que esta era transitória, mas, contraditoriamente, presumiu as omissões de receita (§§ 106/107, fazendo referência aos §§ 51 e 65 do TVF).

EVIDENCIAÇÃO.

43. Para efeito de evidenciação do que alega, apresenta documentos contábeis relativos ao mês de agosto de 2004 (§ 111). Tendo em vista o grande volume de informações e documentos contábeis que seriam necessários para demonstrar todos os registros contábeis, demonstra a movimentação do dia 11 de agosto de 2004 da conta caixa ("111.100"), e suas diversas contrapartidas nas demais contas patrimoniais (§ 112). Detalha o funcionamento da conta caixa (§§ 114/121) e apresenta os seguintes documentos: Razões Analíticas (doe. 4); relatórios analíticos de Depósito de Venda à Vista - TE09 (doe. 5) e de

Venda a Prazo (doc. 6); demonstrativo dos valores recebidos por conta e ordem de terceiros (doc. 7); demonstrativos que visam facilitar a conciliação dos registros contábeis (doc. 8).

AUDITORIA INDEPENDENTE.

44. Informa que contratou a empresa de auditoria Ernst & Young para emitir parecer sobre a regularidade contábil e fiscal das operações registradas na conta caixa, como forma de afastar a presunção equivocada de manutenção de saldo credor de caixa. Dado o volume de informações envolvidas na análise, o interessado informa que tal parecer ainda não foi emitido, mas que será juntado aos autos antes do julgamento de primeira instância (§§ 123/124).

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS DE COFINS E PIS, DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

45. Ainda que se entenda que houve justificativa para a aplicação da presunção de omissão de receita, a fiscalização incorreu em alguns erros que majoraram o montante exigido nas autuações (§ 148).

46. A dedutibilidade das despesas de Cofins e PIS, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é garantida pelos arts. 41 e 57 da Lei nº 8.981/95, segundo os quais os tributos e contribuições sociais são dedutíveis de acordo com o regime de competência, [salvo se estiverem com a exigibilidade suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN. Tal dedução não foi considerada no lançamento. No momento da autuação fiscal, os valores de PIS e Cofins não estavam com a exigibilidade suspensa porque, nos termos do art. 151, III, do CTN, a exigibilidade do crédito tributário constituído via auto de infração só é suspensa com o protocolo da defesa administrativa (§ 154).

47. A fiscalização considerou que o interessado teria omitido receitas no valor total de R\$ 147.108.356,32, equivalente à somatória dos saldos credores apurados em dias específicos de 5 (cinco) meses de 2004, conforme demonstrado no quadro da fl. 529 (§ 160). Entretanto, caso se entenda que houve omissão de receita, o correto seria considerar apenas o maior saldo do ano, já que o interessado apura o IRPJ pelo lucro real anual. Vide quadro da fl. 532.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

48. Requer a realização de diligência para verificação de outros documentos porventura cabíveis, caso se entenda que não ficou comprovada a argumentação quanto à presunção de omissão de receita por saldo credor da caixa (§ 170).

GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO.

49. O interessado é a sociedade resultante de uma associação ((joint venture) entre os grupos Pão de Açúcar e Sendas (§ 172). A associação tinha o objetivo maior de reunir em uma só sociedade todas as operações de varejo no Estado do Rio de Janeiro (§ 177). A formalização da joint venture seria feita sem qualquer desembolso de dinheiro pelas partes, apenas com aportes de bens, direitos e obrigações relacionados às atividades de varejo, e avaliados a mercado (§ 178).

50. associação foi aprovada pelo BNDES, que adquiriu debêntures da Sendas S/A no valor de R\$ 127 milhões, a pelo Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência

(SBDC) (§§ 181/182). Houve a celebração entre o Grupo Sendas, o Grupo Pão de Açúcar e o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) de um Acordo de Preservação de Reversibilidade da Operação (APRO) (§ 185). O Acordo de Associação firmado entre os dois grupos, do qual algumas cláusulas encontram-se reproduzidas nas fls. 535/538, regula as mais diversas relações jurídicas e seus desdobramentos, fato este que atesta o quão genuína e complexa foi a associação que veio a resultar em aporte de ativos no interessado (§j 188). Informações públicas acerca da associação, como fatos relevantes, matérias jornalísticas, relatórios de auditoria, relatórios de bancos estrangeiros, são anexados à impugnação (doe. 10) (§191).

51. Simular um negócio jurídico significa exteriorizar (em sua formalidade) algo que não seja verdadeiro ou que seja diferente da realidade subjacente a essa forma, tendo em vista lesar terceiros. No ato simulado existe uma verdade de fato (real, efetiva) encoberta por uma forma jurídica não correspondente à referida realidade (§ 197). Simulação é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado (Citação após o § 197).

52. Deve-se diferenciar a simulação do Negócio Jurídico Indireto. Na simulação as partes, para alcançar o fim visado, declaram o que não corresponde à vontade delas, regulando, no entanto, clandestinamente, as próprias relações jurídicas de j modo conforme à vontade real; no negócio indireto, ao contrário, o fim prático visado pelas partes é alcançado justamente por meio do negócio adotado e declarado (Citação após § 220). Não faz sentido algum alegar que as partes não queriam aquilo que estavam declarando, especialmente se é algo comparativamente menos oneroso em termos tributários. Desaparece, portanto, a premissa maior da simulação, qual seja, a divergência entre declaração e vontade (§ 212). O objetivo ulterior representa um limite para a adoção de negócios jurídicos indiretos, na medida que não pode ser proibido por qualquer norma do ordenamento (§ 218). Existe regra que proíba a economia de tributo? (§ 222). Tais considerações permitem concluir que nenhum dos atos praticados por ocasião da constituição do interessado pode ser atacado como simulação, pois são todos eles facilmente enquadrados no conceito de negócio jurídico indireto (§ 228).

53. Pela análise de recentes julgados do Conselho de Contribuintes, conclui o interessado que não se quer impedir os contribuintes de buscar alternativas fiscalmente menos onerosas, mas também não se lhes concede o direito irrestrito de realizar operações cuja finalidade seja apenas esta: economizar tributos (§ 234). Onde houver objetivos exclusivamente tributários, entende-se que o negócio é ilícito, simulado (§ 236). Por outro lado, o negócio será lícito se lograr existência independentemente das vantagens fiscais'(teoria do *business purpose test*) (§ 237).

54. Ao referir-se à simulação relativa, o autuante segue a quase totalidade da doutrina e reclama para a sua caracterização a existência de dois negócios jurídicos, sendo um deles o real, e o outro, fictício (§ 241). Em sendo assim, cabe perguntar: quais são os dois negócios jurídicos? Quais são as duas vontades conflitantes (interna e externa)? Quais são os negócios verdadeiro e ficto? (§ 243). Não há, no auto de infração, qualquer menção ao suposto negócio que teria sido ocultado (§ 244). Ao invés disso, o próprio autuante afirma que o interessado realizou apenas um negócio jurídico (§ 250 fazendo referência ao § 106 do TVF). Ressalte-se que o ágio amortizado é o resultado do desdobramento do custo de aquisição como prevê a legislação brasileira (§ 245). Não se quis com as alterações societárias esconder qualquer negócio (§ 253). í

55. Apesar de reconhecer que o ônus de provar a simulação cabe à administração tributária (§ 125 do TVF), o autuante não carregou aos autos os indícios de provas

com que formou sua convicção (§ 256), nem sequer indicou clara e objetivamente quais foram os negócios simulados/dissimulados pelo interessado (§ 258).

56. E dever do Auditor Fiscal, e direito do contribuinte, para que este possa exercer com efetividade suas garantias ao contraditório e à ampla defesa, a indicação e comprovação do ilícito a ele imputado (§ 259). O Auditor Fiscal, embora não tenha afirmado objetivamente, levanta a questão do tempo de duração (curto, na opinião dele) das empresas Rio Patea e Serra do Andaraí, como se revelasse o ilícito da operação. Esta falta de objetividade prejudica o direito de defesa do interessado, que se vê obrigado a contestar por hipóteses (§ 290).

57. Segundo o próprio autuante, se pode afirmar que as operações executadas não ferem a lei (§ 104 do TVF), logo não há divergência ou conflito entre vontade aparente e vontade real, ou seja, não há simulação (§ 263/264). !

58. A inconformidade do Sr. AFRFB não está localizada nas operações executadas (que "não ferem a lei"), mas em certos efeitos econômicos, a "realidade econômica", ou seja, o benefício do interessado em ter majorado o saldo de Prejuízos Fiscais / BCNCSLL por conta de uma simulada amortização de ágio (§§ 262 e 267).

59. Os atos classificados com "atípicos e anormais" nada mais são do que a criação de duas empresas (Rio Patea e Serra do Andaraí) em etapa anterior à constituição da joint venture e que, mais tarde, foram incorporadas (§ 269). A prática empresarial e doutrina ensinam, pelo contrário, que a quase totalidade das operações societárias utilizadas para viabilizar novos empreendimentos, freqüentemente, é composta das seguintes características: (i) aquisição de participações acionárias; (ii) combinadas ou não com ativos e obrigações; e a (iii) posterior incorporação de uma ou mais empresas envolvidas (§ 277).

60. As incorporações das empresas RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ não podem ser consideradas ilícitas simplesmente porque não atendem aos pressupostos mercadológicos citados pelo Sr. AFRFB: ingresso em novo mercado sob domínio da incorporada, união de esforços para bater a concorrência, troca de tecnologia. Tal restrição seria uma simplificação grosseira da realidade (§§ 282, 284/286 e 289).

61. O fato de as empresas RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ terem sido incorporadas, como quer o Sr. AFRFB, num "curto espaço de tempo", não tem qualquer relevância na licitude ou ilicitude das demais operações societárias e do resultado final de constituição da joint venture (§ 291). O fato de terem durado "pouco" (como quer o Sr. AFRFB) não significa que não tenham cumprido com o seu papel e esgotado os propósitos que lhe foram reservados no processo de constituição da *joint venture* (§ 292).

62. As operações eivadas de simulação têm os seus efeitos tributários desconsiderados pela jurisprudência administrativa não porque o resultado econômico atingido é idêntico ao de outra operação mais onerosa fiscalmente, mas sim porque à vontade que está em sua base não se pode atribuir credibilidade, ou seja, porque não se trata de uma vontade séria (§ 309). Quando o Sr. AFRFB repugna não importar se o contribuinte quis ou não quis aquele ato, prevalecendo o resultado econômico alcançado, já não estamos mais compartilhando do conceito e dos pressupostos da simulação, que tanto foi colocada como fundamento do auto de infração, e ingressamos na espinhosa seara da interpretação econômica do fato gerador, esta sim, absolutamente repudiada pela doutrina e pela jurisprudência do País (§313, referindo-se ao § 132 do TVF).

63. 63. Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001, o parágrafo único do art. 116 do CTN - "A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos

praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária" - ainda não foi regulamentado e não é auto-aplicável, logo não produz efeitos (§§ 315/316). Além disso, segundo alguns autores nacional, mesmo que estivesse regulamentada, o conceito de dissimulação só se aplicaria aos casos de simulação relativa (§ 318).

MULTA DE 150%. INAPLICABILIDADE.

64. Se tivesse sido aplicada, a multa de 150% seria indevida porque, primeiramente, consoante exaustivamente demonstrado, não houve simulação. Em segundo lugar, porque, para sua aplicação, é necessário comprovar o evidente intuito de fraudar o fisco, o que não ocorreu.

MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO.

65. O simples cancelamento da autuação pela falta de recolhimento das estimativas mensais, decorrente das razões de mérito já apresentadas, são suficientes para aniquilar a exigência da multa isolada (§ 327/328).

66. De qualquer forma, ainda que tais razões não fossem acolhidas, a exigência não deve prosperar pelos seguintes motivos:

a) A multa de ofício de 75% e a multa isolada não podem ser concomitantemente exigidas, já que isso caracterizaria dupla imposição de pena ao mesmo fato (§ 330);

b) A imposição de multa de ofício, única sanção decorrente de procedimento de ofício, sobrepõe-se a qualquer outra penalidade (§ 332);

c) O valor da multa foi calculado considerando-se o somatório dos saldos credores, embora, como demonstramos, o lançamento por omissão de receita deve basear-se no maior saldo credor do período (§§ 334/335);

d) A exigência cumulativa impõe ao interessado a penalidade total de 150% (ainda que indiretamente) sobre os valores exigidos de IRPJ, o que ofende os princípios constitucionais de vedação ao confisco e a garantia da propriedade privada (§ 336). Cita trecho do voto do Ministro Moreira Alves (RE 91.707, DJ 14/02/2003) que entende ser a vedação extensiva as multas decorrentes de obrigações tributárias.

SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

67. Segundo consta, a RFB, após 30 (trinta) dias da lavratura do AI, vem exigindo dos contribuintes a taxa Selic sobre as multas aplicadas, com fundamento nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/02. Essa exigência deve ser afastada, visto que afronta (§§ 340 e 341):

a) o art. 161, do CTN, pelo qual somente o valor principal deve ser atualizado pelos juros; o art. 5º, II, da CF/88 e o art. 97 do CTN (princípio da legalidade). Qualquer oneração das obrigações tributárias está condicionada à prévia existência de Lei;

c) o art. 2º, I, da Lei nº 9.784/99. Os atos da autoridade administrativa são totalmente vinculados à lei;

b) art. 5º, LV, da CF (contraditório e ampla defesa), art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Os juros sobre a multa não foram objeto de regular lançamento,

logo não foi concedido ao interessado oportunidade para contestá-los previamente à sua constituição definitiva.

68. Ainda que fossem devidos juros sobre as multas, dever-se-ia limitá-los a 1% ao mês, conforme Acórdão 101-95802 do 1ºCC, sessão de 19/10/2006 (§ 343).

V. CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA.

69. Em 16/04/2009, conforme Resolução DRJ/RJ1 nº 74, fl. 1.106, o julgamento foi convertido em diligência para que:

a) considerando as alegações apresentadas pelo interessado, fls. 529/532, segundo as quais teria havido erro na determinação da omissão de receita por saldo credor de caixa, fosse apresentado demonstrativo de cálculo dos valores constates da tabela 5, fl. 416, em que constasse cada uma das parcelas utilizadas para se chegar ao resultado;

b) considerando o questionamento feito pelo interessado contra a aplicação cumulativa de multa isolada com multa de ofício, fls. 568/571, fosse apresentado demonstrativo de cálculo das multas isoladas de fls. 440 e 463;

c) considerando que na retomada da fase de julgamento poderá haver necessidade de novos cálculos, os demonstrativos especificado nas alíneas "a" e "b" supra deveriam ser apresentados tanto em papel quanto em CD.

VI. RESULTADO DA DILIGÊNCIA.

70. No Relatório de Diligência de fls. 1.111/1.115, a autoridade fiscal esclarece, quanto aos saldo credores mensais, constantes da tabela 5, fl. 416, que foram apurados mediante processamento da conta Caixa do interessado, extraída dos arquivos digitais que integram a sua contabilidade, bem como, levando-se em conta a recomposição dos valores recebidos a título de receitas de vendas e dos valores reconhecidos em operações com fornecedores, devidamente desmembrados diariamente, conforme o demonstrativo "Saldo Credor de Caixa", fls. 1.116/1.494. [

71. Na tabela da fl. 1.112, diferencia os saldo credores mensais e os valores objeto de autuação. Destaca que os saldos credores nos meses de junho, setembro e novembro de 2004 foram integralmente desconsiderados na constituição de crédito tributário, vez que foram reputados como partes integrantes de saldos negativos anteriores. Os demais saldos credores foram calculados de modo a não incluir valores que já tinham sido tributados em períodos anteriores, de tal sorte que a soma de todos os saldos credores mensais apurados fosse igual ao maior saldo credor identificado na ano-calendário de 2004.

72. Quanto à metodologia de cálculo das multas isoladas, informa que às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, declarada pelo interessado em sua DIPJ 2005, foram adicionadas as omissões de receitas e as despesas de ágio (ajustes), apuradas durante a fiscalização, o que resultou na apuração na novas bases de cálculo, consoante a segunda tabela da fl. 1.113.

73. As novas bases de cálculo foram usadas para cálculos das estimativas de IRPJ e CSLL, deduzindo-se dos valores a pagar os tributos que já deveriam ter sido, pagos em meses anteriores, e as multas isoladas foram apuradas aplicando-se o percentual de 50% sobre as estimativas devidas, mas não recolhidas, conforme tabelas e esclarecimentos da fl. 1.114.

VII. PRIMEIRO RELATÓRIO DE AUDITORES INDEPENDENTES. ERNST & YOUNG.

74. Em 23/09/2009, conforme adiantara em sua impugnação, § 44 supra, o interessado juntou aos autos o "Relatório dos auditores independentes sobre a aplicação de procedimentos acordados" da lavra da empresa Ernst & Young, fls. 1.500/1.507. Ao término do referido documento consta que:

Por fim, consideramos que V. Sas. entendem que a aplicação dos referidos procedimentos não constitui um exame completo de acordo com as normas brasileiras de auditoria, cujo objetivo seria a expressão de uma opinião sobre as informações contábeis e financeiras constantes neste relatório. Consequentemente, não estamos expressando uma opinião sobre essas informações contábeis e financeiras. Caso tivéssemos executado procedimentos adicionais ou tivéssemos executado um exame de acordo com as normas brasileiras de auditoria, outros assuntos poderiam ter chegado ao nosso conhecimento e serem reportados a V. Sas. Fl. 1.507.

VIII. RESPOSTA DO INTERESSADO.

75. O interessado tomou ciência do Relatório de Diligência e do demonstrativo do Saldo Credor de Caixa em 18/09/2009, fl. 1.495, e, em 19/10/2009, apresentou resposta, fls. 1.510/1.523, e documentos, fls. 1.524/1.594, alegando, em síntese, o que segue: J

76. O Relatório de Diligência dedicou apenas um parágrafo para esclarecer como foi calculado o suposto saldo credor de caixa a que se refere a Tabela 5, fl. 416. Não houve qualquer recomposição de caixa, ao contrário do que sugere o Sr. AFRFB. Se tivesse havido, toda a autuação cairia por terra (§§ 8/9 e 42); \

77. Os valores recebidos a título de receitas de venda, entre outras operações, não foram desmembrados diariamente, e prova disso é o próprio "demonstrativo Saldo Credor de Caixa". Tal demonstrativo nada mais é do que o Razão Analítico da conta 111.100 "Caixa", e os saldos credores, que seriam resultantes da recomposição, são, na verdade, saldo que se encontram devidamente registrados na escrituração do interessado (§§ 10/11 e 35/40);

78. Não há menção no Relatório de diligência quanto ao motivo que levou a deixar de expurgar os efeitos dos lançamentos transitórios (§ 13);

79. A natureza transitória da conta 111.100 "Caixa" pode ser constatada a partir do confronto entre o Livro Razão e o demonstrativo "Saldo Credor de Caixa" (§§ 14, 30);

80. Reitera argumentos já apresentados na impugnação (§§-T5718 e 49/58);

DO SEGUNDO RELATÓRIO DE AUDITORES INDEPENDENTES. MAGALHÃES ANDRADE. FLS. 1.533/1.541.

81. O interessado contratou outros auditores independentes, com o objetivo de recompor a conta caixa nos meses de agosto, setembro e outubro de 2004 (§ 19).

82. Para os novos auditores independentes:

a) a conta contábil 111.100, a despeito de ser intitulada "Caixa", "cumpria essencialmente o papel de conta transitória para facilitar o fechamento mensal" (§ 28 e item 5.5 do Parecer independente);

b) "todas as operações diárias de vendas, prestação de serviços de correspondente bancário e pagamento de fornecedores transitavam pela conta Caixa e, a cada encerramento de mês, os profissionais iniciavam a conciliação das contas patrimoniais e apropriação dos efeitos de receita no resultado" (§ 29);

c) Nas operações de vendas, a conta Caixa era creditada diariamente contra Bancos, mas as receitas de vendas só eram registradas mensalmente (§§ 32/33); '

d) Caso as receitas de vendas tivessem sido apropriadas diariamente, o saldo da conta "Caixa" 111.100 seria devedor, conforme Parecer do auditores independentes, fls. 1.540/1.541, item 5.7, e Anexos 2 e 4, fls. 1.563/1.565 e 1.592/1.594. (§§ 34 e 41); 1

83. É o relatório.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexistindo a alegada contradição entre os fundamentos legais do lançamento, e verificando-se a desnecessidade de o interessado contestar "por hipóteses", afastado está o cerceamento de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA.

1) ESCRITURAÇÃO POR PARTIDAS MENSAIS; 2) LUCRO REAL

ANUAL. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.

Se forem mantidos registros diários em livros auxiliares, na forma prevista i pela legislação, a escrituração de débitos no Caixa pode ser feita por partidas mensais, sem alteração da natureza desta conta.

Na tributação pelo lucro real anual, a base de cálculo do IRPJ é o maior saldo credor de Caixa apurado no ano.

OMISSÃO DE RECEITA. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. DEDUTIBILIDADE DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos de PIS e Cofins não são dedutíveis porque, no momento de sua constituição, não são sequer despesa, mas mera expectativa, que não se concretizará caso, por exemplo, houver impugnação procedente, ou se os créditos forem extintos por decisão judicial.

Além disso, é incoerente pleitear como despesa crédito sob litígio. A partir do exercício em que a expectativa se confirmar, por estarem esgotadas as discussões tanto na esfera administrativa quanto na judicial, o interessado poderá considerar os créditos como despesas, já que estava impedido de

fazê-lo antes: de 24/08/2001

SIMULAÇÃO. PROVA. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. GLOSA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida, se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal.

PENALIDADES. MULTA QUALIFICADA. PERDA DO OBJETO.

A discussão sobre aplicação de multa qualificada de 150% perde seu objeto se a matéria tributável for totalmente compensada com o prejuízo fiscal.

PENALIDADES. MULTA SOBRE ESTIMATIVAS COMBINADA COM MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

No regime de tributação pelo lucro real anua], é incabível a aplicação de multa sobre estimativas combinada com multa de ofício porque representa dupla sanção sobre o mesmo fato.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA LANÇADA COM O TRIBUTO.

A multa de ofício lançada com o tributo também se enquadra no conceito de débito para com a União, logo sofre a incidem juros Selic se não for paga tempestivamente.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES I

Ano-calendário: 2004 í

LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL, PIS E COFINS.

Pela relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos de CSLL, PIS e Cofins o mesmo tratamento dispensado ao de IRPJ.

No caso, a DRJ cancelou os lançamentos das multas isoladas.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF (fls. 1655/1734), repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação na parte mantida e aduzindo em complemento esclarecimentos bem detalhados no presente voto que visariam desfazer as duas inconsistências apresentadas pela DRJ contra o segundo Parecer comandado pela Recorrente.

O processo foi baixado em diligência pelo CARF através da Resolução nº **1401-000.258**.

Consta dos autos retorno de diligência favorável à Recorrente em relação a infração saldo credor de caixa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

Os recursos (voluntário e de ofício) preenchem os requisitos de admissibilidade.

O presente processo comporta as seguintes infrações:

1) Omissão de Receitas por saldo credor de caixa, ensejando a exigência de IRPJ e CSLL, e, por via reflexa, de PIS e COFINS;

2) Glosa das amortizações de ágio, tendo por consequência a recomposição de bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e reduzindo apenas os prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL.

3) Falta de pagamento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada, gerando a aplicação de multa isolada, como reflexo da omissão de receitas por saldo credor de caixa (item 1).

RECURSO DE OFÍCIO – MULTAS ISOLADAS

A DRJ cancelou as multas isoladas, gerando a seguinte ementa:

PENALIDADES. MULTA SOBRE ESTIMATIVAS COMBINADA COM MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

No regime de tributação pelo lucro real anual, é incabível a aplicação de multa sobre estimativas combinada com multa de ofício porque representa dupla sanção sobre o mesmo fato.

Porém, como se verá mais adiante no meu voto, em sede de Recurso Voluntário, esta infração restará prejudicada, uma vez que ela se deu apenas em consequência do reflexo da infração relacionada a omissão de receitas, como se percebe claramente da tabela abaixo reproduzida do demonstrativo fiscal de fls. 632, gerando bases positivas apenas nos meses de agosto e outubro de 2004:

PROCESSO ADMINISTRATIVO N- 15563.000.871/2008-91- REPRODUÇÃO DA TABELA EVIDENCIADA A FL. 632 DO VOLUME 3

(I)		(II)	[111]	IV1	V) =1111+(111)+(IV)				
Mês	Saldo Credor de Caixa Acumulado	Mensal	Ágio Glosado	Prejuízo Fiscal (DIPJ)	Base de Cálculo	IRPJ Apurado	IRPJ Meses Anteriores	IRPJ a Pagar	Multa Isolada
2	-	-	3.071.131,93	(7.820.082,05)	(4.748.950,12)		-	-	
3			3.112.050,07	(18.719.549,50]	(15.607.499,43)	-	-		
4	10.503.043,85	10.503.043,85	3.100.039,00	(21.374.500,13)	(7.771.417,28)	-	-	-	-
5		10.503.043,85	3.100.039,00	(28.072.283,28)	(14.469.200,43)	-	-		-
6		10.503.043,85	3.100.039,00	(39.409.234,19)	(25.806.151,34)		-		-
7	13.211.062,08	23.714.105,93	4.840.115,00	(61.223.372,02)	(32.669.151,09)	-	-		
8	88.922.924,94	112.637.030,87	4.840.115,00	(70.154.212,96)	47.322.932,91	11.814.733,23		11.814.733,23	5.907.366,61
9		112.637.030,87	4.840.115,00	(79.091.920,38)	38.385.225,49	9.578.306,37	11.814.733,23	(2.236.426,86)	
10	19.992.616,00	132.629.646,87	6.892.730,00	(90.214.266,48)	49.308.110,39	12.307.027,60	11.814.733,23	492.294,37	246.147,18
11		132.629.646,87	6.892.730,00	(101.619.294,47)	37.903.082,40	9.453.770,60	12.307.027,60	(2.853.257,00)	
12	14.478.709,45	147.108.356,32	6.892.730,00	(107.767.310,52)	46.233.775,80	11.534.443,95	12.307.027,60	(772,583,65)	-
6.153.513,80									

PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº 15563.000.871/2008-91- REPRODUÇÃO DA TABELA EVIDENCIADA À FL. 632 DO VOLUME 3

(D)	(II)	(III)	(IV)	(V)=(III)+(IV)				
Mês	Saldo Credor de Caixa Mensal Acumulado	Ágio Glosado	Base Negativa (DIPJ)	Base de Cálculo	CSLL Apurada	CSL Meses Anteriores	IRPJ a Pagar	Multa Isolada
2		3.071.131,93	(7.820.082,05)	(4.748.950,12)	-		-	-
3		3.112.050,07	(18.719.549,50)	(15.607.499,43)	-	-	-	-
4	10.503.043,85	3.100.039,00	(21.374.500,13)	(7.771.417,28)	-	-	-	-
5	10.503.043,85	3.100.039,00	(28.072.283,28)	(14.469.200,43)	-	-	-	-
6	10.503.043,85	3.100.039,00	(39.409.234,19)	(25.806.151,34)	-	-	-	-
7	13.211.062,08	4.840.115,00	(61.223.372,02)	(32.669.151,09)	-	-	-	-
8	88.922.924,94	4.840.115,00	(70.154.212,96)	47.322.932,91	4.259.063,96		4.259.063,96	2.129.531,98
9		4.840.115,00	(79.091.920,38)	38.385.225,49	3.454.670,29	4.259.063,96	(804.393,67)	
10	19.992.616,00	6.892.730,00	(90.214.266,48)	49.308.110,39	4.437.729,94	4.259.063,96	178.665,97	89.332,99
11	132.629.646,87	6.892.730,00	(101.619.294,47)	37.903.082,40	3.411.277,42	4.437.729,94	(1.026.452,52)	-
12	14.478.709,45	6.892.730,00	(107.767.310,52)	46.233.775,80	4.161.039,82	4.437.729,94	(276.690,11)	

Ao se cancelar a exigência relacionada à omissão de receitas não restará mais base positiva para a incidência da multa isolada sobre estimativas não pagas, uma vez que a única infração remanescente (glosa de amortização do ágio que será mantida) apenas absorveu parte dos prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL.

Portanto, por esse específico motivo NEGOU provimento ao Recurso de Ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Saldo Credor de Caixa

Neste item foi constatado pela fiscalização saldo credor de caixa. Dessa forma com base na presunção legal prevista em Lei (art. 281, I, do RIR/99) para essas situações, presumiu-se a ocorrência de omissão de receitas.

Segundo a Recorrente, no ano-calendário de 2004, por uma opção administrativa e contábil, todos os movimentos financeiros de entradas e saídas de recursos eram registradas em contrapartida da conta 111.100 “CAIXA”, a qual apesar de também se prestar a controlar recursos mantidos em espécie, prestava-se preponderantemente à função de conta transitória de fechamento, com o intuito de facilitar a conciliação financeira e fechamento contábil.

Segundo ela, os principais movimentos transitórios registrados na conta CAIXA referiam-se às seguintes operações: recebimentos de vendas, arrecadações decorrentes da prestação de serviço de correspondente bancário e pagamentos a fornecedores.

Por outras palavras, assevera que em sua contabilidade tal conta apesar de denominada “Caixa”, não faz as vezes de uma conta Caixa tradicional, onde somente existe fluxos financeiros. Tal conta, por ser transitória, não teria natureza credora nem devedora, de modo que eventuais saldos credores não seriam de fato saldos credores de caixa, logo não se aplicaria a presunção de omissão de receita.

Nas operações de venda de bens, a conta em questão era inicialmente creditada em contrapartida a bancos (vendas à vista) ou clientes (vendas a prazo). Posteriormente, fazia-se o lançamento a débito do caixa e a crédito de uma conta de receita.

Nos pagamentos a fornecedores, debitava-se primeiro o Caixa e creditava-se Banco. Em seguida creditava-se o Caixa e debitavam-se Fornecedores. Finalmente, nas operações como correspondente bancário, creditava-se o Caixa, debitando-se Banco e, depois, debitava-se o Caixa, creditando-se Outras Contas a Pagar. Algumas operações eram contabilizadas diariamente e outras, as de fechamento sempre envolvendo a conta caixa, era feita mensalmente.

Dessa forma seria necessária uma recomposição com base nos Livros Auxiliares, para desdobrar os lançamentos mensais em suas parcelas diárias.

E foi o que tentou-se fazer. Fora intimado a apresentar livros auxiliares ou fichas da conta Caixa que discriminasse de forma individualizada os ingressos pelas vendas e as saídas referentes às operações com fornecedores.

Recebidos e processados os registros auxiliares, apuraram-se os saldos credores de caixa da tabela 5, fl. 416, que o interessado foi intimado a justificar.

Porém, em resposta, fls. 272/279, o interessado pondera que, na recomposição dos saldos, dever-se-ia considerar também os valores recebidos e repassados a título de correspondentes bancários, que seriam creditados diariamente no Caixa, mas debitados apenas no final do mês.

Por outro lado o segundo Parecer Independente que foi feito pelos Auditores independentes no sentido de se pronunciar sobre a regularidade contábil e fiscal das operações registradas na conta caixa, bem assim fazer os ajustes necessários de forma a reconstituir o seu saldo diário, além de ratificar alegações da Recorrente que a conta contábil 111.100, intitulada "Caixa", tinha natureza de conta transitória (§ 28 do parecer); ênfaticamente afirmou que algumas operações só eram contabilizadas mensalmente (§§ 29, 32 e 33) e que, portanto, se todas as receitas fossem apropriadas diariamente, não haveria saldo credor na conta 111.100 "Caixa" (§ 34 e 41).

Como prova, apresentou o Livro Razão ajustado da conta Caixa para os meses de agosto e setembro de 2004 (fls. 1.563/1.565 e 1.592/1.594).

Em 16/04/2009, conforme Resolução DRJ/RJ1 nº 74, fl. 1.106, o julgamento foi convertido em diligência para que, "(...) a) considerando as alegações apresentadas pelo interessado, fls. 529/532, segundo as quais teria havido erro na determinação da omissão de receita por saldo credor de caixa, fosse apresentado demonstrativo de cálculo dos valores constates da tabela 5, fl. 416, em que constasse cada uma das parcelas utilizadas para se chegar ao resultado".

Tal demonstrativo foi elaborado então pelo fiscal, o que levou a DRJ cotejá-lo com o que fora já elaborado pelos Auditores Independentes contratados pela Recorrente (Segundo Parecer) e tentar chegar a uma conclusão de qual deles seria a posição correta.

Cabe salientar, que em função da grande quantidade de dados a DRJ adotou aqui a metodologia de análise por amostragem, no caso os dias 1 a 3 de agosto de 2004 foram escolhidos como ponto de partida e asseverou que "os resultados da análise sobre a amostra aplicam-se ao respectivo trabalho como um todo".

Em um primeiro momento então a DRJ admite categoricamente que de fato se estava diante de uma conta "Caixa" de natureza atípica, senão vejamos:

111. A conta denominada Caixa ("111.100"), devido à forma de contabilização adotada pelo interessado, não indica diretamente saldos credores que representem omissões de receita porque alguns lançamentos são feitos por partidas

mensais, de modo que os saldo diários não representam os verdadeiros saldos de Caixa.

Nesse aspecto também não vejo como concluir diferente.

A seguir a DRJ afirma que não encontra óbice na sistemática adotada pela Recorrente para que se faça os ajustes necessários, através da recomposição diária e se alcance assim o objetivo final pretendido que é revelar os verdadeiros saldos de caixa, apontando tão somente os fluxos financeiros. Eis suas próprias palavras:

112. Apesar disso, não deixa de ter natureza de conta Caixa, e seus verdadeiros saldos diários podem ser apurados mediante recomposição na qual os lançamentos mensais contra Receitas e Fornecedores sejam desdobrados em partidas diárias.

Também concordo que os ajustes possam ser feitos, desde que não se atenha ao conjunto dos lançamentos encontrados no razão nesse período, pois como já se colocou retro a metodologia adotada pela Recorrente implica também em que se considere que alguns lançamentos, os de fechamento, só ocorrem no final do mês, de forma que tais lançamentos têm que ser buscados e realocados no período da amostra a ser considerado.

A DRJ encontra basicamente duas inconsistências no trabalho elaborado pelos pareceristas e assim validam o trabalho de recomposição elaborado pela autoridade fiscal, mantendo assim o lançamento relativo a omissão de receitas por saldo credor de caixa.

O que se percebe é que tanto a fiscalização quanto à DRJ parecem não ter entendido em sua plenitude todas as partidas dobradas envolvidas na sistemática atípica de contabilização dessa conta de caixa que faz as vezes de conta transitória, e que é comum nesse ramo de atividade.

Nem se diga que a Recorrente não prestou os devidos esclarecimentos e informações comprobatórias para tanto. A despeito de um certo esforço da fiscalização e da DRJ, pois o processo foi até baixado em diligência, o que se verifica ao final, foi uma desconsideração de certos lançamentos contábeis no tocante aos reflexos dos ingressos de correspondentes bancários e aos recebimentos para pagamento de fornecedores.

Contabilização das operações com Correspondentes bancários

Referem-se aos valores arrecadados diariamente nos caixas das lojas como decorrência da prestação da Sendas como correspondente bancário, ou seja, trata-se de valores recebidos pela empresa onde ela faz as vezes de agente de pagamento de contas de terceiros em suas próprias lojas.

Conforme descrito pela Recorrente em seu recurso (fls. 1698/1700), a contabilização ocorrem em três etapas: Na primeira etapa há a contabilização do ingresso financeiro:

1ª Etapa – Ingresso financeiro – Recebimento dos Títulos

D- Banco

C- CAIXA

Nesse momento se fizer um corte aqui, enquanto o ciclo total das etapas não se completaram, o saldo de caixa estaria artificialmente credor. Isso para demonstrar a complexidade de se fazer tal reconstituição e como é fácil se cair em erro ao longo desse processo se não se entender bem a sistemática de contabilização.

2ª Etapa – Reconhecimento da Obrigação para com a Instituição Financeira (Repasse)

D – CAIXA

C – Outras Contas a Pagar (Passivo)

3ª Etapa – Liquidação Financeira do Passivo (Contas a Pagar)

D- Outras Contas a Pagar (Passivo)

C-Bancos

Considerando que a 2ª e 3ª etapas acontecem mensalmente, há necessariamente um descasamento entre o momento em que se registravam diariamente os lançamentos credores na conta CAIXA e aquele momento em que o total desses mesmos lançamentos eram revertidos contra conta patrimonial.

A consideração da segunda etapa a meu ver é crucial, pois sem ela o registro anterior (lançamento credor) na conta caixa não é neutralizado pelo registro do débito, em contrapartida do reconhecimento da obrigação.

A mesma logística acontecia também em relação às transações com Fornecedores que também se davam em 3 etapas:

- 1) Constituição do Passivo (Fornecedores);
- 2) Liquidação Financeira do Passivo (Fornecedores);
- 3) Liquidação Contábil do Passivo (Fornecedores)

O Auditor e a DRJ ao exporem suas razões sustenta que as explicações da Recorrente acerca do caráter transitório da conta caixa são frágeis e cita como prova disso o fato da conta de bancos responder por aproximadamente 99,77% do valor total dos débitos efetivados na conta 'outras contas a pagar - repasse'.

Causa espécie tal raciocínio. É como se nem o Auditor nem a DRJ tivesse compreendido completamente aquelas três etapas acima mencionadas. Pois, por óbvio, o fato de se encontrar 99.77 % transitando da conta banco para a conta “Outras contas a pagar – repasse” apenas indica a existência de uma 3ª etapa de contabilização, onde o figurante principal não é CAIXA, mas sim a conta Bancos, como de fato está bem espelhado no esquema contábil acima descrito. Isso não implica dizer que a conta caixa não recebeu em determinado momento um aporte devedor na mesma monta que se perfazeria na 2ª Etapa – Reconhecimento da Obrigação para com a Instituição Financeira (Repasse), onde se debita caixa e se credita (Outras contas a Pagar – Passivo).

Por outras palavras, a inconsistência não seria uma inconsistência, pois se explicaria perfeitamente dentro do contexto do esquema contábil de partidas dobradas de três lançamentos e não apenas de dois, como parece ter entendido a fiscalização e a DRJ. Mas isso precisa ser confirmado.

De outra banda, essa conclusão chegada neste voto só faz sentido se a segunda etapa realmente for efetuada de forma mensal e não diária.

Tendo dúvidas quanto a este aspecto, baixou-se o processo em diligência para que a fiscalização investigasse melhor os fatos acima narrados e sanasse a dúvida quanto ao momento de contabilização da 2ª e 3ª etapa, esclarecendo se o resultado de diligência levou em consideração todo o esquema contábil dividido em três etapas e suas respectivas peculiaridades temporais.

No corpo do relatório Fiscal, consta observações da FIPECAF em sentido favorável à Recorrente, esclarecendo ainda a atipicidade de sua contabilidade:

OBS - Da própria FIPECAF

Considerando que o fechamento do ciclo contábil é mensal, é natural que os saldos intermediários apresentem saldo credor, embora não exista nenhuma anormalidade na sistemática adotada pela empresa, PORÉM, "nosso grifo", Esta sistemática contábil teve um uso bastante disseminado dentre as redes de varejo brasileiras, cabe citar a seguinte passagem contida no Manual de Contabilidade Societária:

Há empresas que ainda efetuam toda a contabilização por meio da conta Caixa, incluindo todos os recebimentos e todos os pagamentos em cheque, gerando um grande e desnecessário volume de débitos e créditos.

A FIPECAF apresenta, ainda, uma ANÁLISE DO MOVIMENTO CONTÁBIL DA CONTA 111.100 - CAIXA, EM AGOSTO DE 2004, que apresenta saldo final devedor e apresenta, ainda, no Quadro 3, a amarração do débito na conta 111.100 - Caixa com as contas de Receita, tendo também conferido os valores do Razão contábil de receitas com o montante das receitas informado no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON, para o mês de agosto de 2004 e, finalmente, efetuaram a amarração das receitas líquidas mensais com as Demonstrações Contábeis, base dos lançamentos (...)

O Fiscal, após ouvir novamente os esclarecimentos não só do contribuinte, mas dos relatórios da Consultoria e do FIPECAF, chega à conclusão favorável à Recorrente, como já se suspeitava:

Estamos concluindo nosso relatório, e concluindo pela procedência das alegações da Recorrente, fazendo constar mais uma vez que as dificuldades de se fiscalizar uma empresa do porte de SENDAS DISTRIBUIDORA S/A tendo, ainda, um sistema de contabilidade ultrapassado e sobrecarregado de informações, complicações com a logística, tendo em vista estar em São Paulo a contabilidade da empresa, contabilidade mesmo, ou seja, documentos e pessoal, vide as dificuldades encontradas para que se firmasse convicção de algo tão simples quanto a escrituração da conta Caixa, tendo sido contratada Auditoria Independente de Escritório especializado, que precisou de duas auditorias para chegar aos valores definitivos, assim como, a contratação da "FIPECAF1", que aliás deve ser elogiada em seu brilhante trabalho, para formar o convencimento deste douto Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, passando ainda por uma diligência desgastante e longa, que finalmente, apesar das dificuldades encontradas, chega ao seu fim.

Estamos anexando a resposta da Recorrente, mais os relatórios de Magalhães Andrade Auditores Consultores Advogados e também da FIPECAF1

Por todo o exposto, dou provimento a este item.

GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

A DRJ manteve a glosa da amortização do ágio, em síntese, com os seguintes fundamentos:

As integralizações feitas por CBD, NOVASOC e SENDAS nas empresas RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ, e as incorporações destas ao interessado representam operações estruturadas exclusivamente para reduzir ou suprimir tributos. Não há como sustentar que tais operações visavam à constituir uma joint venture entre os Grupos Pão de Açúcar e Sendas, pois as integralizações podiam ser feitas diretamente na SENDAS DISTRIBUIDORA, alcançando-se, assim, o alegado propósito negocial. Mesmo na sequência de atos escolhida pelos sócios, as incorporações eram dispensáveis, pois a constituição se completou com a integralização das participações.

(...)

Nas operações objeto de análise nestes autos, os Grupos Pão de Açúcar e Sendas, apesar do seu histórico de concorrência, não disputavam mercado entre si, mas uniam esforços para alcançar objetivos comuns. Somente o efetivo tributário intragrupo pode explicar o fato de CBD e SENDAS terem atribuído, nas integralizações feitas em RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ, o valor de R\$ 10.000,00 aos direitos de cada um na exploração do fundo de comércio relativo às suas lojas no Estado do Rio de Janeiro. A prova e quantificação do erro no valor das integralizações são os próprios laudos confeccionados segundo a capacidade de geração de resultados futuros. Em vez de atender a algum propósito negocial, o objetivo foi rebaixar artificialmente o valor do capital social, de modo a maximizar a diferença entre este e as avaliações, ou seja, o ágio.

Cita doutrina de Ricardo Mariz, para depois concluir:

136. A descrição acima aplica-se perfeitamente ao caso sob análise. O indício "proximidade temporal de atos", já descritos acima, nos §§ 20 a 25, quase chega a transmutar-se em coincidência temporal, já que todos os documentos têm data de 29/02/2004, exceto as incorporações, datadas de 30/04/2004. A disparidade de valores já foi comentada, quando tratamos de operações com partes relacionadas (§§ 134 e 135). O desfazimento de efeitos também está presente: num mesmo dia, pessoas entram e saem de sociedades, recebem e transmitem participações. A inexistência de causa econômica, além da economia fiscal, também já foi apontada e comentada (§ 133).

137. Está correta, portanto, a interpretação dada pelo autuante ao conjunto das operações de reestruturação societária: houve simulação com a prática de atos que não tinham qualquer propósito negocial, pois visavam apenas à economia de tributos e eram desnecessários à constituição da *joint venture*. A simulação se comprova também por meio dos valores atribuídos às integralizações nas sociedades de passagem: foram artificialmente rebaixados, com o objetivo de maximizar o ágio dos investimentos, conforme comprovam os laudos de avaliação.

Discordo da DRJ em algum de seus fundamentos, porém, o lançamento deve ser mantido, principalmente porque existe um ponto principal descrito no auto de infração com o qual estou de pleno acordo e que também foi abordado com um dos fundamentos da DRJ.

Porém, antes de adentrar nesse ponto fundamental e no que discordei da DRJ, passo a tecer algumas considerações preambulares que reputo pertinente quando estamos diante da validação de um planejamento tributário. bem assim porque em sua defesa a Recorrente tenta macular o auto de infração, seja levantando uma suposta obscuridade quanto a

quais seriam os negócios simulado e dissimulado, bem assim que os efeitos da desconsideração da simulação seriam outros, não levados adiante pelo fiscal.

Como tenho afirmado nos meus votos que envolvem a análise de planejamentos tributários, costumo dizer que abuso de formas pode até ser o meio utilizado e que termina por descambar em um abuso de direito, simulação ou fraude à lei. Porém, a descrição dos fatos não precisa chegar a uma conclusão perfeita sobre o instituto aqui utilizado (fraude a lei, simulação, abuso de direito, abuso de formas ou mesmo uma combinação deles), uma vez que não há uniformidade de entendimento a respeito desses metaconceitos por demais abstratos, e uma mínima diferença de concepção em um instituto afeta o entendimento do outro, acarretando conclusões díspares no caso concreto. Como se verá mais adiante tais conceitos servem muito mais para a análise da qualificação da multa. O que importa é que os fatos estejam narrados de uma forma tal que o julgador possa inferir deles patologias, inadequações, discrepâncias entre a forma jurídica adotada e a essência do negócio jurídico; e não que o fiscal diga precisamente que instituto é esse que está sendo aplicado, pois o que importa é que qualquer que sejam eles, os efeitos dos negócios jurídicos contornados ou simulados não serão oponíveis ao fisco.

Entretanto, o fiscal deve atribuir as consequências tributárias pertinentes de forma a e dar a melhor conformação possível a esse negócio jurídico situando-o diante das leis e do ordenamento jurídico. E a meu juízo, foi o que o fiscal fez perfeitamente, no caso concreto. A desconsideração do negócio jurídico não oponível ao fisco levou necessariamente ao tratamento das amortizações do ágio como despesa desnecessária, isso porque não é possível haver dispêndio com amortização de algo que inexiste.

Afasto aqui também eventual cerceamento do direito de defesa ou nulidade do lançamento.

A parte relevante da defesa concentra-se em demonstrar o propósito negocial como um todo na associação do grupo Sendas com o grupo Pão de Açúcar (CBD).

De fato, se visto sob um ponto de vista geral, as operações descritas de reestruturação e reorganização do grupo sendas com o grupo Pão de Açúcar não careceram de propósito negocial. O propósito negocial da associação efetuada é um fato notório, porém a forma como se deu é que macula o aproveitamento do ágio. Na verdade, vendo os fatos de forma retrospectiva a partir do que se desenrolou no futuro pode-se concluir que essa associação inicial foi uma etapa do processo de aquisição do grupo Sendas pelo grupo Pão de Açúcar, mas que até o momento dos fatos aqui tratados tal aquisição ainda não havia se dado.

Porém, se a ausência de propósito negocial pode ser uma condição que por si só possa invalidar o planejamento tributário, a simples presença dela não é uma condição suficiente para validá-lo, isso porque pode ocorrer outras situações que maculem o planejamento, como de fato foi o que ocorreu, senão vejamos.

E o ponto crucial dessa mácula encontra-se no fato de que as partes deixaram de ser interdependentes na medida em que os Grupos Pão de Açúcar e Sendas, apesar do seu histórico de concorrência, passaram a não mais disputar o mercado entre si, e uniram esforços para alcançar objetivos comuns, que passou inicialmente pela tentativa de formarem uma *joint venture*.

Na verdade, o que aconteceu foi que essa joint Venture que se consubstanciou na criação da SENDAS Distribuidora deixando o controle acionário na mesma de forma paritária, ou seja, sendo dividido igualmente entre os dois grupos envolvidos (Grupo Sendas e o grupo Pão de Açúcar (CBD)).

Toda a cadeia de eventos que se deu nas empresas de passagens Serra do Andaraí (SENDAS) e Rio Patea (CBD), em curto espaço de tempo foi previamente acertada entre os dois grupos, ou seja, o destaque dos ativos e direitos de exploração de cada um dos grupos para fazer parte da Recorrente, reavaliar cada qual seus ativos a preço de mercado e, por fim, aproveitar o ágio de si mesmo.

É como se cada um dos grupos (CBD e Sendas) fizesse separadamente e dentro do seu próprio grupo tais operações de reavaliação do ativo e não as tributasse, gerando o conhecido ágio interno e no caso também, o ágio de si mesmo, sabidamente não oponível ao Fisco. De um lado, o CBD, a partir de uma "empresa de gaveta", cria a Rio Patea. Aloca-se como sócios, aumentando o capital a própria CBD e a NOVASOC (outra empresa do grupo CBD). Essas duas empresas em pouco tempo retiram-se da sociedade e transferem os seus controles acionários para empresa SE, outra empresa do grupo CBD. Subsequentemente, reavalia-se esses ativos (Rio Patea) e subscreve-se e integraliza-se o capital com cotas da Rio Patea na Sendas Distribuidora (Recorrente), que tem controle paritário. Gera-se o ágio nesse momento através de laudo e logo em seguida a empresa de passagem Rio Patea contendo somente acervo do CBD é incorporada pela Sendas Distribuidora (Recorrente) cuja metade do controle é da própria CBD e passando a seguir a aproveitar esse ágio. No outro lado, como o mesmo modo de operar age o Grupo Sendas, através da criação da empresa Serra do Andaraí e reavaliando todo seu acervo de 97 direitos de exploração de fundos de comércio.

Causa espanto o fato de a CBD e SENDAS terem atribuído, nas integralizações feitas em RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ, o valor de R\$ 10.000,00 aos direitos de cada um na exploração do fundo de comércio relativo às suas lojas no Estado do Rio de Janeiro se vistos os eventos de forma separadas e estanques. Mas não é surpresa se visto dentro do contexto de que já se tratava de operações feitas como se já estivesse dentro de um mesmo grupo econômico, o que foi permitido pela criação da Joint Venture. Ou seja, Esse aviltamento proposital só foi possível com a certeza de que havia uma estruturação passo a passo no caminho de formarem uma única empresa com participações equitativas (meio a meio) onde o ganho adviria através da criação de um ágio fictício, porque foi sobrevalorizado através do aviltamento inicial dos valores patrimoniais dessas integralizações (capital social inicial). O passo seguinte seria avaliá-las agora sim a preço de mercado e obter o ágio sobrevalorizado a ser deduzido.

O contexto delineado acima permite dizer que se criou um ambiente favorável, semelhante ao que acontece nas situações intragrupo. A DRJ também sublinhou esse aviltamento do capital social:

Nas operações objeto de análise nestes autos, os Grupos Pão de Açúcar e Sendas, apesar do seu histórico de concorrência, não disputavam mercado entre si, mas uniam esforços para alcançar objetivos comuns. Somente o efetivo tributário intragrupo pode explicar o fato de CBD e SENDAS terem atribuído, nas integralizações feitas em RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ, o valor de R\$ 10.000,00 aos direitos de cada um na exploração do fundo de comércio relativo às suas lojas no Estado do Rio de Janeiro. A prova e quantificação do erro no valor das integralizações são os próprios laudos confeccionados segundo a capacidade de geração de resultados futuros. Em vez de atender a algum propósito negocial, o objetivo foi rebaixar artificialmente o valor do capital social, de modo a maximizar a diferença entre este e as avaliações, ou seja, o ágio.

Esse aviltamento do capital social se deu justamente porque as partes deixaram de respeitar um critério super importante para a validade da existência do ágio, que é o fato de as partes serem interdependentes, onde as aquisições se dão a preço de mercado. Essa situação conduziu

inexoravelmente também a existência do denominado "ágio de si mesmo", também muito bem colocado tanto pelo autuante quanto pela DRJ.

De observar que tanto o aviltamento do capital social quanto a presença do ágio de si mesmo também estão muito bem delineados no TVF, que faz parte integrante do auto de infração:

133.A questão é de singela visualização. Basta sintetizá-la, conforme abaixo.

133.2 De acordo com o Relatório e documentação acostada aos autos,

SENDAS e SÉ acionistas majoritárias de SENDAS DISTRIBUIDORA S/A, instituída em 29.02.2004, se tornaram, ambas, únicas sócias de RIO PATEA e SERRA DO ANDARAÍ, respectivamente, em 19.04.2004 e 15.04.2004. \

133.3 A RIO PATEA, instituída em 09.01.2004 por Marcelo Trussardi Paolini e Celina Pannunzio, com capital subscrito de R\$ 100,00, teve seu capital inicialmente aumentado, também em 19.04.2004, pelos adquirentes originais CBD e NOVASOC, igualmente sócias de SENDAS DISTRIBUIDORA S/A, mediante transferência do fundo de comércio da primeira, avaliado em R\$ 10.000,00, e transferência do acervo líquido e fundo de comércio da segunda, avaliados em R\$ 114.709.239,00. As mesmas, na mesma data, cederam a total de suas participações à SENDA DISTRIBUIDORA S/A, de que eram sócias.

133 A SERRA DO ANDARAÍ, instituída em 03.09.2003, com capital de R\$ 100,00, pêlos sócios Marcelo TrussardiPaolini e Celina Pannunzio,foi adquirida pela SENDAS em 15.04.2004, tendo seu capital aumentado para R\$ 15.000,00, em moeda corrente, R\$ 4.950,00 e transferência do fundo de comércio, avaliado em R\$ 10.000,00.

133.5 Ambas, SENDAS e SE, transferem a totalidade de suas cotas na RIO PATEA e na SERRA DO ANDARAÍ, em, respectivamente, 19.04.2004 e 28.05.2004, para SENDAS DISTRIBUIDORAS/A.

133.6 Através da AGE de 30.04.2004 foram incorporados os patrimônio líquidos das duas sociedades a SENDAS DISTRIBUIDORA, fls. 74/106, Anexo II).

133.7 Em 30.06.2004 SENDAS DISTRIBUIDORA, mediante 4a. alteração contratual (fls. 142/146, Anexo II), resolve, incorporar RIO PATEA, por avaliação de R\$ 618.340.702,00, sendo que o acervo líquido e fundo de comércio que lhe foram transferidos em 19.04.2004, somassem R\$ 114.729.139,00.

133.8 Em 28.05.2004, SENDAS DISTRIBUIDORA, mediante 3a. alteração contratual (fls. 183/185, anexo II), resolve incorporar SERRA DO ANDARAÍ por avaliação de R\$ 853.904.369,00, sendo que o fundo de comércio, que lhe foi transferido em 15.04.2004, para aumento do capital, somasse R\$ 10.000,00.

133.9 Inequivocamente, evidencia-se a aquisição, com ágio, do próprio acervo líquido no primeiro caso, transferido, ex ante, para terceira pessoa jurídica, incorporada ex post, e dos próprios fundos de comércio, em ambos os casos, avaliados, individualmente, em R\$ 10.000,00 para efeitos de suas transferências a terceiras pessoas jurídicas, ex ante, em, respectivamente, 19.04.2004 e 15.04.2004, e, em sequência, incorporadas, com ágio em 30.04.2004.

133.10 Não há dúvidas de que as operações em sequência objetivaram produzir, exclusivamente, ágio de si mesmo.

Mas não é só isto, as sucessivas alterações contratuais deixa claro que transfere ações de um empresa para outra como se parte de um grupo já se fizesse.

81. Na mesma data acima (protocolo JUCESP), por intermédio da 2.º Iteração do Contrato Social, o sócio CBD resolveu retirar-se da sociedade, cedendo e transferindo a totalidade de suas 15.000 quotas representativas do capital social que

possuía ao SÉ, pelo valor nominal de R\$ 1,00 cada quota, totalizando o preço de R\$ 15.000,00, assumindo o pagamento dentro do prazo de 02 anos (fls. 137 a141).

82. No mesmo ato acima, o sócio *NOVASOC* também resolveu retirar-se da sociedade, cedendo e transferindo a totalidade de suas 114.714.239 quotas representativas do capital social que possuíam ao SÉ, pelo valor nominal de R\$ 1,00 cada quota, totalizando o preço de R\$ 114.714.239,00, assumindo o pagamento dentro do mesmo prazo.

83. Ainda na data acima (protocolo JUCESP), por intermédio da 3.º Alteração do Contrato Social, o SÉ, detentor da totalidade do capital da sociedade, em decorrência do aumento de capital da *SENDAS DISTRIBUIDORA S/A*, resolveu ceder e transferir para esta as 114.729.239 quotas de sua propriedade (fls. 142-146)

Não restam dúvidas, portanto, de que as operações em sequência terminaram produzindo o ágio interno e o ágio de si mesmo. Na prática, o ágio de si mesmo denota que não houve nem aquisição envolvendo terceiros. E de fato, não houve. O que houve, como já se disse alhures, foi apenas que os dois grupos resolveram reavaliar seus ativos, equalizando os preços um com o outro de forma paritária (meio a meio), onde o fiel da balança foi o aporte financeiro feito pelo grupo Pão de Açúcar na Rio Patea. Ao final tais ativos foram acomodados na *SENDAS DISTRIBUIDORA* também meio a meio. Ou seja, não houve até esse ponto, qualquer aquisição de um grupo pelo outro, mantendo-se a independência cada qual do seu acervo original. Como também já se disse, aqui se tratou apenas de uma etapa preparatória para uma futura aquisição do grupo Sendas pelo grupo Pão de Açúcar, que de fato ocorreu depois dos fatos aqui tratados.

Outrossim, em seu recurso a Recorrente se agarra na possibilidade de o art. 36 da Lei nº10.637/2002 poder diferir o ganho de capital na operação, porém este permissivo legal não dá azo ao contribuinte de criar situações artificiais de aproveitamento do ágio.

Portanto, comprovada está o abuso de direito na medida que pelas provas dos autos constatou-se que os valores atribuídos às integralizações nas sociedades de passagem foram artificialmente rebaixados, com o objetivo de maximizar o ágio dos investimentos, conforme comprovam os laudos de avaliação; bem assim também ficou caracterizada a existência do chamado "ágio de si mesmo" em operações intragrupo que também macula toda a operação.

Por, todo o exposto, nego provimento a este item.

Do PIS, da COFINS na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL lançados

Segundo a Recorrente, como no momento do lançamento, nenhum dos tributos estava com a exigibilidade suspensa, o interessado entende que tem direito às deduções, que não foram consideradas no lançamento de ofício.

Pelas mesmas razões que não se conheceu do Recurso de Ofício, aqui também não há razão para se enfrentar esta matéria uma vez que trata-se de matéria reflexa ao lançamento da omissão de receitas por saldo credor de caixa, ora cancelado, onde houve a incidência do PIS e COFINS.

Portanto, não CONHEÇO desta matéria por perda de objeto.

MULTA QUALIFICADA

Como bem colocado pela DRJ, a qualificação da multa não faz parte da lide:

138. Conforme § 150 do TVF, fl. 436, e demonstrativos de apuração das fls. 438 e 456, a multa qualificada de 150% não chegou a ser lançada porque a despesa glosada com a amortização do ágio foi totalmente compensada com o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL. Dessa forma, entendemos que a discussão sobre a procedência desta multa perdeu o seu objeto

Juros sobre multa de ofício

Assim como no item anterior, também não há objeto a ser enfrentado nessa questão, uma vez que a improcedência da infração relacionada à omissão de receitas cancela toda a base de cálculo positiva que ensejaria o lançamento da multa de ofício de 75%.

A outra infração (glosa da amortização do ágio), como já se colocou retro, ensejou apenas o aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL não sendo lançada a multa de 150%.

Lançamentos reflexos(PIS, COFINS E CSLL)

Como não há questões novas vinculadas aos lançamentos decorrente afora as já enfrentadas, aplica-se aos demais tributos (PIS, COFINS e CSLL) o mesmo tratamento dispensado ao de IRPJ.

Por todo o exposto, NEGO PROVIMENTO RECURSO DE OFÍCIO e, quanto ao RECURSO VOLUNTÁRIO, DOU PROVIMENTO PARCIAL apenas para cancelar a infração relacionada à omissão de receitas por saldo credor de caixa e seus reflexos

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto