



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

Processo nº 16175.000489/2005-71
Recurso nº 159.402 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTRO - Ex(s): 2001
Acórdão nº 108-09.793
Sessão de 18 de dezembro de 2008
Recorrente 1770 PARTICIPAÇÕES S.A.
Recorrida 5ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -
IRPJ**

Exercício: 2001

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


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

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

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por 1770 PARTICIPAÇÕES S.A.

ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO de CONTRIBUINTES, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de ilegitimidade passiva. Vencidos os Conselheiros Orlando José Gonçalves Bueno e Karem Jureidini Dias e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. O Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno fará a declaração de voto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente



VALÉRIA CABRAL GÉO VERÇOZA

Relatora

FORMALIZADO EM: 28 JUL 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON LÓSSO FILHO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA IRINEU BIANCHI, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER e KAREM JUREIDINI DIAS.



Relatório

Trata o presente processo dos autos de Infração relativos ao Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica (fls. 280 a 283) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 284 a 287), lavrados em 21/12/2005 e cientificados em 22/12/2005, formalizando um crédito tributário no valor total de R\$ 281.367.816,22. Este valor inclui principal, multa de ofício de 75% e juros de mora em razão da *"falta de contabilização de ganho de capital apurado na alienação de investimento avaliado pelo valor do Patrimônio Líquido"*.

O procedimento fiscal decorreu de Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo, datado de 21 de novembro de 2005 e recebido pelo contribuinte no dia 28 do mesmo mês (fl. 03), destinado a coletar informações e documentos de forma a subsidiar o procedimento de fiscalização junto ao contribuinte SARA LEE CAFÉS DO BRASIL, conforme MPF nº 08.1.13.00-2005-00005-0.

Em 14 de dezembro foi expedido novo Mandado de Procedimento Fiscal, de nº 08.1.90.00-2005-03144-2, em nome de 1770 PARTICIPAÇÕES, para fiscalização do IRPJ no ano de 2000 (fl. 01). Esclareça-se que o procedimento fiscal em nome de SARA LEE CAFÉS DO BRASIL teve continuidade por meio do processo de nº 16175.000476/2005-00, julgado em 1ª. Instância em 24 de março de 2006 pela DRJ/CPS – acórdão nº 12.608.

O procedimento fiscal e as irregularidades constatadas foram descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 264 a 277. Os fatos objeto da fiscalização podem ser assim resumidos, em ordem cronológica:

a) em 14/01/2000 foi constituída a empresa 1770 PARTICIPAÇÕES S.A., tendo como sócios Antônio Sérgio de Souza e Augusto Antonio Pires Fernandes (fls. 111 a 120). O capital social foi estipulado em R\$ 1.000,00, dividido em 1.000 ações ordinárias nominativas sem valor nominal. No momento da constituição foram integralizados 10 % do valor do capital social.

b) em 15/03/2000, foi realizada Assembléia Geral Extraordinária da 1770 PARTICIPAÇÕES S.A., conforme ata juntada aos autos (fls. 121 a 133). No referido documento constam como únicos sócios da 1770 PARTICIPAÇÕES S.A. as pessoas jurídicas COMPANHIA UNIÃO DOS REFINADORES AÇÚCAR E CAFÉ e COPERSUCAR ARMAZÉNS GERAIS S/A. Não há menção da participação societária de cada uma delas. Também não há nos autos nenhuma informação de como as duas pessoas jurídicas acima citadas tornaram-se únicas sócias da 1770 PARTICIPAÇÕES, substituindo os sócios originais. Na ata da AGE de 15/03/2000 consta apenas que os Srs. Antônio Sérgio de Souza e Augusto Antonio Pires Fernandes eram diretores da 1770 Participações S.A e foram substituídos por Antonio José Zillo (também diretor da Companhia União dos Refinadores – Açúcar e Café e Coperçucar Armazéns Gerais S.A) e Maurílio Lobo Filho. Houve consolidação do Estatuto Social da 1770 PARTICIPAÇÕES, cujo capital social informado era de R\$ 1.000,00. Não há menção ou prova de que o capital foi totalmente integralizado.



c) em 13/06/2000 a empresa CAFÉ PILÃO-CABOCLO LTDA. tem o seu capital social aumentado de R\$ 45.000.000,00 para R\$ 71.260.000,00, de acordo com o que se verifica na 6ª alteração contratual (fls. 08 a 10). A integralização do capital se deu mediante aproveitamento de crédito mantido em conta corrente pela sócia quotista COMPANHIA UNIÃO DOS REFINADORES AÇÚCAR E CAFÉ, com a concordância da outra sócia, a COPERSUCAR ARMAZÉNS GERAIS S/A., que expressamente renunciou ao seu direito de subscrição. A composição societária da CAFÉ PILÃO-CABOCLO passou a ser, nessa data, a seguinte:

QUADRO SOCIETÁRIO DA CAFÉ PILÃO-CABOCLO LTDA. em 13/06/2000	
COMPANHIA UNIÃO DOS REFINADORES AÇÚCAR E CAFÉ	71.259.900 quotas
COPERSUCAR ARMAZÉNS GERAIS S/A	100 quotas
TOTAL	71.260.000 quotas

A CAFÉ PILÃO CABOCLO tem em seu quadro societário os mesmos acionistas da 1770 PARTICIPAÇÕES, sendo a COMPANHIA UNIÃO DOS REFINADORES – AÇÚCAR E CAFÉ a principal acionista da 1770 PARTICIPAÇÕES e quotista da CAFÉ PILÃO CABOCLO.

