



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

Processo nº 16561.000025/2007-72
Recurso nº 165.451 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1102-00.157 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de fevereiro de 2010
Matéria IRPJ
Recorrentes 5.a turma da DRJ São Paulo
Achê Laboratórios Farmacêuticos S.A.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2002, 30/06/2002, 30/09/2002, 31/12/2002, 01/04/2003.

Ementa: POSTERGAÇÃO

A subavaliação do estoque final acarreta o diferimento da tributação do lucro do exercício seguinte, no caso, o lançamento deveria ter sido realizado nos moldes da postergação e não na glosa de custos.

VARIAÇÃO CAMBIAL

A variação cambial de investimentos no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável.

SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los.

OPERAÇÃO ÁGIO – SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO – VERDADEIRA ALIENAÇÃO 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.

GLOSA DE PREJUÍZO

A glosa do 1.º trimestre de 2002, por falta de fundamentação deve ser cancelada, sob pena de cerceamento ao direito de defesa.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/07/2013 por JOSE ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/08/201

3 por JOAO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/09/2013 por JOAO OTAVIO OPPERMAN THOM

E

Impresso em 10/10/2013 por JOSE ANTONIO DA SILVA

IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS – Dispondo o contrato social que compete aos sócios deliberar quanto à distribuição dos lucros, esta não será necessariamente proporcional à participação de cada sócio no capital social.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **1ª câmara / 2ª turma ordinária** do primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso de ofício e, quanto ao voluntários:

- (i) Por unanimidade de votos, cancelar a exigência relativa a rendimento de participação societária - equivalência patrimonial;
- (ii) Por maioria de votos, reduzir da matéria tributável a título de ganho de capital o montante de R\$ 17.341.700,00, vencidos os conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barrosos (Relator) e Marcelo Cubas Neto, que negavam provimento, e vencido parcialmente o Conselheiro José Carlos Passuello, que dava provimento. Na parte mantida, os Conselheiros Sandra Faroni, Valmir Sandri e João Carlos Lima Júnior acompanharam o relator quanto às conclusões, por entenderem não ter ocorrido simulação. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior.

Por unanimidade de votos, cancelar a glosa de compensação de prejuízos no montante de R\$ 1.711.961,19 e adequar a glosa da parcela de R\$ 8.228.225,34 ao decidido neste julgamento. O Conselheiro José Carlos Passuello fará declaração de voto, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ - Presidente

MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO – Relator

JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Sandra Maria Faroni (Presidente à época), João Carlos de Lima Júnior (Vice-Presidente), Mário Sérgio Fernandes Barroso, José Carlos Passuello, Marcelo Cuba Neto (suplente convocado) e Valmir Sandri (conselheiro substituto).

Relatório

Trata o presente processo de recurso de ofício, e recurso voluntário interposto pela contribuinte acima qualificada a respeito da decisão da DRJ que deu parcial provimento a impugnação da contribuinte.

Do relatório do acórdão da DRJ transcrevo:

“Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 08.1.71.00-2005-00011-8 e prorrogações, a Fiscalização apurou, no domicílio fiscal da contribuinte acima identificada, os seguintes fatos, conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 849 a 871).

Não foi adicionada, ao lucro líquido apurado em 2002, a equivalência patrimonial positiva no valor total de R\$ 48.753.510,52, decorrente de resgate de ações da Aché Internacional B.V.I, empresa situada em Road Town, Ilhas Virgens Britânicas. Esse valor apurado foi tributado em valores parciais trimestrais, uma vez que a empresa, nesse ano-calendário, havia optado pela apuração trimestral de Imposto de Renda, na modalidade de lucro real.

Também não foi adicionado, ao lucro líquido, o ganho obtido com variações cambiais no resgate dessas ações que, antes do ano-calendário de 2002, eram tratadas como equivalência patrimonial, sem tributação. Em 2002, esses ganhos passaram a ser tributados com base na Instrução Normativa nº 213/2002. Em 2003 e 2004, também foram apurados ganhos com variações cambiais positivas que não foram adicionados ao lucro líquido da empresa. A apuração e tributação desses ganhos, de valor total de R\$ 34.762.354,50, foram feitos no processo administrativo nº 16561.000027/2007-61.

Foi apurado que a empresa amortizou, indevidamente, ágio obtido na transferência da totalidade das ações da Aché no Brasil, pertencentes a três sócios: Ventura Ltda, Partage Empreendimentos e Participações Ltda e Marvic's Empreendimentos e Participações S/A, ao controle da empresa Magenta Participações S.A.. Essa última empresa deteve o controle acionário por exatos cinco dias (27/03/2003 a 01/04/2003), quando então foi cindida parcialmente, retornando o controle acionário da empresa Aché para os mesmos sócios anteriores e nas mesmas proporções do controle que detinham antes da primeira transferência. O ágio obtido foi transferido junto com a Aché que, ao efetuar sua amortização, reduziu os lucros e, conseqüentemente, diminuiu o valor a ser tributado.

Parte do valor desse ágio teve como base o relatório de avaliação econômico-financeira, efetuado em 04/03/2003, pela empresa Ernst & Young, que aumentou o valor de um dos investimentos da Aché, relativo a empresa Prodome Ltda no valor de R\$ 30.010.000,00, baseado em laudo de avaliação do ativo imobilizado da empresa emitido pela empresa Richard Ellis, (fls. 517 a 614). A Fiscalização observa também que a parte cindida da empresa Magenta,, localizada no mesmo domicílio fiscal da Aché, corresponde exatamente ao lançamento de reavaliação do investimento Aché, constante na contabilidade dessa empresa, durante o breve período que deteve o controle acionário da empresa, ou seja, o controle integral de empresa, foi transferido para a Magenta que fez a reavaliação do investimento representado pela Aché e, em seguida, tornou a transferir o controle integral para os antigos sócios.

A apuração e tributação desse fato foram feitas no processo administrativo nº 16561.000027/2007-61.

Paralelamente, a Fiscalização apurou a questão da valorização do investimento da empresa Prodome Ltda, a única que teve seu valor alterado no relatório da Ernst & Young (fls 405 a 437).

Essa empresa, desde a sua criação, teve como sócios as empresas Merck Sharp & Dohme Farmacêutica Ltda, com 40% de participação, a contribuinte com 51% e Gian Enrico Montegaza com os restantes 9%.

Em 31/12/2002, a Prodome distribuiu dividendos no valor de R\$ 26.500.000,00 distribuídos na proporção de participação de cada empresa. Na DIPJ do período de 01/01/2003 a 01/07/2003, porém, a Prodome efetuou a distribuição de dividendos no valor de R\$ 82.129.999,69 em proporções diferentes para cada sócio: 69,38% (R\$56.984.000,00) desse total para a Aché, 12,32% (10.123.000,00) para Gian Enrico Montegaza e 18,2% (R\$ 15.022.999,69) para Merck Sharp (fls. 642 e 643). Nesse momento, segundo a DIPJ apresentada, a empresa Merck Sharp detinha 99% do capital da Prodome e o restante 1% pertencia a José Tadeu Alves.

Em 16/04/2003, havia sido efetuada a venda da participação da empresa Aché na Prodome para a Merck Sharp, onde a contabilização da operação pela Aché demonstra que do dividendo recebido R\$ 56.984.000,00, parte foi lançado como baixa na conta de investimento (R\$ 39.642.300,00) e parte foi lançada como receita de dividendos (R\$ 17.341.700,00) e excluída no Lalur parte A (fls. 678), contrariando o art. 388, § 1º do RIR/99 que determina que os lucros ou dividendos distribuídos deverão ser registrados pela contribuinte como diminuição de investimento, pela redução do patrimônio líquido da controlada e não influenciarão o resultado.

A Fiscalização observou que essa distribuição de dividendos a Aché maior que a porcentagem de participação que a empresa detinha, caracterizou que a venda da Prodome foi constituída parte em valores e parte em distribuição de lucros da própria Prodome.

Questionada a esse respeito, a contribuinte declarou que os dividendos foram distribuídos de acordo com a os instrumentos societários da empresa e provém de sua conta de lucros e ainda questiona porque a empresa não poderia distribuir dividendos maiores que a participação do acionista, alegando, ainda, que foram recebidos dividendos relativos a períodos anteriores,

A Fiscalização apurou também que o valor recebido pela Aché, R\$56.984.000,00, corresponde a 99% do patrimônio líquido da Prodome (R\$ 56.984.000,00), fato que foi considerado estranho, pois não é normal uma empresa distribuir dividendos considerando todo o patrimônio líquido. Essa operação seria mais uma prova que, na negociação da venda da participação da Aché na Prodome à empresa Merck Sharp, o valor total da venda não foi apenas o valor efetivamente lançado como tal de R\$ 30.398.000,00 (fls. 651) e sim a soma desse valor com o recebido a título de dividendos que excedeu a percentagem de participação da empresa Aché na Prodome :R\$ 17.341.700,00 (fls. 654), resultando que o valor total da venda seria R\$ 47.739.700,00.

Quanto ao valor de R\$ 30.010.000,00, relativo a reavaliação dos bens da Prodome (fls. 647 a 656), reconhecido, na contabilidade da empresa Aché, como ágio, o art. 438 do RIR/99 determina que será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação. O artigo continua, determinando que se a pessoa jurídica reavaliar investimento avaliado pela equivalência patrimonial não poderá diferir a tributação. Além do mais, o art. 435 do mesmo RIR/99, dispõe que, na tributação pela realização, está a definição que o valor da reserva de reavaliação será computado na determinação lucro real quando, entre outras hipóteses, ocorrer alienação sob qualquer forma e, pelo art. 4º da Lei nº 9.959/00 indica que a contrapartida da reavaliação de qualquer bem somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real de da base de cálculo da CSLL quando ocorrer à efetiva realização do bem reavaliado.

Foi apurado também que a forma da contabilidade escolhida pela empresa esconde a reavaliação efetuada pois a contrapartida do ágio de R\$ 30.010.000,00, que inicialmente era parte do ágio de R\$ 613.257.482,99, que tinha, como contrapartida a reserva para integração e manutenção do capital da empresa Aché (R\$ 404.749.938,77) e a reserva de capital (R\$ 208.507.544,22), foi feita contra as contas de provisão e reserva de ágio (que é o produto do 34% do IRPJ somado com a CSLL) do chamado benefício fiscal onde o contribuinte não recolheria tributos por força da amortização do ágio. A Fiscalização observou também que na valorização da Prodome pelo relatório da Ernst&Young foi considerado somente o resultado do primeiro trimestre da Prodome,

evidenciando o conhecimento da venda que ocorreu logo após a operação com a Magenta.

Quando foi efetuada a venda da Prodome, a contribuinte (Achê), utilizou o valor da reavaliação da empresa de R\$ 30.010.000,00 na apuração de ganho de capital, apresentando prejuízo de R\$ 16.731.733,66 (fls. 651 e 652) se comparado com o ganho que foi apurado pela Fiscalização, que levou em conta os dividendos de R\$ 17.341.700,00 que não haviam sido computados no valor da venda e com a exclusão do valor da reavaliação dos bens de R\$ 30.010.000,00.

Toda a operação de venda e sua contabilização, evidenciaram à Fiscalização que a empresa: a) escondeu a reavaliação dos bens da Prodome dentro da chamada Provisão para a integridade do capital dos acionistas ao invés de registrá-la na reserva de reavaliação; b) escondeu sob o manto da rentabilidade futura, reavaliação de ativos imobilizados; c) Escondeu que o valor de venda da empresa Prodome era o do valor de venda contabilizado mais os dividendos extras, superior à sua participação percentual; d) não contabilizou tal dividendo como redutor da conta de investimento, como manda a lei e tratou-o como se fosse dividendo proveniente de empresa controlada, não pela equivalência patrimonial e sim pelo custo de aquisição, lançando o valor no resultado e imediatamente excluindo o mesmo valor no Lalur ou na apuração do lucro real. Esses fatos todos foram caracterizados como evasão fiscal.

Pelo acima exposto o Fisco tributou ganho de capital combinado com reserva de reavaliação não oferecida à tributação pela liquidação do investimento na controlada Prodome, totalizando R\$ 47.351.700,00 (R\$ 16.707.733,00 = prejuízo apurado indevidamente + R\$ 30.619.966,34 = valor agregado do lucro apurado na recomposição da operação de venda.)

A Fiscalização apurou diferenças entre os valores de estoques iniciais e finais que foram declarados nas fichas 4 e 38 A das DIPJ apresentadas pela contribuinte.

Questionada a explicar as diferenças, a contribuinte explicou que a ficha 4A contempla exclusivamente aos saldos de estoques de produtos em processo e produtos acabados, enquanto que as fichas 38 e 45 abrangem todos os estoques e que essas diferenças se referem ao estoque de matérias primas, material de embalagens, mercadoria faturada antecipada, subfórmulas, material auxiliar de produção menos a provisão para perda de estoque. A Fiscalização aponta que o preenchimento da ficha 4A das DIPJ da contribuinte foi feito em desacordo com o que comanda o manual de preenchimento da DIPJ pois os valores constantes nessa ficha, não contemplam os estoques de matérias-primas e embalagens. Os valores constantes nessa ficha influenciam diretamente o resultado tributável de IRPJ e CSLL, pois uma majoração dos custos diminui o lucro tributável.

Como para o cálculo do Custo de Mercadorias Vendidas (CVM) devem ser considerados os estoques iniciais de insumos, de produtos em elaboração e de produtos acabados, dos estoques iniciais e finais e dos valores adquiridos, e esses valores não

foram incluídos corretamente na Ficha 4A, a Fiscalização concluiu que houve subavaliação de estoques, elaborando um demonstrativo que evidencia o aumento indevido de custos (fls. 871).

Informa também que as diferenças apuradas relativas aos primeiros trimestres de 2002 e 2003, estão sendo tributadas neste processo. Já as diferenças encontradas no 2º trimestre de 2003 foram tributadas no processo administrativo nº 16561.000026/2007-17 e os valores apurados relativos a 12/2003 foram lançados no processo administrativo nº 16561.000027/2007-61.

Desse modo, em 27/03/2007 foram efetuados os seguintes lançamentos :

Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 830 a 833), no valor de R\$ 40.668.591,94, já incluídos a multa de ofício e os juros de mora, calculados até 28/02/2007. Enquadramento legal: Arts. 219, 247, 248, 249, incisos I e II, 250, inciso III, 251 e parágrafo único, 273, 276, 289, 290, incisos I e II, 292 a 296, 384, 385, 387, 389, 390, 418, 426, 434, 435 e incisos I e II, 509 e 510 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999. art. 7º da Instrução Normativa da SRF nº 213/2002. art 3º, § 2º, inciso IV da Lei nº 9.718/1998.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido- CSLL (fls. 838 a 840): Total do crédito tributário, R\$ 8.417.577,92, incluídos o tributo, multa e os juros de mora. Fundamento legal: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/1988; arts. 19 da Lei nº 9.249/1995, art. 1º da Lei nº 9.316/1996, art. 28 da Lei nº 9.430/1996, art 6º da Medida Provisória nº 1.858/1999 e reedições, art. 37 da Lei nº 10.637/2002 e Instrução Normativa SRF nº 93/1997.

Inconformada com o lançamento do qual foi notificada em 30/03/2007, a contribuinte apresentou, em 02/05/2007, competente impugnação (fls. 913 a 961) cujas razões são expostas abaixo, em apertada síntese:

Custos: de bens e serviços vendidos

Alega que a autuação relativa aos custos foi feita com base única e exclusivamente em duas fichas da DIPJ : 38 e 4A e a mera incompreensão quanto ao preenchimento da DIPJ pela contribuinte não poderia jamais se converter em arbitramento dos custos e do valor do imposto devido.

Alega que o Auditor Fiscal não solicitou nem analisou os documentos fiscais e contábeis relativos às compras, vendas para que pudesse aferir a legitimidade dos custos declarados, limitando-se a arbitrar os custos com base no mero preenchimento da DIPJ e aplicando, de maneira simplista a fórmula EI (estoque inicial) + compras – EF (estoques finais) = CMV, sem atentar para o fato que a empresa é uma indústria de produção e cuja apuração de custos tem que ser o CPV, ou seja o custo do produto vendido.

Alega que a Fiscalização utilizou os valores dos estoques, inicial e final, constantes na ficha 38 e o valor das compras constante na ficha 04, sem atentar que, por ser a empresa uma indústria, os estoques iniciais e finais contêm todos os custos diretos, tais como energia elétrica, combustível, mão de obra, custos de gerentes de fábricas etc, além das matérias primas, produtos em processo de fabricação e produtos acabados.

Alega que isso é feito por causa da contabilidade de custos integrados da impugnante que vai agregando, ao longo do processo todos esses custos em cada etapa da produção.

Já as compras retiradas da ficha 4A, refletem apenas as compras de matéria prima que já foi remetida ao processo de fabricação e não as compras totais da empresa. Além a empresa fabrica e distribui amostras grátis que não se computam nos custos de produtos vendidos.

Alega que pelos motivos expostos, os custos estão corretamente apurados, e a documentação anexada, a título de amostra, que não havia sido sequer solicitada, demonstra a escorreita apuração periódica do custo de produtos vendidos.

Alega que mesmo que se admitisse o método da apuração fiscal, ainda assim não haveria imposto a recolher pois a considerar a apuração trimestral efetuada pela Fiscalização, conforme os quadros de fls 921 e 922, estar-se-ia diante de uma questão de antecipação ou postergação de custos. Assim procedendo, a Fiscalização desconsiderou o cálculo que ela mesma efetuara em relação ao período imediatamente anterior ao primeiro período autuado, o período de 2001, pois nesse período abandonado, a Fiscalização apurou um CPV de R\$ 32.830.439,78, maior que o CPV da impugnante. Essa diferença é maior que o somatório de todas as diferenças encontradas em prejuízo da impetrante em 2002 e 2003 que totalizaram R\$ 26.804.837,37. Desse modo, ainda que se pudesse aceitar o trabalho fiscal, estar-se-ia diante de uma postergação de custos, sem imposto a ser exigido., devendo-se por esse motivo ser cancelada a autuação fiscal.

Equivalência patrimonial

Alega que a Fiscalização apurou equivalência patrimonial positiva no ano-calendário de 2002, razão pela qual lavrou a presente autuação, incluindo no lucro real os valores parciais trimestrais em virtude do disposto no art. 7º da IN SRF nº 213/2002, o que contraria a própria IN, pois esse mesmo artigo determina a exclusão dos resultados dos três primeiros trimestres de 2002, que consistem justamente no objeto da autuação.

Alega que não só o lucro apurado no final do exercício fiscal pela controlada será refletido no patrimônio de sua controladora mas também, outras variações do patrimônio líquido da controlada, tais como aqueles decorrentes de ajustes de períodos anteriores, variações na taxa de conversão das moedas, etc, demonstrando que a variação patrimonial inclui o lucro mas com ele não se confunde na medida que em acréscimos ao patrimônio que não compõe o lucro também fazem parte do resultado.

Cita o art.25 da Lei 9.249/95, os arts. 22 e 23 do Decreto-lei nº 1648/78, consubstanciados nos arts. 388 e 389 do RIR/99 para alegar que os referidos diplomas legais determinam a inclusão no lucro real apenas e tão somente os lucros auferidos através de investimentos detidos no exterior, sendo os respectivos ajustes de equivalência patrimonial neutros para fins fiscais, de acordo com o parágrafo 6º do mesmo art. 25 da Lei 9.249/95, alegando ainda que o art. 389 do RIR/99, citado no auto de infração, é expresso ao apontar a neutralidade do ajuste positivo de equivalência patrimonial.

Alega que a IN SRF nº 213/2002 contradisse o disposto nos artigos da Lei, permitido a tributação desses ajustes, em clara violação ao princípio constitucional da legalidade presente no art. 150 da Constituição Federal que evidencia sua ilegalidade.

Cita ainda o veto presidencial do art. 46 quando da conversão da MP nº 135 de 20/10/2003 que vetaria a tributação da variação cambial positiva em relação a investimentos detidos no exterior.

Alega que não há previsão legal para incidência de IRPJ sobre as variações cambiais, tendo a medida provisória nº 232 consistido em tentativa de modificar esse cenário jurídico sem, contudo atingir seu objetivo, visto que o referido art. 9º, foi revogado pela Medida Provisória nº 243/2005.

Cita algumas decisões do Conselho de Contribuintes e duas soluções de consulta emitidas pela SRRF da 9ª Região Fiscal que embasariam seus argumentos.

Desse modo, ainda que a IN nº 213/2002 não fosse ilegal, essa mesma IN determina a exclusão da tributação, os três primeiros trimestres de 2002, justamente, os trimestres objetos da autuação fiscal, devendo-se ser cancelada a presente autuação.

Alega que, mesmo que se pudesse aceitar o lançamento efetuado pela Fiscalização, a base tributável deveria ser corrigida, pois foi apurada erroneamente pelo Fisco, fazendo-se imprescindível a dedução dos lucros auferidos através da subsidiária, que já haviam sido adicionados ao lucro real da impugnante nesses trimestres de 2002, pois o Agente Fiscal se limitou a somar os resultados positivos de equivalência patrimonial dos três primeiros trimestres de 2002 sem deduzir do montante, os citados lucros auferidos pela subsidiária, no valor de R\$ 1.980.576,00.

Ganhos e perdas de capital – Alienação de investimento avaliado pelo patrimônio líquido

Alega que o Agente Fiscal efetuou análise superficial da questão e não compreendeu absolutamente os procedimentos adotados pela empresa.

Alega que o Agente Fiscal ao verificar a parcela relativa ao ativo diferido de R\$ 613.257.482,99, reportou que tal ativo

estaria relacionado ao ágio registrado pela Magenta no momento da aquisição da participação societária na Impugnante, o qual, em função da cisão parcial da Magenta, teria sido incorporado pela impetrante e que o lado de avaliação que suportou o registro de tal ágio pela Magenta teve, como uma de suas premissas a avaliação econômica do investimento da Prodome, na medida em que a participação societária dessa empresa era um dos ativos da impugnante à época da avaliação.

Alega que o Agente Fiscal concluiu, de forma precipitada, que a Impugnante procedeu à reavaliação da Prodome, desconsiderando os procedimentos efetivamente realizados e, ainda os dispositivos legais que tratam da matéria.

Alega que os procedimentos da empresa visaram atender tão somente o disposto no art. 386 do RIR/99 que aponta o tratamento devido ao ágio.

Alega que ágio registrado pela Magenta na impugnante, conforme o relatório da Ernst & Young, foi apurado com base em alguns fundamentos econômicos, dentre os quais a mais-valia dos ativos detidos pela Prodome, comprovada através de Laudo Elaborado pela empresa Richard Ellis.

Alega que na medida que o ágio tem origem, dentre outras razões, na mais-valia do ativo detido pela Impugnante, a absorção do patrimônio líquido da parcela cindida da Magenta pela contribuinte implica que a parcela do ágio registrado decorre desse fundamento econômico e deve ser registrada na conta em que consta o investimento da Prodome, obedecendo ao que consta no art. 386 do RIR/99.

Alega que não se tratava de reavaliação mas de atendimento ao dispositivo legal que determina a escrituração da parcela do ágio relacionada à mais-valia de um ativo na conta contábil em que está escriturado.

Alega que o Agente Fiscal desconhece os procedimentos de avaliação de empresas, ao alegar que a avaliação elaborada pela Richard Ellis se trata de uma reavaliação de bens e não de ágio.

Alega que a avaliação de um investimento está fundamentada no valor de mercado dos bens que lhe pertencem e que tal valor se refletiria no próprio valor do investimento. Assim o lado efetuado pela Richard Ellis comprovaria a legitimidade e correção do procedimento de avaliação da impugnante efetuado pela Ernst & Young que buscou identificar, a par da própria expectativa de rentabilidade da impugnante, outras razões econômicas que justificassem o valor da Impugnante, concluindo que parcela decorria da rentabilidade futura da impugnante, determinada também pela mais-valia de um dos seus ativos, a Prodome.

Alega que o próprio art. 385, parágrafo 2º, I, do RIR/99 contempla como um dos possíveis fundamentos de ágios e deságios, a mais-valia de ativos, ficando desautorizada a conclusão do Agente Fiscal que a avaliação da Richard Ellis sobre os bens e terrenos da Prodome, teria tido por objetivo

suportar a reavaliação registrada pela impugnante na conta daquele ativo.

Alega que por ocasião da cisão parcial da Magenta, a impugnante incorporou parcela do seu acervo líquido, consistente no ágio apurado quando da aquisição da totalidade de cotas que formavam o capital social da impugnante, no valor de R\$ 613.257.482,99.

Alega que esse ágio foi registrado nas contas da empresa do seguinte modo: i) parcela do ágio relativo à rentabilidade futura da empresa em conta de ativo diferido; ii) parcela do ágio relativa à mais-valia do investimento da Prodome, na conta em que estava registrado o investimento na Prodome, nos termos do inciso I do art. 386 do RIR/99.

Alega que, por consequência, o ágio alocado a conta da Prodome, foi computado para apuração do ganho ou perda de capital na alienação do investimento pela impugnante, conforme determina o parágrafo 1º do art. 386 do RIR/99.

Alega que a empresa nada mais fez que obedecer aos dispositivos legais para o assunto e que em nenhum momento pretendeu reavaliar o investimento detido na Prodome, uma vez que a reavaliação é um instrumento que em nada se aproxima das transações realizadas pela impugnante, sendo regido por normas próprias e tendo efeitos tributários particulares que não podem ser confundidos com aqueles aplicáveis ao registro de ágio em função de aquisição e respectiva alocação contábil.

Distribuição desproporcional de dividendos

Alega que o art. 997 do Código Civil confere amplos poderes aos sócios para deliberar sobre as distribuições de lucros aos sócios, vedando apenas que não poderá ser excluída integralmente a participação de um dos sócios dos lucros e perdas do negócio.

Alega que apenas se não houver estipulação específica no contrato social e nem mesmo por ocasião da deliberação dos sócios em relação à distribuição de dividendos e que será aplicado o art. 1007 do Código Civil, para determinar o pagamento proporcional às quotas detidas no capital social da sociedade.

Alega que a Resolução dos cotistas que deliberou a distribuição dos dividendos foi aprovada pelo quorum requerido no contrato social da Prodome, tratando-se de procedimento lícito, expressamente previsto no Código Civil.

Alega que im procedem também as alegações constantes no Termo de Verificação, concernentes aos registros contábeis relativos aos dividendos recebidos da Prodome, em valor maior que sua participação nessa empresa.

Alega que o Parecer Normativo CST 347/70 evidencia que é de livre escolha a escrituração contábil de uma empresa, podendo

apenas se impugnada se levar a resultado tributário diverso do correto.

Alega que buscou apenas conferir tratamento fiscal neutro aos dividendos desproporcionais recebidos da Prodome, conforme determina o art. 10 da Lei nº 9.249/1995.

Alega que o ajuste de equivalência patrimonial, obrigatoriamente realizado imediatamente antes da alienação do investimento, conforme determina o art.427 do RIR/99, eliminaria a redução gerada pela distribuição desproporcional de dividendos, fato que comprovaria a fragilidade da argumentação do Agente Fiscal.

Alega que nenhum dos seus procedimentos traduziria “evasão fiscal” como quer o Agente Fiscal. Cita, para embasar seus argumentos a definição de evasão fiscal de Ricardo Mariz de Oliveira.

Alega que pelas razões expostas, deve ser cancelado integralmente o auto de infração.

Glosa de prejuízos fiscais compensados indevidamente- saldo de prejuízos insuficiente

Alega que pelo todo exposto acima se torna evidente a imprescindibilidade do cancelamento de todos os itens da presente autuação e, por consequência, deve ser igualmente decretada a improcedência da glosa efetuada.

Inaplicabilidade da Taxa SELIC para computo dos juros moratórios

Investe contra o cálculo dos juros de mora , utilizando a taxa SELIC, considerando-a ilegítima, por se tratar de taxa criada pela Circular Bacen nº 466/79 para apuração de juros remuneratórios, alegando ainda que normas infralegais não têm o condão de fixação de taxas de juros, sendo que as Leis nº 10.175/98 e 10.619/00 limitaram-se a determinar a aplicação da Taxa SELIC, com o que tanto o valor quanto o próprio conceito dessa taxa são definidos pelo BACEN.

Alega que é flagrante a violação aos princípios da estrita legalidade em matéria tributária, ao da indelegabilidade de competência, ao da segurança jurídica, além da ofensa ao art. 161 do CTN, requerendo o afastamento da taxa Selic, caso seja mantido o auto de infração.

Dos lançamentos reflexos

Alega que resta absolutamente comprovado que não houve a configuração das infrações apontadas pelo Agente Fiscal para fins de IRPJ, sendo forçosa a conclusão de sua improcedência também em relação a CSLL, dada a integral aplicação daqueles argumentos à apuração de sua base de cálculo.

Do pedido

Requer que seja julgado totalmente improcedente o auto de infração, determinando-se o arquivamento do mesmo. Na

hipótese de não ser integralmente cancelado, requer a exclusão dos juros de mora computados com base na taxa Selic.

Requer, por fim, a juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar todo o quanto foi alegado na presente impugnação.

É o relatório.”

A DRJ assim decidiu:

Da Subavaliação de estoques

“quando for constatado que o contribuinte antecipou custo por meio da subavaliação de estoque final, a Fiscalização deve proceder à retificação, majorando o valor do estoque final, levando em consideração que tal majoração também se faz no estoque inicial do período seguinte e, por isso, reduz-se o custo no primeiro período mas aumenta-se o custo no período seguinte.

No entanto, na apuração do imposto, a Fiscalização tratou o caso, que era de antecipação de custo, como se fosse simples glosa de custos apropriados e não comprovados. Pelo exame do Termo de Verificação Fiscal (fls. 868 a 871), verifica-se que a Fiscalização reduziu o custo no 1º trimestre de 2002, 1º, 2º e 3º trimestres de 2003, mas desconsiderou o decorrente aumento do custo nos trimestres subsequentes (2º trimestre de 2002, 2º, 3º e 4º trimestres de 2003), em desobediência ao artigo 273 do RIR/99, que determina que a exigência de imposto seja feita pelo valor líquido.

De fato, a tabela de fls.872, anexa ao Termo de Verificação Fiscal, demonstra claramente que o Auditor Fiscal simplesmente calculou o custo da mercadoria vendida (CMV) nos trimestres considerados, a partir dos dados de estoque final e inicial e compras efetuadas, constantes nas fichas 38A e 4A, nas DIPJ apresentadas pela contribuinte (fls. 705 a 823).

Alem disso, não levou em consideração os custos que integram o custo dos produtos fabricados pela empresa, reduzindo o cálculo na tabela de fls 872, a um simples cálculo de mercadorias vendidas.

Como se constata, a Fiscalização limitou-se a calcular dois resultados comparativos, utilizando os valores de estoque final e inicial da ficha 38A, (que seriam os valores “certos” ao Auditor Fiscal) e os valores dos estoques inicial e final da Ficha 4A (valores da contribuinte). Para os dois cálculos, utilizou os valores de compras constantes na ficha 4A. Quando o valor resultante do cálculo, utilizando os dados da ficha 38A, ultrapassaram o valor do cálculo com os dados da ficha 4A, o Auditor Fiscal, simplesmente lançou essa diferença.

Resulta que essas operações aritméticas, apuraram resultados bizarros pois, no ano-calendário de 2001, 2º, 3º e 4º trimestres

de 2002, o CMV, calculado com os dados da Ficha 4^A, apresentou valores bastante inferiores aos calculados com os dados da ficha 38A, resultando que a contribuinte teria um “crédito” a seu favor, de custos a que teria direito.

Observa-se ainda, que a soma desses “créditos” ultrapassa e muito a soma dos “débitos” que foram tributados e evidencia o erro do procedimento efetuado, pois ao se considerar os resultados “contra” a contribuinte teriam que ter sido considerados os resultados “a favor” também.

Além disso, essa tabela não demonstra o cálculo real dos custos de produtos vendidos da empresa, pois o Auditor Fiscal além de não levar em conta os custos de industrialização e pessoal envolvidos na fabricação dos produtos que a empresa produz, previstos na ficha 4A, também não considerou sequer o que a empresa efetivamente declarou como custo dos produtos vendidos, arbitrando e lançando o que entendeu ser devido.

Por outro lado, embora a contribuinte não tenha trazido aos autos documentos que comprovem, de maneira suficiente, o que alega, limitando-se a apresentar na impugnação, exemplo de ficha de custo para um produto fabricado, esse procedimento não invalida o fato que a apuração efetuada pela Fiscalização foi feita de maneira incorreta, em detrimento do disposto na Lei.

Por estes motivos, a exigência de IRPJ deve ser cancelada nesse quesito.”

Da Equivalência Patrimonial

“norma administrativa supra transcrita, aplicável ao ano-calendário de 2002, é clara ao determinar a tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial de investimento no exterior, independentemente de ser resultante de lucros apurados na investida, ou decorrente da variação cambial. Destaque-se que a variação cambial do investimento em coligada ou controlada no exterior é considerada, segundo a doutrina, a jurisprudência e a Comissão de Valores Mobiliários (artigo 16, I, b, da Instrução CVM nº 247/96), como um componente do resultado decorrente do método de equivalência patrimonial.

A autoridade julgadora de 1^a instância (Delegacia de Julgamento) deve observar o disposto nas regras administrativas, inclusive nos atos da Secretaria da Receita Federal – SRF (como, por exemplo, as instruções normativas), conforme preceituado na Portaria do Ministro da Fazenda nº 258/2001, disciplinadora da constituição das turmas e do funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, que dispôs textualmente:

(Portaria MF nº 258/2001)

“Art. 7º - O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o

entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros.”

O referido dispositivo da Lei nº 8.112/90, inserto no “Título IV – Do Regime Disciplinar”, prescreve:

“Art. 116. São deveres do servidor:

(...)

III – observar as normas legais e regulamentares;

(...)”.

Por sua vez, a Portaria SRF nº 1/2001, ao disciplinar a edição de atos de natureza tributária e aduaneira, assim dispõe:

“Art. 2º Os atos a que se refere o art. 1º serão agrupados em função da matéria sobre as quais versam:

I – atos tributários e aduaneiros (Anexo I), compreendendo:

a. Instrução Normativa (IN);

(...)”.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Por outro lado, não encontra fundamento a alegação da empresa que a IN SRF nº 213 determinaria a exclusão da tributação relativa à equivalência patrimonial nos três primeiros trimestres de 2002, sendo portanto, improcedente a autuação fiscal que lançou os valores de equivalência patrimonial justamente nos três primeiros trimestres de 2002.

Realmente, o texto do art. 7º da IN SRF nº 213/2002 é bastante explícito ao dispor no § 1º que os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Em total harmonia com o disposto nesse parágrafo, o §3º, concedeu no inciso I que o contribuinte que estiver no regime de apuração trimestral, poderá, repete-se para maior clareza, poderá excluir o valor correspondente ao resultado positivo da equivalência patrimonial no 1º, 2º e 3º trimestres para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Ora, claro está que o verbo utilizado no texto indica uma opção, concedida ao contribuinte, para adicionar os valores de equivalência patrimonial na apuração do lucro líquido do último trimestre, para se beneficiar de tratamento igual ao dado ao contribuinte que está no regime de tributação anual. Desse

modo, a seu critério, o contribuinte poderá adicionar o resultado da equivalência patrimonial positiva somente no encerramento do quarto trimestre que coincide com o encerramento da apuração do lucro real no regime de apuração anual.

No caso de procedimento de ofício, essa opção, válida para o procedimento espontâneo da contribuinte, deixa de ser utilizada, sendo tributada a equivalência patrimonial conforme apurada no seu resultado trimestral, como foi feito pela Fiscalização.

Reclama também a contribuinte que a Fiscalização tributou, nos valores da equivalência patrimonial, também o lucro (dividendos) obtido pela coligada no exterior que já havia sido oferecido à tributação pela própria empresa, nas DIPJ.

Faz-se necessário, então, verificar a composição dos valores tomados pela Fiscalização na apuração do quantum tributado sob o título de equivalência patrimonial.

O quadro elaborado pela Fiscalização (fls. 852), considerando os balancetes da empresa (fls. 314 e 316 a 365) evidencia que a contribuinte não tem razão em sua reclamação.

De fato, o valor total apurado como equivalência patrimonial durante os três primeiros semestres de 2002, no valor total de 48.753.510,52, excluiu o valor de R\$ 1.937.520,00, relativo aos dividendos recebidos nesse mesmo período, conforme consta no Razão da empresa (fls. 355). O valor tributado, como bem explicou o Auditor Fiscal se refere aos valores de duas contas de investimento: n°s 13110801, relativa ao aumento e redução de capital e suas variações cambiais e 13110801, relativa às equivalências patrimoniais e suas variações cambiais.

Observa-se que o valor relativo aos dividendos, constante no Razão (fls. 355) e de R\$ 1.937.520,00 e não de R\$ 1.980.576,00 como alega a empresa em sua impugnação..

Dessa forma, há que se considerar procedente a autuação efetuada no valor de R\$ 48.753.510,52, relativo à equivalência patrimonial.”

Dos Ganhos e perdas de capital – alienação de investimento/avaliação pelo patrimônio líquido.

“Passa-se a análise de cada operação efetuada e que foi apurada pela Fiscalização.

Primeiramente tem-se a questão da reavaliação do ativo imobilizado da empresa Prodome, classificada como ágio pela Aché.

Observa-se que a contribuinte promoveu a transferência da totalidade das ações pertencentes, aos três sócios já citados e sua operação inversa, menos de um mês antes da venda da Prodome que, curiosamente, foi o único investimento da Aché que teve seu valor aumentado devido, segundo a empresa, ao

ágio ocorrido quando da operação de transferências de ações ocorridas entre os três sócios originais e a empresa Magenta,

Esse suposto ágio, defendido com unhas e dentes pela contribuinte e registrado na conta relativa ao investimento representado pela Prodome, serviu para encobrir a valorização efetuada na empresa Prodome e assim, diminuir drasticamente o valor do ganho de capital obtido com a venda da empresa.

Desse modo, deve-se analisar nesse momento a questão da operação de transferência de ações para a empresa Magenta cujos sócios, cinco dias após a suposta aquisição, resolveram cindir a empresa Magenta de maneira tal que cada um dos antigos sócios da Aché recebeu de volta a mesma cota de ações que detinha na empresa Aché e, junto com essa “devolução” veio para a contabilidade da empresa Aché o conveniente bônus de R\$ 613.257.482,99, identificado pela contribuinte como ágio resultante da operação.

Parte desse ágio, representado por R\$ 30.010.000, 00 seria relativo à empresa Prodome.

Dessa operação cabe apontar alguns aspectos relevantes.

A empresa Magenta tem os mesmos administradores - diretores que a empresa Aché, fato evidenciado pelo Protocolo de Cisão Parcial e Incorporação (fls. 448 a 456), firmado entre as duas empresas, cinco dias após a transferência da totalidade das ações da Aché para a empresa Magenta, cujos signatários do acordo são os mesmos para as duas empresas.

A alegada divergência entre sócios para a cisão da empresa Magenta não seria resolvida, se real fosse, com a cisão da empresa pois como já visto os diretores das duas empresas são os mesmos.

A empresa Magenta até 2003 apresentou DIPJ como inativa. Mesmo assim foi aceita como sócia das três empresas sócias da Aché que transferiram a totalidade do capital votante da Aché para essa empresa que, embora tenha sido intimada pela Fiscalização, nunca esclareceu de onde retirou o dinheiro necessário para aquisição das ações da Aché, detalhe bastante relevante visto que, se as ações foram transferidas, somente com a contrapartida da emissão de ações da Magenta, cujos diretores são os mesmos da Aché, não deveria haver ágio pois não haveria justificativa de “vender” para si mesmo um bem com ágio, a não ser que se visasse a produção de benefícios fiscais, como de fato aconteceu no caso presente.

Claro que nas operações feitas nada foi realmente adquirido, havendo tão somente a emissão de ações com ágio, por parte de uma empresa (Magenta), até então inativa, cujo valor de mercado somente teve alguma expressão após a brevíssima detenção durante 5 dias das ações da Aché, conforme se observa nas DIPJ apresentadas por ela (fls.465 a 495).

Quanto ao argumento da empresa que a operação efetuada poderia ser considerada, como entendeu a Fiscalização, uma simulação, mas na realidade, um planejamento fiscal, ou seja, elisão e não evasão fiscal, aborda-se a seguir alguns aspectos de tal tema.

As definições de elisão e evasão fiscal não são unânimes na doutrina, porém, existe consenso no sentido de que elisão fiscal corresponde à economia lícita de tributos e evasão fiscal à sonegação ou simulação, que pode ser absoluta ou relativa, esta última denominada dissimulação.

Assim, existem características que diferenciam elisão de evasão. Conforme entendimento dominante, elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a obter-se legítima economia de tributos, seja impedindo-se a ocorrência do fato gerador, seja retirando o contribuinte do campo de abrangência da lei ou simplesmente reduzindo o montante do tributo a pagar. Já a evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, com utilização de meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para se furtrar ao pagamento de tributos.

Cabe destacar que há situações em que a evasão fiscal antecede a efetiva incidência da norma tributária, em razão disso a doutrina tradicional considera, além do aspecto cronológico, o da legitimidade dos meios utilizados para a correta caracterização da elisão ou evasão fiscal.

Cabe, então, tecer algumas considerações sobre simulação, que no direito brasileiro o seu conceito encontra-se positivado no artigo 102 do Código Civil de 1916, vigente à época (reproduzido no § 1º do art. 167 da Lei nº. 10.406, de 11 de janeiro de 2002), que dispõe:

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

I – quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem;

II – quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

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

“Em toda simulação há a divergência entre a exteriorização e a volição, quer seja quanto ao objeto, ou, melhor, quanto à matéria, de re ad rem (B vende manuscritos, dizendo vender pastas), ou quanto à pessoa, de personam ad personam (A doa a C, dizendo doar a B), ou quanto à categoria jurídica, de contractu ad contractum (A doa dizendo vender), ou quanto às modalidades, de modo ad modum (contrata sob condição de não

casar, dizendo que o faz sob condição de morar em certo país), ou quanto ao tempo, de tempore ad tempus (contratou por cinco anos a casa, dizendo ser por três anos), ou quanto à quantidade, de quantitate ad quantitatem (A vende seis caixas e o contrato fala de três), ou quanto a fato, de facto ad factum (A declara que pagou, e não pagou, ou vice-versa), ou quanto ao lugar, de loco ad locum (A assina como se fora concluído no Brasil o contrato que concluíra no Uruguai; cf. Alvaro Valasco, Decisionum Consultationum, II, 369).

(...)

A simulação supõe que se finja: há ato jurídico, que se quis, sob o ato jurídico que aparece; ou não há nenhum ato jurídico, posto que haja a aparência de algum. A cavilação pode estar à base do dolo, da fraude à lei, da simulação e da fraude contra credores. Daí as semelhanças entre as figuras, suscitando confusões.”

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

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

Além de Pontes, outros estudiosos da teoria geral do direito também se debruçaram sobre o tema. Marcos Bernardes de Mello assim conceitua simulação (Teoria do Fato Jurídico: Plano de Validade, 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 153):

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

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

Washington de Barros Monteiro esclarece em sua obra Curso de Direito Civil, 33ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, vol I, p. 207:

“Como o erro, simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz Clóvis, em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.”

A seguir, p. 208:

“A própria causa simulandi tem as mais diversas procedências. Ora visa a burlar a lei, ora a fraudar o fisco, ora a prejudicar a credores, ora a guardar em reserva determinado negócio.”

Caio Mário da Silva Pereira, em Instituições de Direito Civil, 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, vol I, p. 339, assim trata a matéria:

“...Consiste a simulação em celebrar-se um ato, que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir. Como em todo negócio jurídico, há aqui uma declaração de vontade, mas enganosa.

Pode a simulação ser absoluta ou relativa. Será absoluta quando o ato encerra confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira, realizando-se para não ter eficácia nenhuma. Diz-se aqui absoluta, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado. ... A simulação diz-se relativa, também chamada dissimulação, quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (...), ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem (e.g., a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a quem este, na verdade, tencionava desde logo transferir-lá. E é relativa em tais hipóteses, porque a declaração de vontade deve seguir-se um resultado, efetivamente querido pelo agente, porém diferente do que é o resultado normal do negócio jurídico. ...”

Alberto Xavier também oferece uma grande contribuição, tendo em vista a sua precisão ao explicar a simulação (Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva):

“Simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada) procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros.”

Para que a simulação afete a validade de um ato jurídico, ela há de ser nocente, nos termos do Código Civil de 1916:

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

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

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

Todavia, no campo do direito tributário, sem prejuízo da anulabilidade, outro efeito ocorre à simulação nocente, efeito que igualmente possibilita a eficácia do ato dissimulado. Essa

consequência atribuída à simulação nocente pelo direito tributário, diferentemente da anulabilidade (que opera no plano da validade), dá-se no plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente a anulação deles para propiciar a extraversão, ou seja, o aparecimento do ato realmente praticado.

Os atos simulados são praticados justamente para ocultar os atos efetivos. Portanto, como decorrência de sua própria natureza, a prova direta dos fatos que as partes procuram encobrir é muito difícil, quando não impossível. Daí, da própria natureza de tais fatos, decorre a necessidade de construir-se, por meio de presunção, a prova da infração. Nesse sentido, manifesta-se também a doutrina, a exemplo do Prof. Caio Mário da Silva Pereira, em Instituições de Direito Civil, 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, vol I, p. 341:

“A prova da simulação nem sempre se poderá fazer diretamente; ao revés, freqüentemente tem o juiz de se valer de indícios e presunções, para chegar à convicção de sua existência.”

Tem-se, dessa forma, como ensina Maria Rita Ferragut, em Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001, p. 105, ao tratar das presunções hominis e da verdade material, uma prova indireta condutora da mesma “probabilidade fática” da prova direta, in verbis:

“Assim tem a administração pública o dever-poder de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos em lei como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.

A presunção hominis de forma alguma significa que a tributação ocorrerá baseando-se em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza absoluta o evento inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível.”

Na mesma obra, ao tratar das Presunções Hominis e as Simulações Jurídicas, a autora complementa:

“A presunção hominis assume importância vital, quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação e má-fé em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas.

Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação dos fatos propositadamente ocultados, simulados.

Segundo o art. 102 do Código Civil, haverá simulação

*A prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento de fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa. Ocorre que, como muitos desses atos artificiosos são realizados de maneira a conferir-lhes uma aparência lícita, se a Fiscalização tiver que se restringir à forma das provas que lhe são apresentadas, não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. **A perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de busca da verdade material.**” (grifou-se)*

Sobre esse tema, manifesta-se Francisco Ferrara (A simulação nos negócios jurídicos, Campinas: Red Livros, 1999), verbis:

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

Ferrara, apesar de afirmar a dificuldade da prova direta da simulação, não se furta a abordar os meios probatórios indiretos, elencando-lhes os elementos, que classifica como relativos ao interesse em simular: às pessoas dos contraentes; ao objeto do negócio jurídico; à execução do negócio; à conduta das partes na realização do negócio.

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

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

No caso em pauta, o resultado obtido foi a criação de ágio expressivo que, convenientemente retornou à empresa, quando o controle da empresa retornou aos antigos proprietários, cinco dias após a transferência das ações. Esse ágio serviu, inclusive para mascarar a valorização do investimento representado pela empresa Prodome, vendida quinze dias depois, analisado a seguir.

Caso Prodome:

*Apesar de aparentar certa sofisticação, a estratégia concebida pelos autores do planejamento tributário ora em exame apóia-se em um raciocínio simplório que pode ser assim sintetizado: **premissa um**, a venda de ativos (Prodome) por valor superior ao custo gera ganho de capital, suscetível de tributação; **premissa dois**, a subscrição de ações **com ágio** numa operação anterior, em troca do controle acionário da Aché, que incluiria o investimento Prodome, e a subsequente “volta” das ações aos antigos controladores, trazendo o ágio criado, não seria fato gerador de imposto de renda e CSLL; **conclusão**: basta dar a roupagem de subscrição de ações com ágio, aumentando nessa operação o valor do investimento Prodome, que na posterior venda da empresa, o ganho de capital seria absorvido pelo ágio registrado na conta da Prodome.*

Esqueceram, todavia, os arquitetos dessa estratégia, que o planejamento tributário não é uma panacéia universal para elidir a tributação em toda e qualquer circunstância. Olvidaram, também, que as coisas são o que são, em função de sua natureza intrínseca, e não em função da aparência ou do nome que lhe são dados, ou da roupagem de que se revestem.

Desse modo, qual seria o interesse de uma grande empresa se dar ao enorme e dispendioso trabalho de levantar o valor da empresa, valorizando somente um de seus investimentos (Prodome), fazer reuniões deliberativas de acionistas, alterar a participação societária com transferências formais do controle acionário da empresa para exatos cinco dias depois, voltar tudo a situação anterior? Pela incongruência das ações, obviamente procura-se o motivo oculto, o ganho visado, a vantagem resultante, nenhuma empresa comercial efetua qualquer mudança dispendiosa sem um propósito específico de ganho, a não ser que queira promover sua própria insolvência e, no caso presente, salta aos olhos da documentação apresentada, a criação de ágio expressivo que, muito convenientemente, retorna com o controle acionário aos proprietários originais. Esse ágio, de maneira ainda mais conveniente, incluía a parcela relativa ao novo valor da Prodome que, por uma coincidência realmente favorável, foi vendida apenas 15 dias depois dessa operação.

Ora, por mais que se queira acreditar nos dizeres da Justificativa de Cisão Parcial e Incorporação firmada entre a Magenta e a Aché (fls. 448 a 457) ao atribuir a “recentes descentendimentos societários” necessitando uma “reestruturação societária”, ainda que se queira, creditar aos diretores da Aché e da Magenta um comportamento, no mínimo, esquizofrênico visto que, cinco dias depois do primeiro acordo, mudam de idéia completamente e, pior, descobrem descentendimentos societários de uma magnitude que se faz necessária a cisão da empresa Magenta.

Como é comprovado, pessoas desequilibradas não conseguem gerir, de forma eficiente, um negócio, que dirá uma grande empresa. Assim sendo, cabe pensar nas reais motivações e consequências desses atos, que foram cuidadosamente

planejados e, nesse exame, chega-se facilmente à parte lesada nessa barroca operação: o Fisco Federal que deixa de receber os impostos a que tem direito pela amortização do ágio gerado e pela valorização, oculta nesse ágio, da empresa Prodome, vendida logo depois.

(...)

O Acórdão nº:104-21.498 (Sessão de:23 de março de 2006), na parte que apresenta interesse para os fins aqui perseguidos, encontra-se assim ementado:

SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - *Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto.*

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA - *O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.*

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - *O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.*

Releva destacar o seguinte excerto do voto condutor, com grifos acrescidos:

*Alegou também o contribuinte em sua impugnação, ainda em sede de preliminar, a violação ao princípio da verdade material, **por ter o juízo a quo admitido provas indiretas ou indiciárias, para comprovar a existência de simulação.***

Ao contrário do que defende o contribuinte, a simulação, figura em torno da qual gravita a autuação, constitui espécie de infração cujo conjunto probatório é, por excelência, indiciário e indireto, já que, se o intento das partes é travestir a sua real intenção, dificilmente haverá prova direta da verdadeira motivação que norteou os atos praticados. Assim, se o conjunto probatório, ainda que composto de algumas provas indiciárias, conduz à clara conclusão acerca do intuito de fraude, não há que se falar em violação do princípio da verdade material. Ademais, no caso em apreço, o contrato que serviu de base para a realização das operações objeto da autuação, como será melhor analisado quando do exame do mérito, constitui na verdade uma prova direta do intuito de fraude via simulação.

*Ressalte-se que a singela explicação de “reorganização societária” e “desentendimentos societários”, não descaracterizam a simulação, evidenciada pelas ações **contrárias em curtíssimo espaço de tempo, cujo elemento***

principal não é a ocultação da operação em si, revestida de requisitos formais, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos acordos documentados e apresentados ao Fisco Federal.

Desse modo, não se caracteriza como ágio, a valorização, efetuada pela contribuinte, do seu investimento por suposta mais-valia do ativo imobilizado da empresa Prodome, antes de sua venda à empresa Merck Sharp. No caso presente trata-se, simplesmente, de reavaliação de ativo imobilizado e, como tal, o tratamento tributário previsto se encontra no art. 438 do RIR/99, abaixo reproduzido:

Art.438.Será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, §3º).

Tratando-se de reavaliação de ativos, o tratamento previsto a ser dado é o registro dessa reavaliação em conta de reserva de reavaliação, cuja realização dessa reserva se dá, entre outros motivos pela alienação ou seja, pela baixa de investimentos em controladas ou coligadas que tenham bens reavaliados (art.435 do RIR/99).

Por conseguinte, é correta a autuação fiscal que descaracterizou o ágio alegado pela contribuinte. Esse fato se torna mais relevante quando se leva em conta a venda do investimento, representado pela empresa Prodome, ocorrida quinze dias depois. Como já dito há a liberdade de se fazer negócios como bem desejarem os dirigentes de empresas, apenas vedado que essas transações não violem a norma legal e não prejudiquem o interesse de terceiros como ocorreu no caso presente, onde manobras efetuadas pelos controladores da Aché, lesaram o interesse do Fisco Federal, terceiro nessas transações”

Da distribuição desproporcional de dividendos da empresa Prodome

“O único documento que se refere aos lucros auferidos no ano de 2002, ou seja o ano imediatamente anterior ao ano da venda , é justamente a ata da assembléia que decidiu por essa curiosa distribuição desproporcional de dividendos (fls.1.072 a 1.075).

Desse modo, como a empresa não demonstrou que os dividendos pagos se referem ao ano de 2002 e, que por ocasião da venda da participação da Aché na empresa Prodome , os tais dividendos foram pagos e, ainda, considerando o inusitado registro contábil dos valores recebidos como dividendos e a diferença entre o valor do contrato de transferência de participação (1.109 a 1.123), o valor registrado na contabilidade da empresa como

venda da Prodome e a distribuição desproporcional não explicada de maneira satisfatória pela contribuinte, uma vez que

a singela explicação “temos o direito de distribuir os dividendos como quisermos” justa e exatamente na época da transferência das cotas, pertencentes à empresa Aché, para a Merck Sharp, é de se aceitar como correto o procedimento fiscal que desqualificou como dividendos a totalidade do valor recebido, considerando parte desse valor como pagamento pela venda das cotas.

Correta também a demonstração fiscal que a operação acima descrita prejudicou os interesses do Fisco Federal, terceiro em relação aos atos praticados, relativamente à tributação do ganho de capital que deixou de ser apurado.”

Da glosa de Prejuízos Compensados

“ainda que a autuação dos outros assuntos não tivesse sido feita ou cancelada, ainda assim essa glosa seria mantida pois se refere à compensação de prejuízos a maior feita na DIPJ 2003, ano-base 2002.

Assim, foram glosados R\$ 1.711.961,19 relativos ao primeiro trimestre

Já em relação ao quarto trimestres de 2002, cuja compensação de prejuízos foi glosada em R\$ 8.228.225,34, esclarece-se à contribuinte que a glosa ocorreu por insuficiência de prejuízos a serem compensados dos períodos anteriores por causa das autuações feitas. Desse modo, correta a autuação fiscal. Assim sendo passa-se a demonstrar a correção do valor glosado pela Fiscalização.

Conforme a DIPJ/ 2003, ano-base 2002, no segundo trimestre de 2002, a contribuinte apresentou prejuízos de R\$ 23.226.901,36 (fls. 738). Com a autuação fiscal, foi lançado no período o valor de R\$ 20.504.955,26, restando saldo de R\$ 2.721.946,10 passíveis de serem compensados.

No terceiro trimestre de 2002, a contribuinte apresentou prejuízos no valor de R\$ 37.837.353,05 (fls. 739). A Fiscalização lançou o valor de 40.990.309,21 no período. Compensando-se esse lançamento com o valor total dos prejuízos no período e mais 30 % do período anterior (R\$ 945.886,58), resta o saldo de R\$ 1.776.059,54.

Chega-se então ao quarto trimestre de 2002. Conforme a DIPJ/2003, a contribuinte apurou R\$ 33.347,616,21 de lucro e compensou R\$ 10.004.284,35 de prejuízos de períodos anteriores quando só detinha R\$ 1.776.059,54, conforme demonstrado acima. Assim, a Fiscalização glosou o valor de R\$ 8.228.225,34, relativo à glosa de prejuízos inexistentes compensados indevidamente.

Correta, portanto, a autuação fiscal.”

Concluiu que:

“Por todo o acima exposto, VOTO por considerar o lançamento efetuado parcialmente procedente, exonerando-se à exigência de IRPJ e CSLL efetuada sobre a diferença de estoques, conforme os demonstrativos de fls.1159 e 1160. A seguir o demonstrativo do crédito tributário mantido.”

A contribuinte, em recurso alega:

DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

A suposta infração decorreu da ausência de inclusão no lucro real e na base de cálculo da CSL da equivalência patrimonial dos três primeiros trimestres de 2002, por causa do artigo 7.º da Instrução normativa SRF 213/02;

A decisão recorrida dispôs que deve seguir o disposto nas regras administrativas;

Cita o art.25 da Lei 9.249/95, os arts. 22 e 23 do Decreto-lei nº 1.648/78, consubstanciados nos arts. 388 e 389 do RIR/99 para alegar que os referidos diplomas legais determinam a inclusão no lucro real apenas e tão somente os lucros auferidos através de investimentos detidos no exterior, sendo os respectivos ajustes de equivalência patrimonial neutros para fins fiscais, de acordo com o parágrafo 6º do mesmo art. 25 da Lei 9.249/95, alegando ainda que o art. 389 do RIR/99, citado no auto de infração, é expresso ao apontar a neutralidade do ajuste positivo de equivalência patrimonial.

Alega que a IN SRF nº 213/2002 contradisse o disposto nos artigos da Lei, permitido a tributação desses ajustes, em clara violação ao princípio constitucional da legalidade presente no art. 150 da Constituição Federal que evidencia sua ilegalidade.

Cita ainda o veto presidencial do art. 46 quando da conversão da MP nº 135 de 20/10/2003 que vetaria a tributação da variação cambial positiva em relação a investimentos detidos no exterior.

Alega que não há previsão legal para incidência de IRPJ sobre as variações cambiais, tendo a medida provisória nº 232 consistido em tentativa de modificar esse cenário jurídico sem, contudo atingir seu objetivo, visto que o referido art. 9º, foi revogado pela Medida Provisória nº 243/2005.

Cita algumas decisões do Conselho de Contribuintes e duas soluções de consulta emitidas pela SRRF da 9ª Região Fiscal que embasariam seus argumentos.

GANHOS E PERDAS DE CAPITAL – ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO/AVALIAÇÃO PELO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

DA IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO PELA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A. decisão recorrida seria nula, pois, embora concordando com a fiscalização adotara fundamentos diversos como a prática de simulação, teríamos o cerceamento ao direito de defesa, pois, as inovações no fundamento não permitiria uma adequada defesa;

A inovação também implicaria em nulidade por ser a autoridade julgadora incompetente para lançar;

A decisão da DRJ inovou ao manter lançamento fazendo considerações a respeito e simulação, assim, teríamos nulidade da decisão pelo cerceamento ao direito de defesa, e ato praticado por autoridade incompetente. Teria, assim, ocorrido violação ao princípio da segurança jurídica.

DESCABIMENTO DA ALEGAÇÃO DE SIMULAÇÃO

A alegação de simulação não estaria comprovada, mas seria apenas uma suposição.

Para segregar o negócio farmacêutico do negócio imobiliário foi eleita a empresa Magenta. Esta deveria receber em pagamentos de dividendos os imóveis que lhe permitiriam dar curso às atividades mobiliárias. A Magenta foi conferida participação integral no capital social da Ache (já com ágio anterior). Posteriormente foi realizada a distribuição dos imóveis em pagamento de dividendos a Magenta. O valor pago pela Magenta, como a respectiva emissão de ações, estava de acordo com a avaliação de mercado. Após a aquisição a Magenta desdobrou o custo de aquisição em valor patrimonial e ágio. Depois, a magenta foi cindida. A Aché ficou com parcela relativa a s atividades farmacêuticas.

A Aché registrou o ágio que teve por fundamento econômico as perspectivas rentabilidade futura em conta de ativo diferido e a parcela do ágio correspondente ao investimento na Prodome à conta do referido investimento.

Da improcedência e inaplicabilidade da alegação de Simulação ao caso presente

A DRJ entendeu que a reestruturação acima visou a redução da tributação do ganho de capital na venda da Prodome. A operação ocorrera para segregação dos ativos farmacêuticos dos imobiliários. O ágio já existia antes da operação (Doc. 06).

Distribuição desproporcional de dividendos

Alega que o art. 997 do Código Civil confere amplos poderes aos sócios para deliberar sobre as distribuições de lucros aos sócios, vedando apenas que não poderá ser excluída integralmente a participação de um dos sócios dos lucros e perdas do negocio.

Alega que apenas se não houver estipulação específica no contrato social e nem mesmo por ocasião da deliberação dos sócios em relação à distribuição de dividendos e que será aplicado o art; 1007 do Código Civil, para determinar o pagamento proporcional às quotas detidas no capital social da sociedade.

Alega que a Resolução dos cotistas que deliberou a distribuição dos dividendos foi aprovada pelo quorum requerido no contrato social da Prodome, tratando-se de procedimento lícito, expressamente previsto no Código Civil.

Alega que não procedem também as alegações constantes no Termo de Verificação, concernentes aos registros contábeis relativos aos dividendos recebidos da Prodome, em valor maior que sua participação nessa empresa.

Alega que o Parecer Normativo CST 347/70 evidencia que é de livre escolha a escrituração contábil de uma empresa, podendo apenas se impugnada se levar a resultado tributário diverso do correto.

Alega que buscou apenas conferir tratamento fiscal neutro aos dividendos desproporcionais recebidos da Prodome, conforme determina o art. 10 da Lei nº 9.249/1995.

GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS

Requer a juntada de cópia do LALUR DOC.9 a qual comprova a existência do saldo de prejuízos fiscais no montante de R\$ 3.859.019,12, suficiente para permitir a compensação naquele período.

A fiscalização teria glosado baseado nos sistemas internos da SRF, ao qual a recorrente não teria acesso. A fiscalização jamais poderia ter glosado a compensação efetuada no 1.º trimestre de 2002 sem questionar o saldo do LALUR e sem mencionar a glosa no relatório fiscal, prejudicando o contraditório, o direito de defesa e o devido processo legal.

As glosas posteriores decorrentes das infrações imputadas, não fora cancelada apesar do cancelamento de parte das infrações (subavaliação de estoques).

Protesta pela posterior juntada de documentos que comprovem suas alegações.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso, Relator

Os recursos preenchem os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deles tomo conhecimento.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Na impugnação a contribuinte alegara, entre outras coisas, a questão da postergação de custos. Quanto a este assunto, a legislação é a seguinte:

A inobservância do Regime de Competência está disciplinado no artigo 273 do RIR/99, aqui reproduzido:

“ Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar:

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência. “ (grifou-se)

O Parecer Normativo SRF/Cosit nº 02/96, que se refere aos parágrafos 4º a 6º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, que cuidam da inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receitas ou custos:

“ 5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

5.3 - (...) Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;

b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido à dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;

()

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, (...);

()

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

()

7. O § 6º, transcrito no item 5, determina que o lançamento deve ser feito pelo valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito em decorrência do disposto no § 4º.... “ (grifou-se)

Assim, os dispositivos legais expressam, que quando for constatado que o contribuinte antecipou custo por meio da subavaliação de estoque final, a Fiscalização deve proceder à retificação, majorando o valor do estoque final, levando em consideração que tal majoração também se faz no estoque inicial do período seguinte e, por isso, reduz-se o custo no primeiro período, mas aumenta-se o custo no período seguinte. Lembrando que $CMV = Ei + C - Ef$.

No entanto, na apuração do imposto, a Fiscalização tratou o caso, que era de antecipação de custo, como se fosse simples glosa de custos apropriados e não comprovados. Pelo exame do Termo de Verificação Fiscal (fls. 868 a 871), verifica-se que a Fiscalização reduziu o custo no 1º trimestre de 2002, 1º, 2º e 3º trimestres de 2003, mas desconsiderou o decorrente aumento do custo nos trimestres subsequentes (2º trimestre de 2002, 2º, 3º e 4º trimestres de 2003), em desobediência ao artigo 273 do RIR/99, que determina que a exigência de imposto seja feita pelo valor líquido.

De fato, a tabela de fl.872, anexa ao Termo de Verificação Fiscal, demonstra que o Auditor Fiscal simplesmente calculou o custo da mercadoria vendida (CMV) nos trimestres considerados, a partir dos dados de estoque final e inicial e compras efetuadas, constantes nas fichas 38A e 4A, nas DIPJ apresentadas pela contribuinte (fls. 705 a 823). Não levando em consideração os efeitos da postergação.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Compulsando a Legislação Federal não encontro base legal para a tributação da equivalência patrimonial. Muito pelo contrário, a MP n.º 30/2003 que trazia o art. 46 foi

convertida na Lei n.º 10.833, de 2003, e esta teve veto do presidente da república quanto ao artigo em comento:

“Art. 46 A variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial é considerada receita ou despesa financeira, devendo compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL relativos ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano-calendário.”

Ao Fazer a conversão, entretanto, o presidente vetou o artigo com parecer exarado pelo Ministro da Fazenda a segue:

“RAZÃO DO VETO

Não obstante tratar-se de norma de interesse da administração tributária, a falta de disposição expressa para sua entrada em vigor certamente provocará diversas demandas judiciais, patrocinadas pelos contribuintes, para que seus efeitos alcancem o ano-calendário de 2003, quando se registrou variação cambial negativa de, aproximadamente, quinze por cento, o que representaria despesa dedutível para as pessoas jurídicas com controladas ou coligadas no exterior, provocando, assim, perda de arrecadação, para o ano de 2004, de significativa monta, comprometendo o equilíbrio fiscal”

Da leitura do veto, observamos que a entrada em vigor da tributação seria o grande problema a ser contornado, por isso o veto. Ora, se iria entrar em vigor é porque não vigorava a tributação sobre a variação cambial dos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial.

Assim, deve-se cancelado este item do auto de infração do IRPJ e da CSLL.

GANHOS E PERDAS DE CAPITAL – ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO/AVALIAÇÃO PELO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

A empresa alega que não houve reavaliação dos bens do ativo permanente da empresa Prodome, tendo ocorrido simplesmente à escrituração do ágio relacionado à mais-valia de um ativo na conta contábil em que foi escriturado. Mesmo esse valor foi, segundo a empresa, rigorosamente aferido através de laudo efetuado pela empresa Richard Ellis e que serviu de suporte na elaboração do relatório de avaliação da contribuinte, apresentado pela empresa Ernst&Young.

Por ocasião da venda do investimento representado pela empresa Prodome, a contribuinte declara que simplesmente computou o ágio registrado na conta de investimento da Prodome para apurar o ganho ou perda de capital, conforme, alega, dispõe o parágrafo 1º do art. 386 do RIR/99.

Houve a transferência de 4.500 ações de cada sócio do Aché de um total de 13.500 para a Magenta em 27/03/2003 e em 01/04/2003 a transferência das 13.500 ações da Magenta para os três sócios originais. Note-se que a Magenta ficou detentora de todas as ações do Ache de período 27/03/2003 a 01/04/2003 e que neste período efetuou o lançamento com base no relatório da Ernst & Young, que fora elaborado em 04/03/2003, quando a Magenta não era possuidora do controle do Ache.

Em 04/03/2003 é feito relatório de avaliação econômica financeira da contribuinte pela empresa Ernst&Young (fls. 405 a 437). Dessa avaliação destaca-se, dentre todas empresas controlada pela Aché, a única a sofrer alteração de valor foi a empresa Prodome Farmacêutica. Esse investimento teve seu valor aumentado com base no laudo efetuado pela empresa Richard Ellis, laudo esse que reavaliou o ativo imobilizado dessa empresa (terreno, imóveis e outros bens componentes do ativo imobilizado), ou seja, reavaliação de bens nunca ágio, concluindo pela valoração desse ativo em R\$ 30.010.000,00. O relatório da Ernst & Young considerou também os resultados obtidos pela Prodome no primeiro trimestre de 2003. Observo, ainda, que a Ernst & Young trabalhou baseado nas informações fornecidas pela própria Ache. Ou seja, sob números informados pela Ache, sem auditoria, a Ernst & Young providenciou cálculos conforme a metodologia que achou conveniente.

Ainda, sobre o relatório destaco fl. 408/409

“que foram aplicados procedimentos, sempre baseados em fatos históricos, econômicos e de mercado, apresentados como resultantes da análise de dados financeiros e gerenciais históricos, além de projeções de eventos futuros merecendo outras considerações como: A1) são opiniões profissionais do autor, A2) foram baseados em informações contábeis e gerenciais fornecidas pelos executivos e funcionários do Ache, e que foram consideradas verdadeiras, uma vez que não fazia parte do escopo deste projeto qualquer tipo de procedimento de auditoria, assim, o autor não assume qualquer responsabilidade, futura pela precisão das informações históricas utilizadas, A3) fez parte do trabalho obter informações junto a diretoria e gerência do Ache que julgaram confiáveis, mas não assume responsabilidade futura por sua precisão, A4) que algumas das considerações descritas são baseadas em eventos futuros que fazem parte da expectativa da empresa e de seus assessores, na época de avaliação, afirmando que estes eventos futuros podem não ocorrer e os resultados do relatório dependem de suposições que servem de base para projeções, alertando que os fluxos de caixa projetados podem diferir dos fluxos de caixa reais, uma vez que as suposições representam estimativas futuras”

Em 27/03/2003 as três empresas sócias, Ventura Ltda, Partage Empreendimentos e Participações Ltda e Marvic's Empreendimentos e Participações S/A que detinham o controle acionário da Aché, passam a ser sócias da empresa Magenta Participações S.A com os mesmos 33,3% de participação, e a Magenta passa a ter 100% das ações da Aché pela capitalização da Magenta com as ações da Ache.

Em 01/04/2003, cinco dias depois, a empresa Magenta foi cindida parcialmente, retornando o controle acionário da empresa Aché para os mesmos sócios anteriores e nas mesmas proporções do controle que detinham antes da primeira transferência. O ágio obtido na primeira transação foi transferido junto com a Aché que, ao efetuar sua amortização, reduziu os lucros e, conseqüentemente, diminuiu o valor a ser tributado.

Em 16/04/2003, a Aché vendeu sua participação na empresa Prodome a mesma que havia sido reavaliada no relatório Ernst &Young, cuja valoração reduziu substancialmente o ganho de capital obtido pela venda do ativo.

Essa empresa, desde a sua criação, teve como sócios as empresas Merck Sharp & Dohme Farmacêutica Ltda, com 40% de participação, a contribuinte com 51% e Gian Enrico Montegaza com os restantes 9%.

Em 31/12/2002, a Prodome distribuiu dividendos no valor de R\$ 26.500.000,00 distribuídos na proporção de participação de cada empresa.

Na DIPJ apresentada pela Prodome, relativo ao período de 01/02/2003 a 01/07/2003, consta a distribuição de dividendos no valor de R\$ 82.129.999,69 em proporções diferentes para cada sócio: 69,38% (R\$ 56.984.000,00) para a Aché, 12,32% (R\$ 10.123.000,00) para Gian Enrico Montegaza e 18,2% (R\$ 15.022.999,69) para Merck Sharp (fl. 642 e 643). Nesse momento, segundo a DIPJ apresentada, a empresa Merck Sharp detinha 99% do capital da Prodome e o restante 1% pertencia a José Tadeu Alves.

Finalmente, a Fiscalização observou que a distribuição de dividendos para a Aché correspondeu a 99% do patrimônio líquido da Prodome.

Analizando cada operação efetuada e que apurada pela Fiscalização temos:

Inicialmente tem-se a questão da reavaliação do ativo imobilizado da empresa Prodome, classificada como ágio pela Aché.

A contribuinte promoveu a transferência da totalidade das ações pertencentes, aos três sócios já citados e sua operação inversa, em menos de um mês antes da venda da Prodome que, curiosamente, foi o único investimento da Aché que teve seu valor aumentado devido, segundo a empresa, ao ágio ocorrido quando da operação de transferências de ações ocorridas entre os três sócios originais e a empresa Magenta.

Esse ágio, defendido pela contribuinte e registrado na conta relativa ao investimento representado pela Prodome, serviu para encobrir a valorização efetuada na empresa Prodome e assim, diminuir o valor do ganho de capital obtido com a venda da empresa.

Assim, deve-se analisar nesse momento a questão da operação de transferência de ações para a empresa Magenta cujos sócios, cinco dias após a suposta aquisição, resolveram cindir a empresa Magenta de maneira tal que cada um dos antigos sócios da Aché recebeu de volta à mesma cota de ações que detinha na empresa Aché e, junto com essa “devolução” veio para a contabilidade da empresa Aché o conveniente bônus de R\$ 613.257.482,99, identificado pela contribuinte como ágio resultante da operação.

Parte desse ágio, representado por R\$ 30.010.000, 00 seria relativo à empresa Prodome.

Lembramos, que a Magenta tem os mesmos administradores - diretores que a empresa Ache, vide Protocolo de Cisão Parcial e Incorporação (fl. 448 a 456), entre as duas empresas, cinco dias após a transferência da totalidade das ações da Aché para a empresa Magenta, cujos signatários do acordo são os mesmos. Assim, a tal divergência entre sócios para a cisão da empresa Magenta não seria resolvida, com a cisão, pois os diretores das duas empresas são os mesmos.

A Magenta, que, até 2003 apresentava DIPJ como inativa, foi aceita como sócia das três empresas sócias da Aché que transferiram a totalidade do capital votante da Aché para ela. A Magenta, intimada pela Fiscalização, nunca esclareceu de onde veio o dinheiro para aquisição das ações da Aché.

Do acórdão atacado transcrevo:

“Claro que nas operações feitas nada foi realmente adquirido, havendo tão somente a emissão de ações com ágio, por parte de uma empresa (Magenta), até então inativa, cujo valor de mercado somente teve alguma expressão após a brevíssima detenção durante 5 dias das ações da Aché, conforme se observa nas DIPJ apresentadas por ela (fls.465 a 495).”

A recorrente alega que não teria ocorrido simulação assim, cabe, então, algumas considerações sobre simulação, que no direito brasileiro o seu conceito encontra-se positivado no artigo 167 do Código Civil, que dispõe:

“Art. 167.É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulo, se válido for na substância e na forma.

§1.º haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

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

Silvio de Salvo Venosa em Direito Civil Editora Atlas S.A. 2002 ensina:

“Simular é fingir, mascarar, camuflar, esconder a realidade. Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção, A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes”.

Disse, ainda, o autor que:

“A característica fundamental do negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração ”

Também definiu a Simulação maliciosa:

“Na simulação maliciosa, existe intenção de prejudicar por meio do processo simulatório”

.No caso, o prejudicado foi a Fazenda Pública.

Venosa, na mesma obra, afirma:

“O intuito da prova da simulação em juízo é demonstrar que há ato aparente a esconder ou não outro. Raras vezes haverá possibilidade de prova direta. Os indícios avultam de importância. Indício é rastro, vestígio, circunstância suscetível de nos levar, por via de inferência, ao conhecimento de outros fatos desconhecidos.”

O CPC de 1939 no art. 252, dispunha que o dolo, a fraude e a simulação, em geral, os atos de má-fé poderão ser provados por indícios e circunstâncias.

O novo CPC no art. 332 dispõe:

“Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa”

A respeito do tema Heleno Tôrres em Direito tributário e Direito privado, ed. Revista dos tribunais, 2003, página 397 afirma:

“Simular é, antes de tudo, eliminar provas concretas sobre uma ficção ou um outro ato ou negócio que se quer dissimular, desconstituindo indícios e ocultando as declarações o acordo de simular”

“Preparam-se às partes para eliminar todas as probabilidades de indícios, por isso é fundamental amparar-se em presunções, que adquirem grande importância no combate às formas de simulação ”

Afirma o mesmo autor na obra citada (pg 409):

“A descoberta da causa simulante deve constituir-se para o julgador como o centro de suas valorações sobre as provas apresentadas”

Como vemos, é ampla a possibilidade de o julgador valer-se dos indícios para pesquisar a simulação. A presunção também é outro meio de prova útil no caso.

O novo código civil não diferencia simulação relativa da absoluta e afirma no art. 167:

“É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”.

Entrei nesta celeuma, pois a recorrente afirmou que a fiscalização não lançara multa qualificada, e assim, não seria simulação, ora a fiscalização descreveu claramente a simulação, contudo, não aplicou a multa qualificada, talvez por pensar que na simulação relativa o ato fosse menos grave, contudo, de acordo com o novo Código Civil não há diferença de gravidade, pois o que conta é a conduta simulatória, como um todo. No caso, não se trata de simulação inocente, assim, também seria nulo o negócio, ou seja, mesma gravidade. Contudo, só estamos discutindo a validade perante o fisco, e sua multa qualificada que embora não lançada seria perfeitamente cabível, assim, se algum erro este item possui é a falta da multa qualificada.

No caso, o resultado obtido foi à criação de ágio expressivo que, convenientemente retornou à empresa, quando o controle da empresa retornou aos antigos proprietários, cinco dias após a transferência das ações. Esse ágio serviu, inclusive para

mascarar a valorização do investimento representado pela empresa Prodome, vendida quinze dias depois, analisado a seguir.

Do acórdão da DRJ transcrevo:

“Caso Prodome:

*Apesar de aparentar certa sofisticação, a estratégia concebida pelos autores do planejamento tributário ora em exame apóia-se em um raciocínio simplório que pode ser assim sintetizado: **premissa um**, a venda de ativos (Prodome) por valor superior ao custo gera ganho de capital, suscetível de tributação; **premissa dois**, a subscrição de ações **com ágio** numa operação anterior, em troca do controle acionário da Aché, que incluiria o investimento Prodome, e a subsequente “volta” das ações aos antigos controladores, trazendo o ágio criado, não seria fato gerador de imposto de renda e CSLL; **conclusão**: basta dar a roupagem de subscrição de ações com ágio, aumentando nessa operação o valor do investimento Prodome, que na posterior venda da empresa, o ganho de capital seria absorvido pelo ágio registrado na conta da Prodome.”*

Também do acórdão da DRJ:

“Desse modo, qual seria o interesse de uma grande empresa se dar ao enorme e dispendioso trabalho de levantar o valor da empresa, valorizando somente um de seus investimentos (Prodome), fazer reuniões deliberativas de acionistas, alterar a participação societária com transferências formais do controle acionário da empresa para exatos cinco dias depois, voltar tudo a situação anterior? Pela incongruência das ações, obviamente procura-se o motivo oculto, o ganho visado, a vantagem resultante, nenhuma empresa comercial efetua qualquer mudança dispendiosa sem um propósito específico de ganho, a não ser que queira promover sua própria insolvência e, no caso presente, salta aos olhos da documentação apresentada, a criação de ágio expressivo que, muito convenientemente, retorna com o controle acionário aos proprietários originais. Esse ágio, de maneira ainda mais conveniente, incluía a parcela relativa ao novo valor da Prodome que, por uma coincidência realmente favorável, foi vendida apenas 15 dias depois dessa operação.”

O acórdão 101- 95.537 dos extinto 1º..Conselhos dos Contribuintes tratou da questão de forma brilhante:

Acórdão nº.:101- 95.537 (Sessão de: 24 de maio de 2006)

“SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los.

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.”

Do acórdão recorrido transcrevo ainda:

“Ressalte-se que a singela explicação de “reorganização societária” e “desentendimentos societários”, não descaracterizam a simulação, evidenciada pelas ações contrárias em curtíssimo espaço de tempo, cujo elemento principal não é a ocultação da operação em si, revestida de requisitos formais, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos acordos documentados e apresentados ao Fisco Federal.

Desse modo, não se caracteriza como ágio, a valorização, efetuada pela contribuinte, do seu investimento por suposta mais-valia do ativo imobilizado da empresa Prodome, antes de sua venda à empresa Merck Sharp. No caso presente trata-se, simplesmente, de reavaliação de ativo imobilizado e, como tal, o tratamento tributário previsto se encontra no art. 438 do RIR/99, abaixo reproduzido:

Art.438.Será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, §3º).

Tratando-se de reavaliação de ativos, o tratamento previsto é o registro dessa reavaliação em conta de reserva de reavaliação, cuja realização dessa reserva se dá, entre outros motivos pela alienação ou seja, pela baixa de investimentos em controladas ou coligadas que tenham bens reavaliados (art.435 do RIR/99).”

Assim, correta a autuação fiscal que descaracterizou o ágio alegado pela contribuinte. Esse fato se torna mais relevante quando se leva em conta à venda do investimento, representado pela empresa Prodome, ocorrida quinze dias depois. Existe liberdade de se fazer negócios como bem desejarem os dirigentes de empresas, contudo é vedado que essas transações violem a norma legal e prejudiquem o interesse de terceiros como ocorreu no caso presente.

Distribuição Desproporcional de Dividendos da empresa Prodome

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/07/2013 por JOSE ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/08/201

3 por JOAO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/09/2013 por JOAO OTAVIO OPPERMAN THOM

E

Impresso em 10/10/2013 por JOSE ANTONIO DA SILVA

Foi comprovado que à época da venda da participação da Aché na empresa Prodome para a empresa Merck Sharp, a Prodome distribuiu dividendos de forma desproporcional a participação de cada sócio.

A Prodome, desde a sua criação, teve como sócios as empresas Merck Sharp & Dohme Farmacêutica Ltda, com 40% de participação, a contribuinte com 51% e Gian Enrico Montegaza com os restantes 9%. Nos anos anteriores a venda, a Prodome distribuiu os dividendos na exata participação de cada sócio.

Porém, no período de 01/01/2003 a 01/07/2003, a Prodome efetuou a distribuição de dividendos no valor de R\$ 82.129.999,69 em proporções diferentes, distribuindo 69,38% (R\$ 56.984.000,00) desse total para a Aché, 12,32% (10.123.000,00) para Gian Enrico Montegaza e 18,2% (R\$ 15.022.999,69) para Merck Sharp (fls. 642 e 643). Nesse momento, segundo a DIPJ apresentada, a empresa Merck Sharp detinha 99% do capital da Prodome e o restante 1% pertencia a José Tadeu Alves.

A venda, que ocorreu em 16/04/2003, foi contabilizada pela Aché de maneira que, do dividendo recebido R\$ 56.984.000,00, parte foi lançado como baixa na conta de investimento (R\$ 39.642.300,00) e parte foi lançada como receita de dividendos (R\$ 17.341.700,00) e excluída no Lalur parte A (fl. 678), contrariando o art. 388, § 1º do RIR/99 que determina que os lucros ou dividendos distribuídos deverão ser registrados pela contribuinte como diminuição de investimento, pela redução do patrimônio líquido da controlada e não influenciarão o resultado.

A distribuição desproporcional ocorreu somente quando a Aché e Gian Enrico Montegaza venderam suas respectivas participações à empresa Merck Sharp. Contudo, o que se vê é que a Merck Sharp sem qualquer esclarecimento formal, se contenta em receber apenas 18,2% dos dividendos, embora detivesse 40% da participação da Prodome.

O contrato particular de venda (fl.1109 a 1123) firmado entre as partes esclarece que os sócios vendedores cedem suas participações pelo valor exato do capital integralizado originalmente, cabendo à empresa Aché, a importância de R\$ R\$ 7.140.000,00, embora a contabilidade da Aché registre como valor de venda da empresa Prodome, a importância de R\$ 30.398.000,00.

O valor distribuído pela Prodome como dividendos nesse ano (R\$ 82.129.999,69), equivale quase ao valor total da empresa (R\$ 83.010.000,00) se for considerada a valorização. Considerando o patrimônio líquido da empresa (R\$ 57.680.480,42), observa-se que a Aché recebeu o correspondente a 99% do patrimônio líquido da empresa.

Na explicação dos fatos afirma que a lei faculta o direito de distribuição desproporcional de lucros e que tem o direito de efetuar a escrituração como bem lhe quiser, se o ato não levar a resultado diverso do correto.

Que a utilização do ágio gerado nas operações efetuadas com a empresa Magenta e que foi utilizado no cálculo do ganho de capital pela venda da Prodome, chegou a um resultado de venda com prejuízo.

Na DIPJ da Prodome, relativa ao período de 01/01/2003 a 31/07/2003 (fl.636 a 644), observa-se que o valor de receita declarada nos dois primeiros trimestres somados é inferior ao valor distribuído como dividendos aos sócios, relativo ao mesmo período. Embora

tenha declarado a Fiscalização que o valor distribuído continha lucros acumulados de outros períodos não foi apresentado demonstrativo do alegado.

Do acórdão da DRJ transcrevo:

“Desse modo, como a empresa não demonstrou que os dividendos pagos se referem ao ano de 2002 e, que por ocasião da venda da participação da Aché na empresa Prodome, os tais dividendos foram pagos e, ainda, considerando o inusitado registro contábil dos valores recebidos como dividendos e a diferença entre o valor do contrato de transferência de participação (1.109 a 1.123), o valor registrado na contabilidade da empresa como venda da Prodome e a distribuição desproporcional não explicada de maneira satisfatória pela contribuinte, uma vez que a singela explicação “temos o direito de distribuir os dividendos como quisermos” justa e exatamente na época da transferência das cotas, pertencentes à empresa Aché, para a Merck Sharp, é de se aceitar como correto o procedimento fiscal que desqualificou como dividendos a totalidade do valor recebido, considerando parte desse valor como pagamento pela venda das cotas.”

Assim, concordo com a demonstração fiscal que a operação descrita prejudicou os interesse do Fisco Federal, terceiro em relação aos atos praticados, relativamente à tributação do ganho de capital, tratando-se assim de mais um ato simulado.

DA IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO PELA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

DESCABIMENTO DA ALEGAÇÃO DE SIMULAÇÃO

Neste item a recorrente tenta provar que a fiscalização não teria fundamentado seus atos na simulação, contudo em diversas passagens a fiscalização descreve de forma clara trata-se de atos simulados como por exemplo:

Fl. 858

“Note-se que o valor, as contas, que naquele momento estavam sendo cindidas são exatamente o lançamento feito na Magenta, tendo por base o relatório de avaliação econômico feito pela Ernst Young, e exatamente no período em que a Magenta deteve a posse exclusiva do Aché.”

Fl. 861

“Observa-se que o ágio registrado e as amortizações efetuadas, provocadas pelo relatório da Ernst Young, são fruto de expectativa de lucro na própria empresa Ache, ou seja, criado o ágio para ela própria obter benefícios fiscais”

fl. 862

“Os CNPJs indicados no quadro acima são dos sócios do Ache já mencionados (Marvic’s, Heritage e Ventura) e até 01/04/03 representava o CNPJ da Magenta.

O que fica evidente é que a Mgenta foi a empresa usada para peão das intenções dos sócios, tendo em vista a necessidade de centralizar 100% das ações da Ache em uma única empresa pra dar seqüência ao planejamento elaborado. A comprovação desta conclusão esta no fato de que a única parte cindida da empresa Mangeta, corresponde apenas e tão somente ao lançamento de reavaliação do investimento Ache. Para tanto, a Magenta ficou proprietária integral das ações do Ache por quase uma semana apenas”

“Paralelamente, constituir um valor de investimento na Prodome superior buscando reduzir o ganho de capital na venda desta empresa para a Merck Sharp, planejamento que no período aplicado visava reduzir lucros na venda daquela empresa, pois considerando a data da aplicação deste planejamento e a venda da Prodome, já havia conhecimento deste evento, sobretudo porque no trabalho de avaliação só foi considerado o resultado da Prodome apenas no primeiro trimestre.”

“A concepção de custo é vinculada a receita, ou seja, para se obter ganho é preciso o sacrifício em custos e despesas. Neste caso, a criação de ágio calcado em um orçamento, um desejo, um planejamento, não satisfaz a regra consensual de sacrifício para alcançar lucros. Isto quer dizer, qual investimento, fluxo de caixa foi consignado para merecer a criação do ágio.”

Fl.864.

“Se considerarmos os efeitos líquidos do procedimento, nota-se a criação de ágio sobre a empresa Ache, para amortização na própria Aché, prejudicando apenas e tão somente, o terceiro interessado que é a Fazenda Pública.”

“Pelo acima exposto, e sendo o fisco um terceiro em relação ao ato, concluímos pela existência de anormalidade na condução da operação pelo motivo de reduzir a tributação. Aplica-se esta autuação às amortizações de ágio que reduzem o lucro tributável de forma indevida”

Fl. 865

“Outra observação importante é que do lucro distribuído, 69,38% foram destinados ao Ache, que possuía 51% do capital da Prodome (...). O que se caracteriza que a venda da Prodome foi constituída de parte em valores e parte em distribuição de lucros da própria Prodome ”

Fl. 866

“Do quadro exposto verifica-se que o dividendo que o Ache recebeu (R\$ 56.984.000,00) corresponde a 99% do patrimônio líquido da Prodome (R\$ 56.984.000,00/R\$57.680.480,42), superior aos 51% pertencente ao Ache. Isto é muito estranho, é anormal, sem fundamento uma empresa distribuir dividendos considerando todo o patrimônio líquido. Aqui se estabelece mais uma prova de que na negociação da venda pelo Ache da sua participação na Prodome para a Merck Sharp, não foi apenas o valor de venda efetivamente lançada de R\$ 30.398.000,00 (fl.651), o que redundaria no valor de R\$ 47.739.700.”

Fl. 868

“A manobra engendrada pelo contribuinte, consubstanciada em A) esconder a reavaliação dos bens da Prodome dentro da chamada previsão para integralidade do capital dos acionistas ao invés da reserva de reavaliação, atitude contrária a determinação da pertinente, B) esconder sobre o manto de rentabilidade futura uma reavaliação de ativos imobilizados, C) esconder que o valor de venda da empresa Prodome era do valor da venda contabilizado mais os dividendos extras, superior à sua participação percentual, D) que ao invés de contabilizar tal dividendo como redutor da conta de investimentos, também como manda a lei, tratou tal dividendo como se fosse dividendo proveniente de empresa controlada não por equivalência patrimonial, mas por custo de aquisição, lançando-o ao resultado e imediatamente excluindo-o no LALUR ou da apuração do lucro real, mostra a criatividade para a prática de evasão fiscal.”

“Pelo acima exposto, e sendo o Fisco, terceiro em relação aos atos, concluímos pela existência de anormalidade na condução desta operação , aplicada ao reconhecimento dos dividendos e da reavaliação, para fugir à tributação”

Assim, não entendo que a decisão da DRJ tenha inovado na fundamentação, pois, no Termo de Verificação a descrição da simulação salta aos olhos, e durante a fiscalização as perguntas foram sempre no sentido de esclarecer os reais motivos das operações, e a contribuinte respondeu da melhor maneira que pode, não tendo como alegar cerceamento ao direito de defesa ou violação ao princípio da segurança jurídica, pois, os fatos tratados no acórdão da DRJ foram sempre os mesmos, e, não fora adicionada nenhuma nova acusação. Assim, afasto a nulidade do acórdão da DRJ.

GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS

O problema a ser resolvido é a questão relativa à glosa da compensação de prejuízos do 1.º trimestre de 2002.

A contribuinte fl. 737, no primeiro trimestre de 2002 compensou prejuízos de períodos anteriores no valor de R\$ 3.859.019,12. No entanto, o sistema SAPLI fl. 1.158 só conta o valor de R\$ 2.147.057,93. A recorrente acosta Doc 3, cópia da parte B do LALUR onde consta valores diferentes.

A respeito deste item, a recorrente alegou que:

A fiscalização teria glosado baseado nos sistemas internos da SRF, ao qual a recorrente não teria acesso. A fiscalização jamais poderia ter glosado a compensação efetuada no 1.º trimestre de 2002 sem questionar o saldo do LALUR e sem mencionar a glosa no relatório fiscal, prejudicando o contraditório, o direito de defesa e o devido processo legal.

De fato, em análise no auto de infração não há referência a tal glosa nem no relatório fiscal e nem no auto de infração, o que tornaria quase impossível a contribuinte perceber tal glosa, disse quase, pois, por meio do demonstrativo da compensação dos prejuízos (fl. 843) era possível a percepção, contudo, como dito antes, não fora motivado no auto de infração a glosa de R\$ 1.711.961,19 relativo ao primeiro trimestre de 2002, assim, claro o cerceamento ao direito de defesa, e, só resta cancelar a respectiva glosa.

Quanto ao restante das glosas, ou seja, o valor lançado no fato gerador de 31/12/2002, observo que as infrações que geraram a glosa item 1 e item 2 do auto de infração foram canceladas, assim, por conseguinte as glosas também não mais existem. Portanto todas as glosas do item 4 do auto de infração devem ser canceladas.

Quanto ao protesto de juntada de provas, os prazos de apresentação de provas estão elencados na legislação do processo administrativo Fiscal.

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para cancelar item 1 do auto de infração, o item 2, e o item 4, mantendo apenas o item referente ao ganho de capital.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2010

Mário Sérgio Fernandes Barroso

Voto Vencedor

Conselheiro João Carlos de Lima Junior

Antes de adentrarmos no mérito da questão, cumpre tecer algumas considerações.

No período de 01/01/2003 a 01/07/2003, a Prodome efetuou a distribuição de dividendos no valor total de R\$ 82.129.999,69 (oitenta e dois milhões, cento e vinte mil, novecentos e noventa e nove reais e sessenta e nove centavos) da seguinte forma (fls. 642/643):

- (i) 69,38% do total de dividendos para a empresa Aché (R\$ 56.984.000,00) que, por sua vez, detinha 51% da Prodome;
- (ii) 12,32% do total de dividendos para o Sr. Gian Enrico Montegaza (R\$ 10.123.000,00) que, por sua vez, detinha 9% da Prodome;
- (iii) 18,20% do total de dividendos para a Merck Sharp (R\$ 15.022.999,69) que, por sua vez, detinha 40% da Prodome.

Todavia, em 16/04/2003, a empresa Merck Sharp adquiriu a participação da empresa Aché na Prodome. Referida compra foi contabilizada pela Aché como baixa na conta de investimentos (R\$ 39.643.300,00) e receita de dividendos (R\$ 17.341.700,00), somando o montante de R\$ 56.984.000,00.

Desta forma, a autoridade fiscal entendeu que em virtude da distribuição de dividendos da Prodome à empresa Aché ter sido maior que a porcentagem societária que esta última detinha da empresa Prodome, restou caracterizado que, na verdade, a venda da Prodome à empresa Merck Sharp foi paga parte em valores (R\$ 30.398.000,00 – fls. 651) e parte em distribuição de lucros da própria Prodome (R\$ 17.341.700,00 – fls. 654).

Entendeu também a autoridade fiscal que a contabilização levada a efeito pela Recorrente contrariou o disposto no artigo 388, §1º do RIR/99 que determina que os dividendos distribuídos devem ser registrados pela contribuinte como diminuição de investimento através da redução do patrimônio líquido da controlada, não influenciando no resultado.

Ouso discordar da autoridade fiscal e do entendimento da DRJ pelas seguintes razões.

Aos sócios compete a deliberação sobre as distribuições de lucros, sendo vedada apenas a exclusão de qualquer um deles na participação dos lucros e perdas do negócio, nos termos do artigo 997 do Código Civil, senão vejamos:

“Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

(...)

VII – a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

(...)”

Ademais, apenas quando o contrato ou o estatuto social não dispuser sobre a distribuição dos dividendos e, ainda, não houver qualquer deliberação dos sócios em relação ao assunto é que referida distribuição deverá se dar de forma proporcional às quotas de cada sócio no capital social da sociedade.

Tal entendimento coaduna com o disposto no artigo 1007 do Código Civil, segundo o qual “Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas (...)”

Assim, havendo no caso em análise resolução dos quotistas que deliberou sobre a distribuição de dividendos pela empresa Prodome, a qual foi devidamente aprovada nos termos do quorum estipulado em contrato social, tem-se que a distribuição “desproporcional” refutada pela autoridade fiscal é perfeitamente lícita.

No mesmo sentido, assim já se manifestou a 6ª Turma da 1ª Seção do antigo Conselho de Contribuintes:

“IRPF - Ex(s): 1998 e 2000

IRPF - SOCIEDADES CIVIS - DISTRIBUIÇÃO

DESPROPORCIONAL DE LUCROS - Havendo no contrato social previsão para deliberação dos sócios sobre a distribuição de lucros, é possível fazê-lo desproporcionalmente a participação no capital social, haja vista a ausência de qualquer impedimento legal neste sentido.” (1º Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, ACÓRDÃO 106-13.305 em 13/05/2003)

Além disso, nada impede que uma empresa, antes de ser vendida, distribua seus lucros ou dividendos. É lógico que seu valor negocial será menor, porém, este fato não tem o condão de alterar a natureza jurídica do dividendo para ganho de capital, como pretende o Fisco.

Logo, nada impedia que a Merck Sharp adquirisse a Prodome “sem lucro acumulado”.

Desta feita, não pode prosperar o entendimento do Fisco de que a distribuição de dividendos tem que ser proporcional à participação societária de cada sócio no capital social, eis que compete aos próprios sócios deliberarem sobre este assunto.

No que tange à contabilização dos dividendos recebidos da empresa Prodome, com razão a Recorrente, eis que goza de liberdade para efetuar seus registros contábeis, ato que só pode ser impugnado caso seja apurado resultado tributário diverso do correto.

Para elucidar tal entendimento trazemos à baila o disposto no Parecer Normativo CST 347/70:

“A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável.

Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte.

Tais processos só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo.”

Por derradeiro, ao conferir tratamento fiscal neutro aos dividendos desproporcionais recebidos da Prodome, agiu a Recorrente em conformidade com o artigo 10 da Lei n.º 9.249/95, o qual elucida que os dividendos não integram a base de cálculo do IRPJ do beneficiário, senão vejamos:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Por fim, cumpre analisarmos a questão relacionada à prática de evasão fiscal por parte da Recorrente.

No âmbito tributário, é muito tênue a linha divisória existente entre a economia fiscal legítima, denominada elisão fiscal e a diminuição ilegítima da carga tributária, denominada de evasão fiscal.

A elisão fiscal pode ser entendida como a conduta preventiva adotada pelo contribuinte que, utilizando-se de meios lícitos, busca impedir a realização do fato jurídico

tributário ou reduzir a carga tributária por ocasião da realização de determinadas operações negociais. Assim, para que possa restar configurado o que definimos com elisão fiscal, o fato gerador da obrigação tributária não pode ter ocorrido.

O mestre Ives Gandra da Silva Martins em sua obra “Elisão e evasão fiscal” ensina que elisão fiscal é “...o procedimento utilizado pelo sujeito passivo da relação tributária, objetivando reduzir o peso da carga tributária, pela escolha, entre diversos dispositivos e alternativas da lei, daqueles que lhe permitem pagar menos impostos.”

Assim, podemos concluir que o contribuinte é livre para planejar sua atividade econômica de modo a se sujeitar à incidência mínima de tributos, através da utilização dos mecanismos jurídicos que lhe forem mais favoráveis.

Entretanto, a elisão tributária é permitida sempre que o ato praticado não se fundar em simulação, dolo ou fraude. Caso haja a presença de qualquer um destes fatores, estar-se-á diante do que a doutrina entende por evasão fiscal, que, por sua vez, pode ser entendida como o ato ilegítimo praticado pelo contribuinte antes, durante ou após a ocorrência do fato jurídico tributário, com o intuito único de impedir, reduzir ou protelar o recolhimento de tributo.

A simulação pode ser classificada em duas espécies distintas: absoluta ou relativa. Será absoluta quando a declaração de vontade exprime um negócio que sequer existe, ou seja, o ato jurídico praticado é apenas aparente, sem qualquer intenção de que seja efetivamente concretizado. Já na simulação relativa existe a intenção de praticar um ato jurídico, contudo, de natureza distinta daquele que na realidade se pretende realizar, ou seja, há um ato simulado que efetivamente aparece e outro dissimulado, que é o ato almejado, mas que permanece oculto.

O dolo pode ser entendido pela intenção de se iludir alguém, induzindo-o a uma percepção errônea da realidade.

A fraude, nos termos do art. 72 da lei 4.502/64 pode ser entendida como “*toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a diferir seu pagamento.*”

Feitas tais considerações doutrinárias, entendo que a conduta praticada pela Recorrente não se enquadra em quaisquer das hipóteses de evasão fiscal acima citadas, eis que lícita e legal.

Diante do exposto, voto no sentido de cancelar o auto de infração lavrado para afastar a incidência tributária sobre o montante de R\$ 17.341.700,00 (dezessete milhões, trezentos e quarenta e um mil e setecentos reais), relacionado ao dividendo distribuído à Recorrente.

É como voto.

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR

DECLARAÇÃO DE VOTO.

Conselheiro José Carlos Passuello.

A ampla e minuciosa discussão estabelecida para embasar o julgamento demonstrou especificidades que me levaram a discordar parcialmente da decisão majoritária relativamente à matéria que diz respeito ao valor de ágio motivado por diferença de valor de mercado da investida (Prodome – R\$ 30.010.000,00).

A intimação de fls. 75, a empresa respondeu a fls. 81 esclarecendo a dúvida estabelecida, nos termos:

“3.1 Cumpre esclarecer que o ágio relativo ao investimento de Aché na Prodome foi registrado nos termos do art. 386, I, do RIR/99 débito na conta do investimento, conforme determina o referido dispositivo legal e não débito em conta do diferido. O ágio registrado a débito em conta do diferido é relativo à perspectiva de rentabilidade futura do Aché, conforme esclarecido anteriormente.”

É de se mencionar (fls. 868) a informação fiscal de que:

“No quadro composto por esta fiscalização foi acrescentado o dividendo de R\$ 17.341.700,00 (fls. 74) explicado e excluído a reavaliação (ágio) de R\$ 30.010.000,00, este último valor equivale dizer que ou excluimos da apuração de ganho de capital apresentado ou oferecemos a tributação da reserva de reavaliação pela liquidação do investimento pela venda. Em qualquer das opções chegaríamos ao mesmo resultado.”

A fiscalização entendeu tratar-se de operação tributada por caracterizar “alienação a qualquer forma” (fls. 865).

Porém, estamos diante de uma operação de Cisão da Magenta com Incorporação de elementos patrimoniais pela Aché (AGE de 01.04.2003 – Anexo I, fls. 464), o que dirige à operação tratamento tributário distinto.

A primeira questão é facilmente solucionável, já que a operação de cisão com versão de elementos patrimoniais, que envolve a sucessão universal difere diametralmente do conceito de alienação, jamais se constituindo em uma “alienação a qualquer forma”, com adesão dos argumentos expendidos pelo Coordenador do Sistema de Tributação no seu PN nº 39/81 em que tratou da versão de elementos patrimoniais, que apesar de apreciar situação diversa, assim se expressou no sentido que nos interessa:

2. Em primeiro lugar, cabe observar que, na incorporação, fusão e cisão, há transpasse de ‘patrimônio’, ou ‘patrimônios’, cujo valor passará a formar o capital social, e que deverá ser, pelo menos, igual ao montante do capital a realizar (Art. 226, ‘caput’, da Lei n. 6404/76).

2.1 - Na incorporação e na fusão, segundo magistério de PONTES DE MIRANDA, há persistência do vínculo social, e a finalidade da lei, ao regulá-las, foi a de evitar solução de continuidade que abrisse abismo entre o ontem e o hoje, e implicam que se admitam na sociedade incorporante ou fundente os acionistas ou sócios da sociedade incorporada ou fundida (Trat. de Dir. Privado, tomo LI, págs. 66 e 75).

3. O Código Civil diz que o ‘patrimônio’ é coisa universal, ou universalidade e como tal subsiste, embora não conste de objetos materiais (art. 57) e nele fica ‘sub-rogado’ ao indivíduo o respectivo valor e vice-versa (art. 56).

3.1 - Segundo o princípio geral da sub-rogação na universalidade, enunciado pelo último dispositivo, 'se, nos bens coletivos, a algum dos bens que o compõem se substitui valor, ou outro bem, ou se, com o valor, se inclui outro bem, dá-se a sub-rogação', dado que 'onde a substituição de um bem por outro, sem se subordinar às mesmas regras jurídicas que sobre aquele incidiam e iam incidir, sacrificaria a destinação do bem singular, ou a sua inclusão em bem coletivo, a sub-rogação real se opera' (A. e ob. cit., tomo V, págs. 401 e 404).

3.2 - Como a define PEDRO NUNES, a sub-rogação real ocorre no caso de substituição de uma coisa por outra, que fica em lugar da primeira com a transferência implícita, para o sub-rogado, de todos os direitos e ações do sub-rogante (Dic. Técn. Jurídica). Por outras palavras, um bem fica no lugar de outro, juridicamente, sem que o patrimônio, ou os patrimônios, tenham deixado de ser, em qualquer momento, universalidades, como ocorre nos casos mencionados de fusão, incorporação e cisão.

4. Deduz-se, daí, que o direito obtido em subscrição ou aquisição não se extingue com as citadas operações, mas, ao contrário, mantém-se em relação ao patrimônio que absorveu o primitivo. Desta forma, as quotas ou ações que venham a substituir títulos de participação societária, na mesma proporção das anteriormente possuídas, não podem ser consideradas novamente 'subscritas ou adquiridas', donde dever ser contada como data inicial do quinquênio aquela indicada no art. 4º, 'd', do DL n. 1510/76.
(...)"

Vencido esse raciocínio inicial, a legislação de regência previu expressamente o tratamento tributário a ser aplicado, quando o artigo 386 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99) definiu-o nos casos de incorporação, fusão e cisão, ficando estabelecido que se decorresse de diferença de valor de mercado dos bens da cindida deveria registrar os efeitos em contrapartida à conta que registre o bem ou direito em questão.

É cediço o entendimento de que na ocorrência de incorporação, cisão ou fusão, a empresa que absorve ou recebe por versão os elementos patrimoniais, sucedem a transmitente dos bens por sucessão universal, forma de sucessão essa que inclui tanto os registros contábeis, a substituição da propriedade validando ao novo titular todos os direitos e obrigações anteriormente inerentes ao elemento patrimonial sem qualquer alteração, alargamento ou estreitamento de tais direitos. E não se constituem a incorporação, fusão ou cisão em nenhuma das formas que permitam a realização fiscal que implica na tributação dos ágios ou reservas, incorrendo a aplicação do conceito de alienação, que representa exatamente a alteração por substituição de direitos e obrigações vinculadas tanto à operação quanto ao bem alienado.

Ainda, ficou claro não ter ocorrido a formalização de reserva de reavaliação, o que impede aplicar-se qualquer forma de realização calcada em seu conceito.

Ainda, me é presente a afirmativa do Ilustre Patrono que realizou sustentação oral, segundo a qual a mais valia dos elementos imóveis se constatou desde a primeira operação de reorganização, já nas empresas designadas de "Velhas Holdings", mesmo que nas operações iniciais esse valor não tenha sido quantificado.

Diante desses argumentos e entendendo que não aconteceu qualquer forma de caracterização de ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, relativamente ao valor de R\$ 30.010.000,00, voto acompanhando esta Colenda Turma Ordinária e, além disso prover

também o recurso ordinário com relação a este item e valor (R\$ 30.010.000,00), devendo esse voto-declaração acompanhar o voto condutor do julgamento.

Brasília (DF), 25 de fevereiro de 2010.

José Carlos Passuello

CÓPIA