d) em 26/06/2000 a 1770 PARTICIPAÇÕES realizou Assembléia Geral Extraordinária para deliberar sobre o aumento de seu capital social (fls. 134 a 136). A 1770 PARTICIPAÇÕES emitiu 70.007.546 novas ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, que foram integralizadas, em sua totalidade pela sócia COMPANHIA UNIÃO DOS REFINADORES AÇÚCAR E CAFÉ, com expressa anuência e concordância da outra acionista, COPERSUCAR. A integralização do aumento de capital foi feita com a entrega, à 1770 PARTICIPAÇÕES, de 71.259.000 quotas da Café Pilão, de propriedade da COMPANHIA UNIÃO DOS REFINADORES AÇÚCAR E CAFÉ. Assim a 1770 PARTICIPAÇÕES passou a ser proprietária da CAFÉ PILÃO-CABOCLO.

e) em 03/07/2000 foram realizadas as seguintes operações:

e.1) aporte financeiro da empresa MERRILD KAFFE A/S, da Dinamarca, na empresa CAFÉ DO PONTO BRASIL LTDA., no valor total de R\$ 399.087.838,00, conforme cópia de contratos de câmbio (fls. 019 a 021 e 023 a 025), cópia de extratos bancários (fls. 022 e 027).

e.2) Assembléia Geral Extraordinária da 1770 PARTICIPAÇÕES S.A. para deliberar sobre novo aumento do capital social (fls. 137 a 140), no valor de R\$ 70.001.546,00, mediante a emissão de 70.001.546 ações nominativas, sem valor nominal, a serem subscritas e integralizadas em moeda corrente pelo valor total de R\$ 392.460.750,00 (comprovante de depósito à fl. 029), com ágio de R\$ 322.459.204,00 pela CAFÉ DO PONTO BRASIL LTDA., com expressa anuência da COPERSUCAR ARMAZÉNS GERAIS S.A e COMPANHIA UNIÃO DOS REFINADORES AÇÚCAR E CAFÉ, que expressamente renunciaram ao seu direito de preferência.

A justificativa econômica para o pagamento do ágio mencionado no parágrafo anterior foi baseada em critério econômico financeiro (projeção de rentabilidade futura) que

levou em conta a situação e os negócios da sociedade controlada CAFÉ PILÃO-CABOCLO LTDA.

O capital social da 1770 PARTICIPAÇÕES S.A., totalmente subscrito e integralizado passou a ser de R\$ 140.010.092,00. A importância de R\$ 322.459.204,00 foi creditada como reserva de ágio. Não há nos autos cópia do diário ou razão da 1770 PARTICIPAÇÕES comprovando a contabilização como reserva.

A composição acionária da 1770 PARTICIPAÇÕES S.A quando da realização dessa AGE era a seguinte:

QUADRO SOCIETÁRIO DA 1770 PARTICIPAÇÕES em 03/07/2000 (fls. 140)	
COMPANHIA UNIÃO DOS REFINADORES AÇÚCAR E CAFÉ	70.008.545
COPERSUCAR ARMAZÉNS GERAIS S/A	1
TOTAL	70.008.546

f) em 04/07/2000, foi realizada nova Assembléia Geral Extraordinária da 1770 PARTICIPAÇÕES S.A. para deliberar a respeito da redução do capital social da companhia (fls. 141 a 146), no montante de R\$ 70.001.546,00, mediante o cancelamento de 70.001.546 ações de propriedade da acionista CAFÉ DO PONTO BRASIL LTDA. Em pagamento ao valor correspondente ao cancelamento das ações, foi aprovada pelos acionistas, a dação em pagamento pela 1770 PARTICIPAÇÕES S.A. à CAFÉ DO PONTO BRASIL de 71.259.900 quotas representativas do capital social da CAFÉ PILÃO-CABOCLO, ou seja, a transferência do controle acionário da CAFÉ PILÃO-CABOCLO para a CAFÉ DO PONTO BRASIL LTDA.

O capital social da 1770 PARTICIPAÇÕES passou a ser R\$ 70.008.546,00, totalmente subscrito e integralizado.

g) também em 04/07/2000, foi firmado um contrato de mútuo (fls. 172 a 175) no valor de R\$ 318.240.819,30, tendo como mutuante a empresa 1770 PARTICIPAÇÕES S.A. e como mutuária a empresa COOPERATIVA DE PRODUTORES DE CANA, AÇÚCAR E ALCOOL DO ESTADO DE SÃO PAULO – COPERSUCAR.

h) em 15/12/2000 foi encaminhado aos administradores e cotistas da CAFÉ PILÃO-CABOCLO um relatório elaborado por consultoria externa, que consistiu na revisão das demonstrações financeiras projetadas utilizadas no processo de aquisição da CAFÉ PILÃO-CABOCLO.

i) as assembleias da empresa 1770 PARTICIPAÇÕES S.A. que seguiram às aqui mencionadas deliberaram apenas sobre eleição de diretoria e aprovação das contas da companhia, sem qualquer alteração societária.

Em 22 de dezembro de 2005, em decorrência do MPF 0819000/03144/05, foram lavrados dois autos de infração:

I) auto de infração – Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 280 e 281). A infração foi assim capitulada: ganhos e perdas de capital – alienação de investimento avaliado

pelo valor do patrimônio líquido: falta de contabilização do ganho de capital apurado na alienação de investimento avaliado pelo valor do Patrimônio Líquido, conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do lançamento, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação. Enquadramento legal: art. 3º. § 2º. inciso IV, da Lei nº 9.718/98; arts. 247, 248, 251 e parágrafo único, 418 e 426 do RIR/99, arts. 385, 387, 418, 426, 427 do RIR/99; arts. 247, 248 da Lei nº 6.404/76; art. 43 do CTN.

II) auto de infração – Contribuição Social s/ Lucro Líquido (fls. 284 e 285). Falta de contabilização do ganho de capital apurado na alienação de investimento avaliado pelo valor do Patrimônio Líquido, conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do lançamento, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação. Enquadramento legal: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; art. 1º. da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 7º. da Medida Provisória nº 1.807/99 e reedições; art. 6º. da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições.

O autuado apresentou tempestivamente sua impugnação que pode ser assim resumida:

a) alega que a autuação decorreu de suposta prática de simulação. Traz o conceito de simulação como sendo um vício do negócio jurídico, consistente em declaração falsa da adoção de um determinado negócio jurídico, mas sem a sua prática verdadeira e sem sujeição à sua estrutura jurídica.

b) discorre exaustivamente sobre os tipos de simulação: absoluta e relativa, citando renomados juristas para apresentar sua tese. Em complemento à sua argumentação cita decisões do Conselho de Contribuintes acerca do assunto simulação.

c) alega a inexistência de simulação no caso concreto, nos seguintes termos (fls. 298 a 301:

“No caso presente, para se falar em simulação relativa, é necessário ter sido demonstrado que, devido a uma contra-declaração, não houve de fato um aumento de capital com posterior redução, mas sim, uma alienação por venda.

Averiguando quais foram os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela prática de simulação percebe-se que as alegações apresentadas foram basicamente de duas ordens: a) pontos específicos da forma como se deu o aumento e redução de capital (p. ex., a alegada inconsistência do valor integralizado pela Café do Ponto e a entrega “graciosa” e de “extrema benevolência” do “único” ativo da Impugnante) e b) o aumento e redução de capital com intervalo de um dia, a demonstrar que o objetivo único da operação seria a transferência das quotas da Café Pilão-Cabloclo sem incidência do IRPJ.

Tais elementos e as alegações desenvolvidas não permitem a conclusão de prática de simulação. Vejamos:

a) A Fiscalização alega que, quando a Café do Ponto passou a deter 50% do capital social da Impugnante, também teria passado a deter, indiretamente, 50% do capital social da Café Pilão Caboclo. Ou seja, a Café do Ponto teria integralizado o aumento de capital por R\$ 390

milhões para deter, indiretamente, 50% das ações da Café Pilão Caboclo. Estranhamente, porém, a Impugnante, ao ter seu capital reduzido, entregou a totalidade das quotas da Café Pilão Caboclo. Daí ter sido uma entrega "graciosa", de "extrema benevolência" por parte da Impugnante, quando, na verdade, se 50% das ações da Impugnante - e indiretamente 50% da Café Pilão Caboclo - valiam R\$ 390 milhões, a Café do Ponto deveria ter pago R\$ 784 milhões para adquirir os 100%. Aparentemente (o Termo de Verificação Fiscal não é claro), a Fiscalização pretende afirmar que tais elementos infirmariam a prática dos atos jurídicos de aumento de capital com posterior redução, pois demonstrariam a inconsistência de tais atos. Entretanto, isso não é procedente.

Quando muito, pode-se dizer que a Café do Ponto, ao ter integralizado 50% do capital social da Impugnante, passou a deter 50% da integralidade do patrimônio da Impugnante, que passou a ser composto não apenas pela participação societária na Café Pilão Caboclo, mas também pelo montante em dinheiro entregue na integralização. Logo, é equivocada a afirmação de que a Impugnante teria entregue, na redução de capital, seu único ativo, o que qualificaria uma entrega "graciosa" de "extrema benevolência", pois, nesse momento, além da participação societária havia também a quantia em dinheiro decorrente do aumento de capital.

Além disso, se uma empresa possui um único bem, de valor de mercado superior ao seu valor contábil (sendo esse valor de mercado também o valor da própria empresa), ao aceitar um novo sócio que passará a participar com 50% do capital, é certo que se exigirá que a integralização se dê com base no valor de mercado do bem possuído. Caso não se proceda assim, estar-se-á transmitindo riqueza - aí sim graciosamente - para o novo sócio, já que esse entregará um valor inferior ao valor do bem, mas passando a deter indiretamente - como se expressou a Fiscalização - 50% do bem existente, assim como 50% do valor entregue em integralização (esta última participação foi simplesmente ignorada pelo Sr. Fiscal em suas conclusões).

Um simples exemplo numérico atesta o quanto afirmado. Se uma empresa possui um único bem no valor de mercado de R\$ 100,00, caso aceite uma integralização de aumento de capital de R\$ 60,00, por um sócio que passará a deter 50% de seu capital, o valor total de mercado da empresa passará a ser de R\$ 160,00 e o novo sócio com 50% passará a ter direito a R\$ 80,00. Ou seja, ele terá contribuído com R\$ 60,00 para ter direito a R\$ 80,00, tendo ocorrido uma transferência de riqueza "graciosa". Inversamente, se a integralização do aumento de capital se dá pelo valor de R\$ 100,00, o novo sócio passa a ter direito a 50% do valor total da empresa de R\$ 200,00, ou seja, R\$ 100,00, exatamente a quantia por ele integralizada. Nessa segunda hipótese, idêntica à do caso concreto, não há qualquer graciosidade ou benevolência, mas pura operação de mercado. Vê-se que, para evitar essa transferência de riqueza, deve-se proceder do modo como fez a Impugnante, exigindo que a quantia entregue em integralização seja idêntica ao valor atual do bem, que corresponde ao valor da própria empresa.

Portanto, esses elementos nos quais se baseia a Fiscalização para desenvolver parte de suas alegações não negam a prática de atos jurídicos de aumento de capital com sua posterior redução, eles não demonstram que tais atos seriam irreais, mentirosos, encobrendo um outro negócio jurídico realmente ocorrido. Tampouco se pode dizer, com base nesses elementos, que teria ocorrido uma compra e venda, nem que existiria uma contra-declaração entre as partes negando os efeitos jurídicos de aumento e redução de capital e prevendo o tratamento jurídico próprio de uma compra e venda.

Em conclusão deste ponto, não há simulação, seja absoluta - porque o aumento e a redução de capital declarados realmente ocorreram -, seja relativa - porque não há demonstração de que haveria compra e venda oculta.

b) Além dos elementos referidos, restam somente, para amparar a conclusão da Fiscalização de que teria ocorrido uma simulação, as alegações de que entre o aumento e redução de capital houve um intervalo de um dia e de que o objetivo único dessa operação teria sido a transferência da totalidade das quotas da Cafê Pilão Caboclo para a Cafê do Ponto. Deve-se analisar se esses elementos configuram a prática de simulação.

Mais uma vez, a resposta é pela negativa. Como visto, na simulação declara-se a prática de um negócio jurídico, mas essa declaração é mentirosa, pois esse negócio não é realmente verdadeiro, não gera efeitos jurídicos, o negócio real é outro, escondido. Deveria a Fiscalização demonstrar que, juridicamente, o aumento de capital e a posterior redução não existiriam, que eles não entraram no mundo jurídico.

Contudo, para negar a prática jurídica desses dois atos o que faz a Fiscalização? Alega que entre eles houve um intervalo de um dia. Quer a Fiscalização, portanto, negar a prática de um aumento de capital e de uma redução de capital com um intervalo de um dia porque entre o aumento e a redução houve o intervalo de um dia. Ou seja, pretende-se negar a existência de um fato em razão desse próprio fato. Ora, como visto, a contra-declaração (sem a qual não há simulação) não pode ser extraída dos próprios negócios declarados. Ela supõe algo escondido, o que não foi demonstrado pela Fiscalização. Ao contrário, o Sr. Agente Fiscal discorre sobre dado que nunca foi oculto, escondido, mas sempre ostensivo: o de que o aumento de capital foi seguido por sua redução.

A alegação desenvolvida no Termo de Verificação parece configurar um erro de raciocínio: chega a uma conclusão que nega a própria premissa adotada. De fato, para a fiscalização, a premissa é a que de houve um aumento e uma redução de capital com intervalo de um dia entre ambos, do que decorreria a conclusão de que não houve um aumento e uma redução de capital com intervalo de um dia, mas sim uma compra e venda. A negação quanto à existência de um fato - pois é isso que se faz ao tentar comprovar a prática de uma simulação - deve ser feita com elementos que se chocam, que são incompatíveis com esse fato. Consta do lançamento algo diverso: nega-se a existência de um fato em razão da existência desse próprio fato".

d) alega a ilegitimidade da sujeição passiva, caso ficasse configurada a simulação. O impugnante assim desenvolve sua argumentação (fl. 309):

“Para a fiscalização, portanto, a Impugnante não seria uma pessoa jurídica consistente; ela teria atuado, no curto intervalo de cerca de seis meses, apenas como meio para que fosse obtida uma economia fiscal. Teria sido somente uma intermediária, sendo vazia em seu escopo empresarial autônomo. Desse modo, sendo coerente com suas alegações, a Fiscalização deveria ter desconsiderado a personalidade jurídica da impugnante, para identificar os praticantes da suposta simulação. Vale voltar a fazer referência, contudo, que a Fiscalização não chegou a identificar quem seriam os terceiros envolvidos na alegada simulação.

Assim é inclusive porque o aumento e a redução de capital e a aprovação de entrada de um novo sócio não são ações feitas pela própria empresa, são deliberações de seus acionistas. Por consequência, eventual simulação de aumento e redução de capital seria praticada pelos acionistas, não pela própria empresa. Percebe-se que a Fiscalização não foi coerente com suas próprias premissas (de resto equivocadas, como antes visto).

Os autos de infração merecem, em conclusão, ser cancelados também por ilegitimidade de parte, nos termos da jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Possivelmente, a Fiscalização não autuou os acionistas da Impugnante porque vislumbrou uma dificuldade para tanto. O acionista majoritário da Impugnante (antes do aumento de capital integralizado pela Caf  do Ponto) era a Cia. Uni o dos Refinadores de A ugar e Caf  (atualmente denominada Copersucar S/A), sendo que o investimento era registrado de acordo com o patrim nio l quido. Quando da entrada da Caf  do Ponto no capital da Impugnante, houve varia o na percentagem de participa o da Cia. Uni o no capital social de sua controlada (a Impugnante – de quase 100% para cerca de 50%). Quando da redu o de capital, com sa da da Caf  do Ponto, ocorreu nova varia o na percentagem de participa o.

Nos termos da legisla o, o acr scimo do valor do investimento por tais opera es qualifica-se como ganho de capital, nos termos do artigo 428 do RIR/99, com base nos Decretos-lei n s 1.597/77 e 1.648/78. Todavia, esse tipo de ganho, por expressa determina o da referida norma, n o   computado na determina o do lucro real:

“Art. 428 – N o ser  computado na determina o do lucro real o acr scimo ou a diminui o do valor de patrim nio l quido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por varia o na percentagem de participa o do contribuinte no capital social da coligada ou controlada. (Decreto-Lei n  1.598, de 1977, art. 33,   2 , e Decreto-Lei n  1.648, de 1978, art. 1 , inciso V)

Par grafo  nico. Os resultados da avalia o dos investimentos no exterior, pelo m todo da equival ncia patrimonial, decorrentes da varia o no percentual de participa o, no capital da investida, ter o o tratamento previsto no art. 394 (Lei n  9.249, de 1995, art. 25,   6 ).”

A Fiscalização, ciente da vedação da tributação na Cia. União, preferiu colocar a Impugnante como contribuinte do suposto ganho de capital, na tentativa de com isso contornar a previsão de não tributação. Ao assim fazer, porém, lavrou autuação contra um contribuinte equivocado – a Impugante – que nos termos da legislação nem sequer teve ganho de capital. Quem obteve esse tipo de rendimento foi a controladora da Impugnante, Cia. União, mas que não é tributado nos termos expressos da legislação.

Por tais motivos, a par da não existência de simulação no caso concreto – o que condena o lançamento realizado sobre essa fundamentação –, caso ela tivesse ocorrido (o que se cogita apenas para fins de argumentação), a autuação também deveria ser cancelada, já imposta contra parte legítima”.

Ao final requer o cancelamento dos autos de infração de IRPJ e CSLL, em primeiro lugar porque não houve simulação e, em segundo lugar, mesmo que tivesse havido simulação, a parte seria ilegítima.

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ Campinas, por unanimidade, considerou procedente o lançamento em relação ao IRPJ e CSLL (fls. 324 a 343) por entender que estava caracterizada a simulação. Além disso, rechaçou a alegação de ilegitimidade passiva uma vez que a autuação se deu sobre a pessoa jurídica formalmente constituída, que continua existindo e operando, sendo inclusive titular de recursos nela aportados, embora os tenha cedido em mútuo a pessoas físicas/jurídicas interligadas, sócias da 1770.

Finalmente, em relação aos acórdãos do Conselho de Contribuintes mencionados colacionados pelo contribuinte em seu favor, a 5ª Turma da DRJ Campinas assim se manifestou:

“... cumpre esclarecer que as decisões administrativas, mesmo proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, e somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculando as partes envolvidas naqueles litígios”.

O contribuinte foi cientificado em 17/01/2007, conforme faz prova o AR juntado à fl. 347 verso.

O recorrente apresentou tempestivamente recurso voluntário (fls. 354 a 380), argumentando, inicialmente, que não arrolou bens tendo em vista que não possui nenhum bem ou direito registrado em seu ativo permanente. Para tanto, juntou documentação comprobatória – Balanço Patrimonial publicado em junho de 2006 e balancete contábil com informes apurados até dezembro de 2006 (fls. 383 a 388). Em seguida repisou, exaustivamente, os aspectos discutidos na impugnação, a saber:

- a) conceito de simulação;
- b) inexistência de simulação no caso concreto;
- c) ilegitimidade da sujeição passiva, caso tivesse sido configurada a simulação.

Ao final repetiu o pedido de cancelamento dos autos de infração de IRPJ e CSLL tal como formulado na impugnação.

É o relatório.



Voto

Conselheira VALÉRIA CABRAL GÉO VERÇOZA, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais.

Trata-se de autuação fiscal referente à falta de contabilização de ganho de capital apurado na alienação de investimento avaliado pelo valor do Patrimônio Líquido, conforme já relatado.

A principal discussão é se as sucessivas alterações de capital sofridas pela empresa autuada representaram ou não, a venda de sua controlada a outra pessoa jurídica, sobre a qual haveria a incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido relativamente ao ganho de capital auferido.

A fiscalização considerou que houve simulação, o que foi veementemente negado pela recorrente. Entretanto, esta não trouxe aos autos nenhuma justificativa para a realização tão repentina de um aumento de capital seguido de sua redução. Limitou-se a argumentar que não há vedação legal para esse tipo de operação nem prazo específico mínimo entre a data de aumento de capital social da pessoa jurídica e sua redução.

O exame detalhado da operação realizada pela autuada, ora recorrente, demonstra que o aumento de capital seguido de imediata redução do mesmo não teve nenhum propósito negocial estratégico, a não ser a economia fiscal relativa ao ganho de capital na alienação das quotas da Café Pilão-Cabloco.

Quando se analisa o histórico de operações que culminaram na transferência das quotas da CAFÉ PILÃO-CABLOCO para a CAFÉ DO PONTO, verifica-se que o propósito de toda essa operação foi exclusivamente evitar a incidência da tributação sobre o ganho de capital na venda da participação societária.

Ora, o que se depreende da análise de recentes posições doutrinárias, decisões do Conselho de Contribuintes e decisões judiciais, é que é possível a classificação de um negócio jurídico como sendo simulado, sem que essa simulação seja considerada evasão-sonegação.

Tributaristas renomados desenvolvem sólidos raciocínios e teorias sobre o assunto de elisão e evasão, principalmente se tal discussão envolve a ocorrência de simulação e como essa simulação deve ser analisada. Marciano Seabra de Godoi, ao discorrer sobre os conceitos de simulação¹ explica a existência de uma posição mais restritiva e outra mais aberta em relação a esse conceito.

“Segundo sua visão mais restritiva, a simulação só ocorre quando as partes de um negócio jurídico declaram, num contrato ou numa escritura, algum fato concreto que se mostra falso (p. ex. declara-se

¹ Dois conceitos de simulação e suas conseqüências para os limites da elisão fiscal - Grandes questões atuais de direito Tributário - Dialética - vol 11

que o preço de venda de um imóvel é de R\$ 500 mil mas o vendedor recebe do comprador de fato R\$ 1 milhão). Ou então se as partes omitem ou escondem, num contrato ou numa escritura, um fato real que nega o que está declarado no documento. A simulação seria portanto uma questão de fingimento ou manipulação dos fatos praticados, com intuito de lesar a terceiros, inclusive o fisco.

Em suma: para essa visão restritiva, na simulação as partes mentem sobre fatos concretos, escondendo-os ou inventando-os, total ou parcialmente, qualitativa ou quantitativamente. Por isso Ricardo Lobo Torres afirma que na simulação "discute-se sobretudo a respeito da matéria de fato", e a prova "é seu ponto nevrálgico".

Exatamente por conceberem a simulação como mentira sobre fatos concretos, os autores que adotam essa concepção restritiva afirmam que a prática da simulação submete o contribuinte a multas administrativas qualificadas.

.....

Outra característica – nem sempre admitida – dessa concepção restritiva da simulação é a tendência de considerar de forma isolada e atomizada os negócios praticados pelas partes, recusando-se a ampliar o foco para avaliar o sentido jurídico global de uma concatenação de negócios jurídicos – e suas circunstâncias – posto em prática pelos contribuintes.

.....

O conceito de simulação é, no âmbito do próprio direito civil brasileiro, bastante controverso. Ainda que nem sempre deixem isso explícito, diversos autores definem e aplicam o conceito de simulação com base numa visão causalista. A causa dos negócios jurídicos pode ser definida como o "fim econômico ou social reconhecido e garantido pelo direito, uma finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente busca além da realização do ato em si mesmo".

A causa é, portanto, o propósito, a razão de ser, a finalidade que se persegue com a prática de determinado negócio jurídico. Orlando Gomes inclusive promove uma classificação dos negócios jurídicos com base nas causas típicas de cada um deles (a cada negócio "corresponde causa específica que o distingue dos outros tipos)": o seguro é por exemplo um negócio jurídico cuja causa específica é a "prevenção de riscos", ao passo que o contrato de sociedade tem como causa uma associação de interesses, compondo a categoria dos "negócios associativos".

Fixado esse conceito de causa dos negócios jurídicos, como encarar a figura da simulação? Na simulação há um vício na causa, pois as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda) para atingir um resultado prático (doar um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática. Na formulação de Orlando Gomes sobre simulação relativa, "ao lado do contrato simulado há um contrato dissimulado, que disfarça sua verdadeira causa"- destacamos.

Os autores causalistas ressaltam que na simulação não há propriamente um vício de consentimento (como no erro ou no dolo), pois as partes consciente e deliberadamente emitem um ato de vontade. O que ocorre é que o ato simulado não corresponde aos propósitos efetivos dos agentes da simulação. Por isso diversos autores vêem na simulação uma "divergência consciente entre a intenção prática e a causa típica do negócio".

.....

Quanto à jurisprudência, vem ganhando terreno tanto nos tributais quanto no Conselho de Contribuintes uma concepção de simulação que está longe de corresponder à visão restritiva descrita ... É cada vez mais comum o contribuinte escudar-se na teoria do negócio jurídico indireto para demonstrar a inexistência de ato simulado, mas os julgadores aplicarem um conceito amplo de simulação, que leva em conta as circunstâncias do caso concreto e indaga a substância real do negócio.

.....

Duas notas desse conceito amplo de simulação (que propomos chamar de simulação-elusão) merecem destaque. Por um lado, a simulação passa a ser um conceito mais fluido e dinâmico, que indaga o grau de "artificialidade" do planejamento tributário (p. 9 do voto do relator no Ac. CSRF/01-02.107) e, levando em conta os "verdadeiros efeitos econômicos subjacentes", não consente que o aplicador fique "aprisionado aos princípios do direito privado no que diz respeito à definição dos efeitos tributários dos atos e fatos jurídicos" (p. 11 do voto do relator no Ac. CSRF/01-02.107). Por outro lado, a jurisprudência mais recente das Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes vem distinguindo essa simulação-elusão da tradicional simulação-evasão-sonegação (prevista nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64) e não vem aplicando à primeira as multas agravadas previstas para a segunda.

Essa bifurcação entre simulação-elusão e simulação-evasão é baseada em que na simulação-elusão haveria "atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes", enquanto que na simulação-sonegação haveria "um evidente intuito de fraude" (neste sentido, vide Acórdão 103-21.046 – 3ª. Câmara, j. 16.10.2002, Relator o Conselheiro Paschoal Raucci, o voto do Relator Conselheiro Luiz Martins Valero no Acórdão 107-07.596 – 7ª. Câmara, j. 14.04.2004 e o voto do Relator Conselheiro Valmir Sandri no Acórdão 101-94.771 – 1ª. Câmara, j. 11.11.2004)

Na jurisprudência que as Câmaras do 1º Conselhos de Contribuintes vêm desenvolvendo após aquele julgamento paradigmático da CSRF ocorrido em 1996², nota-se uma clara influência desse novo conceito de simulação-elusão. Num julgamento de 2002, a 3ª. Câmara (Acórdão 103-21.046) analisou diversos elementos de fatos registrados pelo agente atuante (término das atividades da incorporadora, venda de seu imobilizado, entrega em comodato de suas instalações físicas) para

² Ac. CSRF/01-02.107

concluir que a incorporação in casu era mera “roupagem jurídica” e configurava “negócio jurídico indireto” em que os “atos jurídicos caracterizam hipótese de simulação” – note-se que numa visão causalista os conceitos de simulação e negócio indireto se misturam. Mesmo nos casos em que os Conselheiros concluem que o contribuinte praticou elisão, os acórdãos não manejam mais aquele conceito estrito de simulação e atentam para elementos fáticos com conteúdo econômico, tais como a circunstância de que a sociedade incorporadora, apesar de deficitária, era operativa, e a circunstância de que a incorporada fazia parte do grupo societário da incorporada (vide Acórdão 107-07.596, j. 14.04.2004, Redator-Designado Natanael Martins).

A jurisprudência atual do CC-MF parece, portanto, haver abandonado a postura tradicional de considerar todo e qualquer planejamento tributário que não se configure como simulação-evasão-sonegação (“fingimento na manifestação da vontade para realizar ato jurídico de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende concretizar”) qualifica-se como uma indefectível elisão.

Na prática, o CC-MF passou portanto a reconhecer três possibilidades (e não duas como insiste a visão tradicional) de qualificação do planejamento tributário: elisão lícita e eficaz (Ac. 107-07.596), simulação-dissimulação-elusão (passível de desconsideração mesmo antes da LC 104 mas não de punição com multa agravada – conclusão do Acórdão 103-21.046), e simulação-evasão-sonegação (passível de desconsideração e de punição com multa agravada – conclusão do Acórdão 101-94-771)”.

Entendo que no caso em pauta ocorreu a chamada simulação-elusão, conforme posição doutrinária acima exposta. O contribuinte, pretendendo valer-se da legislação fiscal vigente, praticou os atos com observância da legislação societária, divulgação e registro nos órgãos públicos competentes. Entretanto, não conseguiu demonstrar qualquer outro objetivo senão a economia fiscal. Não houve propósito negocial algum. Tanto é assim, que em sua defesa a recorrente insiste na adoção da acepção restritiva do termo simulação, e não consegue justificar, do ponto de vista econômico, empresarial, o aumento de capital em um dia (03/07/2000) para a subsequente redução do mesmo no dia seguinte (04/07/2000).

É importante analisar a seqüência de operações realizadas no ano de 2000, desde a criação da 1770 PARTICIPAÇÕES S.A, com um capital subscrito de R\$ 1.000,00 e integralizado de R\$100,00 em janeiro/2000 para um aumento de capital, em junho/00, de mais de R\$70 milhões, e outro em 03 de julho no valor de R\$ 70.001.546,00, com o pagamento de ágio na subscrição das ações no valor de R\$ 322.459.204,00, totalizando uma injeção de recursos financeiros na empresa da ordem de R\$ 392.460.750,00. No dia seguinte, 04/07/2000 há o cancelamento das ações integralizadas e retirada da sócia (CAFÉ DO PONTO), com a conseqüente redução do capital da empresa e a restituição de seu investimento com a totalidade das quotas de sua controlada (CAFÉ PILÃO-CABOCLO).

Em outra oportunidade, ao julgar um caso de planejamento tributário semelhante ao presente (subscrição de participação com ágio e subsequente cisão – verdadeira alienação de participação) esta E. 8ª. Câmara desconsiderou a operação para manter a tributação como se houvesse sido realizada verdadeira alienação de participação societária (Ac. 108-09.037,

Recurso 147.639, julgado em 18 de outubro de 2006, Relatora designada Karem Jureidini Dias) que se encontra assim ementado:

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

Destacamos do voto condutor do referido acórdão:

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

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

O lançamento fiscal realizado justifica-se com base no próprio CTN que em seu artigo 149, inciso VII, prevê a possibilidade de sua realização quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. E no caso em questão entendo que houve simulação, como já justificado acima.

Cumpramos ressaltar que agiu bem a fiscalização ao não aplicar a multa qualificada, apesar da ocorrência de simulação. É que em nenhum momento ficou evidenciado o intuito de fraude. Se assim fosse, todos os passos das operações não teriam sido registrados no órgão competente, de acordo com a legislação societária.

Cabe, ainda, considerar as alegações da recorrente quanto à ilegitimidade passiva.

Restou demonstrado nos autos que a 1770 PARTICIPAÇÕES S.A. era a controladora da CAFÉ PILÃO-CABOCLO. Nesse aspecto não há qualquer dúvida. Após a

realização das operações, o dinheiro que na verdade corresponderia ao pagamento pela transferência acionária da CAFÉ PILÃO-CABLOCO permaneceu registrado na própria 1770 PARTICIPAÇÕES S.A, que realizou, inclusive operação de mútuo com empresa do grupo econômico. Assim, não vejo qualquer reparo a ser feito no lançamento e decisão de 1ª Instância.

Nesse ponto, adoto entendimento esposado no julgamento do Recurso nº 149.403, desta E. Câmara, em que se reconheceu que *"o procedimento de fiscalização adequado ao caso é a lavratura do auto de infração na empresa para o qual os aportes financeiros foram dirigidos (...)"*.

Isso posto, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 18 de dezembro de 2008.


VALÉRIA CABRAL GÊO VERÇOZA

Declaração de Voto

Conselheira ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator

Como relatado pela eminente Relatora, trata-se de exigência de IRPJ e de CSL sobre ganho de capital, em decorrência da prática de atos societários envolvendo ágio qualificado como simulação, com o intuito de evitar o ônus fiscal.

Evidenciou-se que, de fato, tratou-se de uma operação de compra e venda, por meio da qual teria sido alienada a participação societária na empresa Café Pilão Caboclo.

Todavia, em se caracterizando simulação, juntamente com a questão de qual foi o ato verdadeiramente realizado (já que o ato declarado seria simulado), põe-se a questão de verificar quem dele participou. Vale dizer, ao descobrir qual o ato verdadeiro, deve-se identificar quem o realizou, na realidade.

No caso concreto, foi verificado pela fiscalização que a empresa autuada era uma pessoa jurídica inconsistente, com reduzidíssimo capital (meros R\$ 1.000,00). Mesmo assim, passou por dois aumentos de capital seguidos, um para receber participação societária na empresa Café Pilão Caboclo, e outro com dinheiro, acompanhado de enorme ágio. Esse ágio, por sua vez, não se justificava pela própria Recorrente, mas, sim, apenas em função da Café Pilão Caboclo.

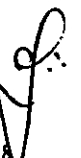
A fiscalização também apurou que, tão logo a Recorrente recebeu recursos decorrentes da integralização com ágio, eles foram imediatamente "(...) repassados, a título de mútuo a pessoas físicas/jurídicas interligadas, sócias da 1770, já citada anteriormente."

Percebe-se, assim, de tais fatos apurados pela fiscalização, que a Recorrente foi apenas um instrumento para garantir ao seu controlador (inicial e verdadeiro proprietário da participação societária na Café Pilão Caboclo), um ganho de capital não tributável. A Recorrente não era uma empresa verdadeira, dotada de atividade econômica própria, realizando atos jurídico-econômicos. Não tinha vida autônoma. Tratava-se apenas de um fantoche, um veículo manipulado por seu sócio, em seu favor.

Não há controvérsia sobre tais pontos: são os fatos apurados pela fiscalização e relatados no Termo de Verificação Fiscal.

A CSRF já decidiu que o auto de infração, em iguais casos, deve ser lavrado contra aquele que verdadeiramente realizou o ato imputado como oculto ou dissimulado, que surge ao ser afastada a simulação. É esse o verdadeiro sujeito passivo. Trata-se de caso, quanto a esses pontos, em tudo semelhante ao presente. É o que se depreende, por exemplo, deste trecho, no qual é destacada a impossibilidade de ser lavrado um auto de infração contra uma mera embalagem, sem vínculo com a realidade, devendo ser colocado como sujeito passivo o verdadeiro beneficiário e praticante da operação:

"E a constatação objetiva trazida no voto identifica que os verdadeiros beneficiários da renda auferida em decorrência das operações realizadas foram os sócios da MLSP, que se beneficiaram economicamente do



ganho auferido sobre as ações que possuíam na NUTEC, ficando claro que a Recorrente (agora interessada –MLSP) foi usada tão somente como uma embalagem, um veículo para alcançar a economia de impostos incidentes na operação, sem qualquer vínculo com a realidade fática. Concordo com a decisão recorrida quanto a este aspecto, porquanto o efetivo benefício se deu pela transmissão de recursos financeiros aos sócios, mesmo antes da alienação que a fiscalização tributou, entendendo ser esse o verdadeiro efeito da simulação declarada existente por ambas as partes (Câmara recorrida e Fazenda).” (ac. CSRF/01-05.813, p. 14).

Verifica-se, desta feita, como se encontram presentes às características idênticas ao caso citado, veja-se: (a) uma pessoa jurídica sendo utilizada como mero veículo, como uma embalagem sem vida própria;(b) transmissão imediata de recursos financeiros aos sócios, verdadeiros beneficiários, sendo que tais recursos entraram na Recorrente para sair em seguida; (c) o valor transferido era justamente o recurso da “integralização de capital” simulada, na verdade preço de venda.

Por essa meridiana clareza e similaridade do caso precedente, não acompanho o entendimento da Conselheira Relatora e a maioria desta Oitava Câmara.

Assim porque, pelo que decidiram, não haveria erro de sujeição passiva, uma vez que seria possível desassociar o conjunto de atos e negócios jurídicos e desconsiderar apenas o ato de transferência da propriedade da participação societária, sem desconsiderar todo os atos e negócios que lhe antecederam e que fazem parte da operação por inteiro. Entenderam que a Recorrente teria passado a ter substância econômica quando da integralização de capital e de sua qualificação como credora de mútuo contra seu sócio. Ocorre que elementos como esses também estavam presentes no precedente julgado pela CSRF, que decidiu acertadamente que eles não afastam a caracterização da empresa como inconsistente e como um simples veículo de terceiro. Ademais, configura-se contraditório afirmar que a Recorrente passaria a ter substância, proveito com a integralização de capital e com o mútuo se justamente tais atos são tidos como simulados.

Por todas essas razões, entendo, na esteira do precedente da CSRF, inteiramente aplicável aqui, que a fiscalização tem a obrigação de identificar não só o fato verdadeiro, não simulado, como também o sujeito passivo correto. Se consta como participante dos atos uma empresa inconsistente, um mero fantoche ou veículo para tentar forjar a não tributação, tal pessoa jurídica é parte da simulação e também deve ser afastada, para identificar o sujeito passivo correto.

Assim, ante o exposto, acolho a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo (ilegitimidade passiva), para dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 18 de dezembro de 2008.


ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO