



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

Processo n° 19311.000203/2009-67
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-001.767 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2014
Matéria IRPJ
Recorrentes IFC INTERNATIONAL FOOD COMPANY IND. DE ALIMENTOS S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.
APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE
ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA.

Salvo nos casos de que trata o artigo 26-A, do Decreto nº 70.235, de 1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, não tem competência para conhecer de matéria que sustente a insubsistência do lançamento sob o argumento de que a autuação se deu com base norma inconstitucional ou ilegal.

NULIDADE. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento já formalizado. Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.

SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS ALHEIAS A RELAÇÃO JURÍDICA.

Caracteriza simulação a interposição de pessoa jurídica fictícia, sem patrimônio e atividade empresarial, em operação de aquisição de quotas sociais, seguida de incorporação da interposta pessoa, com o intuito de ocultar a transferência gratuita de recursos da Sociedade a seus sócios, reais adquirentes das quotas, e para garantir a dedutibilidade do ágio pago pela própria Sociedade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

ÁGIO PAGO PELA INCORPORADA NA AQUISIÇÃO DE QUOTAS DA INCORPORADORA. OPERAÇÃO SIMULADA. INDEDUTIBILIDADE.

A operação dissimulada de aquisição de quotas pelos sócios, com recursos pagos pela própria Sociedade investida, que também assume o ônus do passivo da aquisição, em função de simulação de incorporação, não caracteriza pagamento de ágio pelo adquirente das quotas e nem incorporação de sociedade investidora, sendo procedente a glosa da amortização do ágio.

DESPESAS DE JUROS. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS E PASSIVAS. SIMULAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis as despesas com juros e variações cambiais ativas e passivas contabilizadas na determinação do lucro real da incorporadora quando desconsiderada a operação dissimulada de alienação de quotas e de incorporação da interposta pessoa,.

BAIXA DE ELEMENTOS DO ATIVO EM FAVOR DOS ADQUIRENTES DAS QUOTAS. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.

Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada ou realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. A baixa de elementos do ativo (direitos a receber e intangíveis), em favor exclusivamente dos sócios, reais adquirentes das quotas sociais, caracteriza alienação/baixa a pessoa ligada ou em favor de pessoa ligada, por valor notoriamente inferior ao de mercado, de bem do seu ativo, fato que se subsume à hipótese normativa de distribuição disfarçada de lucros.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Uma vez caracterizada a simulação essa situação conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 suficientes para embasar a qualificação da multa de ofício.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS.

Nos casos de lançamento de ofício, deve ser aplicada a multa de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor da estimativa mensal, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA.

Salvo nos casos de que trata o artigo 26-A, do Decreto nº 70.235, de 1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, não tem competência

para conhecer de matéria que sustente a inexistência do lançamento sob o argumento de que a autuação se deu com base norma inconstitucional ou ilegal.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IRPJ, CSLL. ANTECIPAÇÕES. DEDUTIBILIDADE.

Na constituição de ofício do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devem ser considerados, para efeito de dedução do imposto ou da contribuição devida, os valores de IRPJ e de CSLL decorrentes de retenção na fonte ou de antecipação (estimativas) referentes às receitas compreendidas na apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário e, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez que votaram por dar provimento parcial ao recurso para cancelar a multa isolada.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

IFC International Food Company Indústria de Alimentos S.A. recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 2ª Turma da DRJ Campinas/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, lavrados em 11/05/2009, para constituição do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2005 no montante de R\$2.252.768,79 (principal, multa qualificada e juros de mora até a data da lavratura), e a retificação dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL dos anos-calendário de 2006 e 2007, em face das irregularidades observadas em processo de alienação de 60% (sessenta por cento) das cotas da IFC International Food Company Indústria de Alimentos S.A (IFC), no qual o autuado figura como adquirente das referidas cotas, mediante a utilização de recursos disponibilizados, sem qualquer ônus, pela própria IFC.

Para melhor elucidação da sucessão de atos incorridos na hipótese presente, e que culminaram com a lavratura dos Autos de Infração, vale aqui a transcrição de trechos do Termo de Verificação Fiscal de fls. 832/869, *in litteris*:

Em 18/02/2008 foi iniciada, sob Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 08.1.24.002008-00104-0, fiscalização do contribuinte IFC International Food Company Indústria de Alimentos S.A., CNPJ nº 04.136.746/0001-88, localizado à R. Prefeito José Carlos, 750, Jardim Santa Julia, Itupeva, SP. A fiscalização teve por objetivo verificar o cumprimento das obrigações relativas ao IRPJ do exercício 2006, ano-calendário 2005, decorrentes de reorganização societária que implicou alteração do quadro societário e incorporação de empresa investidora.

Foram constatados os fatos narrados a seguir.

1. Introdução

Sócios remanescentes da empresa IFC (novo nome da empresa Jack Link's) adquiriram quotas que pertenceram a sócios retirantes. A aquisição, de valor superior ao patrimônio líquido da empresa, foi paga com recursos da própria empresa. Foi concedido empréstimo a empresa investidora, seguido de incorporação sem restituição da quantia emprestada, com assunção de dívida remanescente e transferência das quotas as pessoas físicas. Os efeitos tributários são diferentes dos imaginados pelo contribuinte.

Nesta introdução será feito um resumo dos principais fatos e das implicações tributárias conforme entendimento da fiscalização.

Posteriormente os fatos serão detalhados e qualificados.

São partes relacionadas ao negócio:

- 1. Jack Link's do Brasil Ltda, CNPJ nº 02.473.696/0001-07, que teve seu nome alterado para IFC International Food Company Indústria de Alimentos SA e a quem chamaremos Jack Link's ou IFC;*
- 2. Jay E. Link Cattle Ranches L.L.C., a quem chamaremos Jay LLC;*
- 3. Troy J. Link Entreprises L.L.C., a quem chamaremos Troy LLC;*

4. José Barbosa Machado Neto, CPF nº 119.417.358-60, a quem chamaremos José;
5. Alessandra Orlandi Barbosa Machado, CPF nº 137.623.008-95, a quem chamaremos Alessandra;
6. Eduardo Jacinto Gonçalves, CPF nº 584.241.568-20, a quem chamaremos Eduardo;
7. Zest Investimentos, Participações e Negócios Ltda, CNPJ 07.273.468/0001-07, a quem chamaremos Zest;
8. Links Japan Holdings, K.K., a quem chamaremos Japan.

Os cinco antigos sócios da empresa Jack Link's são partes em contrato de Compra e Venda de Quotas. São vendedores Jay LLC e Troy LLC, e compradores José, Alessandra e Eduardo. A venda tem por objeto as quotas de propriedade de Jay LLC e Troy LLC, representativas de 60% do capital da Jack Link's.

O contrato de Compra e Venda de Quotas obriga as partes e seus sucessores.

Jay LLC e Troy LLC cederam suas quotas à empresa Japan, que passou a ser a vendedora.

José e Alessandra constituíram a empresa Zest, integralizando o capital com as quotas da Jack Link's (35% do capital) que lhes pertenciam.

A Zest adquiriu as quotas da Jack Link's pertencentes à Japan. Eduardo não adquiriu quotas.

A aquisição foi contratada para ser paga em 4 parcelas. A primeira parcela foi financiada pela Jack Link's, que emprestou recursos para a Zest. As parcelas seguintes deveriam ser pagas em 3 anos.

A Jack Link's contratou fiança bancária em favor dos vendedores. São garantidores solidários José e Alessandra (então sócios da Zest e não mais sócios da Jack Link's) e Eduardo, que ofereceram ao banco como garantia 100% das quotas da Jack Link's.

O capital da Jack Link's por ocasião do contrato de compra e venda de quotas era cerca de 25,6 milhões. Detinha reservas de reavaliação de cerca de 13 milhões e lucros acumulados de 6,5 milhões. O patrimônio líquido era cerca de 45,3 milhões.

O preço acertado para 60% das quotas foi de 20 milhões de dólares, que correspondia a cerca de 52 milhões de reais. Além desse valor, consta do contrato ainda o cancelamento de faturas ('acordo invoices': contas a pagar dos sócios retirantes para a Jack Link's) no valor de cerca de 3,1 milhões de reais e a cessão pela Jack Link's de marcas e patentes.

A Zest contabilizou ainda como ágio todas as despesas incorridas, pagas com empréstimos da Jack Link's.

A Jack Link's transferiu à Zest embalagens no valor de cerca de 4,6 milhões, tendo como contrapartida conta de empréstimo a receber. A Zest contabilizou o valor das embalagens como ágio, em contrapartida a investimentos a pagar.

A Zest contabilizou como custo de aquisição cerca de 59,1 milhões de reais, dos quais cerca de 33,7 milhões correspondiam a ágio na aquisição de quotas.

As marcas e patentes foram cedidas pela Jack Link's a terceiros.

Com a aquisição, a Zest, de propriedade de José e Alessandra, passou a ser possuidora de 95% das quotas da Jack Link's, que teve o nome alterado para IFC.

Um mês após a aquisição das quotas, a Zest foi incorporada pela IFC.

No momento da incorporação, a Zest tinha como únicos ativos R\$1.000,00 em caixa e o investimento de 95% das quotas da IFC. O patrimônio líquido da Zest era seu capital, integralizado com R\$1.000,00 mais 35% das quotas da Jack Link's pelo valor nominal. O passivo exigível correspondia ao custo de aquisição de 60% das quotas da Jack Link's, parte financiado pela Jack Link's, parte a ser paga em parcelas.

Com a incorporação, a IFC recebeu um acervo líquido negativo de cerca de 59,1 milhões, correspondente ao passivo da Zest menos R\$1.000,00. Extinguiu-se a dívida da Zest para com a IFC, correspondente ao financiamento da 1ª parcela da compra e das despesas computadas como custo de aquisição de investimento, no valor total de cerca de 23,6 milhões. A IFC assumiu as dívidas da Zest para com a Japan, correspondente às demais parcelas da compra, e com prestadores de serviços relacionados à aquisição, no valor total de cerca de 35,5 milhões de reais.

A IFC passou a apresentar em seu balanço, impropriamente, no grupo Patrimônio Líquido, uma conta de título 'Outras', no valor negativo de cerca de 25,4 milhões. Esse valor resulta da soma do valor de reserva de ágio de cerca de 33,7 milhões e o valor negativo de cerca de 59,1 milhões relativos ao acervo líquido recebido da ZEST. O Patrimônio Líquido resultante, de cerca de 19,1 milhões, inferior ao capital de 25,6 milhões, só ficou positivo devido à Reserva de Ágio. O ágio ativado gerou benefícios fiscais de 12,5 milhões.

A participação societária na IFC passou a ser de 81,434% para José, 13,566% para Alessandra e 5% para Eduardo.

Após a incorporação, a IFC baixou faturas a receber no valor de cerca de 3,1 milhões, em contrapartida à conta ágio.

No que respeita à aquisição de quotas, a questão central de interesse fiscal é a transferência de recursos da empresa aos sócios.

A operação realizada contém, em tese, uma simulação relativa com interposição fictícia de pessoa. O mútuo entre a IFC e a Zest é, em tese, um negócio simulado. O negócio dissimulado é a transferência não onerosa de recursos da IFC para José e Alessandra, estes sim os verdadeiros compradores das quotas.

O ilícito societário é a retirada pelos sócios, sem reposição, de recursos da empresa em prejuízo do capital.

O ilícito tributário é o não recolhimento de:

- a) Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF e Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF incidentes sobre recursos distribuídos além do lucro contábil apurado;
- b) Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL decorrentes da distribuição disfarçada de lucros (DDL) através da transferência gratuita de ativos (invoices e intangíveis) para os sócios;
- c) IRPJ e CSLL decorrentes da dedução indevida de despesas de amortização de ágio na aquisição de investimentos, glosa de despesas de juros e variações monetárias ativas e passivas.

Para a IFC a descon sideração do ato simulado tem como consequência o lançamento de multa isolada pela não retenção de IRRF, a glosa das despesas de amortização de ágio, de juros e

variações monetárias ativas e passivas referentes ao investimento, e o lançamento de IRPJ e CSLL decorrente dessas glosas e da DDL.

Constatou-se ainda a existência de pagamentos ao sócio, relativos a uso de patentes e não relacionados à aquisição de quotas, sem retenção de IRRF. Também são objeto de lançamento de multa isolada.

2. Atos relativos à fiscalização

Os atos relativos à fiscalização desenvolveram-se conforme descrito a seguir.

Em 06/06/2007 foi iniciado procedimento fiscal de diligência junto ao contribuinte com o objetivo de levantar informações sobre alterações societárias de 2002 a 2005 e reavaliação de ativos em 2003. O contribuinte apresentou cópias de diversos documentos juntadas ao processo, relacionadas abaixo:

- 1. Alterações contratuais da empresa IFC;*
- 2. Contrato social e alterações contratuais da ZEST;*
- 3. Documentos de origem da reserva de reavaliação do intangível e reversão (juntada ao processo cópia de parecer);*
- 4. Demonstrativo do valor do ágio;*
- 5. Folhas do Livro Razão da Zest;*
- 6. Tradução para o português da versão de execução do Contrato de Compra e Venda de Quotas entre, de um lado, Jay E. Link Cattle Ranches, LLC e Troy J. Link Entreprises, LLC, e de outro lado, José Barbosa Machado Neto, Alessandra Orlandi Barbosa Machado e Eduardo Jacinto Gonçalves;*
- 7. Comprovante de pagamento da primeira parcela da dívida;*
- 8. Registros contábeis do ágio na IFC;*
- 9. Registros contábeis de reavaliação de patente e seu estorno;*
- 10. Contrato em inglês de compra de 60% do capital da IFC (parcial);*
- 11. Contrato Social (constituição) da Jack Link's;*
- 12. Comprovante de pagamento da primeira parcela da dívida com dados da recebedora;*
- 13. Contrato de mútuo entre Zest e IFC;*
- 14. Contrato de Prestação de Garantia Fidejussória G no 1073/05 de 14/04/2005;*
- 15. Carta de Fiança G-1 073/05;*
- 16. Documentos justificando a transferência de recursos referente à primeira parcela à conta de Jay Earl Link.*

Em 06/12/2007 foi encerrada a diligência que recolheu cópias de documentos para análise, conforme Termo de Encerramento juntado ao processo.

Em 18/02/2008 foi dado início à fiscalização do contribuinte, relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ do exercício 2006, ano calendário 2005.

Em 26/02/2008 o contribuinte informou que não houve aditamento ao contrato de compra e venda e apresentou cópia dos elementos listados abaixo:

- 1. Livros Razão e Diário da Zest;*
- 2. Comprovantes de pagamentos das 2ª, 3ª e 4ª parcelas do contrato de compra e venda de quotas.*

Em 10/03/2008 o contribuinte apresentou cópia dos elementos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-8/2001, art. 4º, III, em vigor desde 16/3/2003

Autenticado digitalmente em 25/09/2014 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 01/10/2014 por LEONA RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 03/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1. Anexo 4.8 - Relação da propriedade intelectual transferível;
2. Cláusula 4.8 que documenta a cessão dos ativos intangíveis;
3. Contas razão de reserva de reavaliação dos anos 2003 a 2005;
4. Lista de ativos intangíveis em uso (marcas que substituíram as transferidas);
5. Contrato e lista de patentes de terceiros exploradas pela IFC;
6. Cláusula 4.14 e anexo 4.14 que listam embalagens destruídas.

Em 04/04/2008 o Termo de Intimação Fiscal nº 0002 solicitou: 1) cópia do termo de acompanhamento de destruição de mercadorias emitido por Auditor Fiscal da Receita Federal, relativo à destruição de embalagens prevista em contrato; 2) cópia dos instrumentos de transferência de marcas e patentes; 3) confirmação de inexistência de aditamento ao contrato; 4) cópia de documento em que as partes compradores e vendedores indicam as demais partes quem serão seus sucessores no negócio; e 5) cópia de laudo de reavaliação das marcas estornadas.

Em 11/04/2008 o contribuinte reafirmou que não tem aditamento do contrato de compra e venda de quotas e que não tem termo de acompanhamento de destruição de produtos emitido pela Receita Federal.

Apresentou cópia do detalhe de um processo de transferência de marcas no INPI. Informa que no contrato social os sócios são Zest e Link's Japan, e que não existe outro documento que informe sucessão. Informou que essas empresas são citadas no contrato de compra e venda. Entretanto, constata-se **que o contrato é anterior à criação da Japan e à participação da Zest na IFC, e que nele não existe menção a esses nomes.**

Em 26/06/2008, ante a informação do contribuinte, datada de 26/02/2008, de que **não houve aditamento do contrato de compra e venda, contrariando informações constantes do Contrato de Prestação de Garantia Fidejussória G nº 1073/05 e também da 8ª alteração contratual da IFC**, solicitamos emissão de requisição de informação sobre movimentação financeira, requisitando ao Banco ABN AMRO Real S.A. cópia dos documentos relativos ao contrato de prestação de garantia.

Em 06/08/2008 e em 24/09/2008 o banco apresentou cópias de documentos diversos, entre os quais 'Release Letter' datada de 20/09/2006 e sua tradução, onde consta item 2.1 que faz referência ao **contrato de aquisição de quotas 'aditado em 18 de abril de 2005 para nele incluir como partes as empresas Zest Investimentos, Participações e Negócios Ltda. e Links Japan Holdings Limited Y.K.'**

Em 04/09/2008 o contribuinte tomou ciência do Termo de Retenção nº 0005 e em 27/10/2008 do Termo de Ciência e de continuação de procedimento fiscal nº 0006.

Em 07/11/2008 o contribuinte tomou ciência do Termo de Ciência e de continuação de procedimento fiscal nº 0007, que informou a ampliação da fiscalização para os exercícios 2007 e 2008.

Em 08/12/2008, o contribuinte tomou ciência do Termo de Retenção nº 0008. Apresentou cópias de documentos e contas de Livro Razão conforme lista abaixo:

- Investimentos a pagar
- 2.2.03.01.02 Investimentos
- 3.2.01.01.05 Variação Cambial Ativa
- Juros passivos

6.4.01.01.03 Variação Cambial Passiva
 1.5.01.01.01 Incorporação IFC/Zest
 1.1.02.04.05 Mútuo entre sócios
 2.4.03.01.05 (-) Saldo Incorporação
 2.1.01.01.01 Capital Social Nacional
 1.1.01.02.02 Banco Real SA
 2.1.02.03.05 Empréstimo de Sócios
 1.1.02.04.07 Imobiliz Destinados a Venda
 1.3.02.05.01 Imóvel (Chácara)
 1.3.02.05.02 Reavaliação da Chácara
 Instrumento particular de mútuo entre os sócios e a IFC;
 Contrato particular de cessão e transferência de direitos e obrigações sobre imóvel para liquidação de mútuo;
 1.3.04.02.02 (-) Amortização Ágio
 Planilhas relativas ao ágio;
 Contrato de fiança e memorando de entendimento, onde consta proibição de distribuição de dividendos;
Em 12/12/2008 foi lavrado Termo de Retenção nº 0009 e em 17/12/2008 o Termo de Retenção nº 0010.
Em 23/12/2008 foi dada ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 0011, que solicitou demonstrativo de pagamentos das despesas com carta de fiança no valor de R\$ 725.349,21 e demonstrativo de valores residuais das marcas e patentes transferidas para os antigos sócios. Informa-se ao contribuinte que foi constatado que esses valores não foram baixados da contabilidade.
Em 12/01/2009 o contribuinte apresentou os elementos solicitados na intimação nº 0011.
Em 12/02/2009 foi dada ciência do Termo de Ciência e de Continuação do Procedimento Fiscal nº 0012, de mesma data.
Em 08/04/2009 foi dada ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 0013, que solicitou cópia do aditamento ao contrato de compra e venda de quotas.
Em 14/04/2009 recebemos resposta do contribuinte em que informa que a inclusão das empresas Zest e Japan no contrato se deu através de troca de correspondência entre as partes.

3. FATOS CONSTATADOS

Os documentos obtidos na diligência e na fiscalização permitiram constatar os fatos descritos a seguir. Reproduzimos partes dos documentos. Negritamos trechos que julgamos mais relevantes.

FATO 1

*Em 16/04/1998 é criada a empresa **JACK LINK'S DO BRASIL LTDA**, com capital de R\$35.000,00, sendo seus sócios Alessandra Orlandi Barbosa Machado e José Barbosa Machado Neto.*

FATO 2

*Em 01/06/1998 dá-se a primeira alteração contratual na **JACK LINK'S**, quando ingressa na sociedade Eduardo Jacinto Gonçalves, que recebe quotas cedidas por José, e o capital é aumentado para R\$155.000,00. A participação societária passa a ser de 75% para José, 10% para Alessandra e 15% para Eduardo.*

O item V estabelece que a administração da sociedade caberá aos sócios José e Alessandra, 'em conjunto ou isoladamente, porém unicamente em negócios da sociedade, ficando expressamente proibido

o uso em cartas de fianças, abonos, endossos, ou em quaisquer transações alheias e estranhas ao ramo designado neste contrato'.

O item VI estabelece que somente os sócios José e Alessandra terão direito a uma retirada mensal a título de Pró Labore.

FATO 3

Em 08/05/2000 dá-se a segunda alteração contratual na JACK LINK'S, quando são admitidas no quadro societário as empresas norte-americanas JAY E. LINK CATTLE RANCHES L.L.C. e TROY J. LINK ENTRERPRISES L.L.C., estabelecidas nos endereços P. O. Box 210 e 579, 54859, Minong, Wisconsin, EUA, e representadas por José Barbosa Machado Neto. O ingresso dá-se através de cessão de quotas dos antigos sócios. A participação societária passa a ser de 30% para a JAY LLC, 30% para a TROY LLC, 30% para José, 5% para Alessandra e 5% para Eduardo.

- item VI altera os objetivos da sociedade 'que passa a explorar o ramo de produção de snack (carne defumada), ficando assim o objeto da sociedade: industrialização, fabricação, comercialização, importação e exportação de produtos alimentícios em geral, in-natura, processados ou industrializados, inclusive snack'.
- item VIII mantém os administradores, nos termos do item VI da alteração anterior.

FATO 4

Em 16/06/2003 dá-se a quarta alteração contratual na JACK LINK'S.

A empresa JAY LLC é representada por seu sócio Jay Earl Link, e a empresa TROY LLC é representada por seu sócio Troy John Link Ambos são representados no ato por José Barbosa Machado Neto, procurador de ambas.

O capital é aumentado para R\$12.000.000,00, com aproveitamento de reservas de lucros acumulados no valor de R\$11.045.000,00.

A redação do contrato social é adaptada ao novo Código Civil, enquadrando-se a sociedade como empresarial do tipo Sociedade Limitada.

A cláusula 7ª do contrato social dispõe que 'é vedado aos sócios caucionar ou, de qualquer forma, penhorar ou onerar suas quotas de capital, no todo ou em parte, salvo em favor do outro sócio'.

A cláusula 12ª dispõe que 'em operações estranhas aos negócios da sociedade e ao objeto social, é vedado aos administradores conceder, em nome da sociedade, fianças, avais ou outras formas de garantias que comprometam a sociedade'.

A cláusula 13ª dispõe que os sócios-administradores (Jose e Alessandra) receberão um valor mensal a título de pró-labore que será determinado pelos quotistas, por maioria.

A cláusula 16ª dispõe que o exercício social coincidirá com o ano civil.

A cláusula 17ª dispõe que os sócios, por deliberação da maioria do capital, poderão antecipar a distribuição de lucros, baseada nos balanços que venham a ser levantados em períodos extraordinários. Os lucros serão partilhados aos sócios na proporção de suas quotas no capital social.

A cláusula 19ª dispõe que 'o sócio que desejar alienar suas quotas de capital, no todo ou em parte, a qualquer título, deverá comunicar os demais sócios sua intenção, por escrito, indicando o nome do

pretendente e o valor ajustado da alienação'. 'No prazo de 30 (trinta) dias a contar do recebimento da notificação, os demais sócios poderão exercer o direito de preferência para a aquisição das quotas ofertadas, na proporção de sua participação no capital social, nas mesmas condições'.

A cláusula 22ª dispõe que os casos omissos no contrato serão regulados pelo capítulo IV Da Sociedade Limitada, do Código Civil, (artigos 1052 a 1087) e legislação pertinente, e subsidiariamente pelas normas das sociedades anônimas.

FATO 5

Em 09/03/2004 dá-se a quinta alteração contratual na JACK LINK'S. O capital é aumentado para R\$25.600.000,00, com aproveitamento de reservas de lucros acumulados no valor de R\$14.400.000,00.

FATO 6

Em 21/07/2004 dá-se a constituição da empresa ZEST. São sócios a empresa SHAMA e Jose. O capital social é de R\$1.000,00. A participação da SHAMA é de 99,9% e a de Jose de 0,1%. O objeto social é a participação como acionista ou quotista em outras sociedades de qualquer natureza, no Brasil e/ou no exterior; a exploração de atividades imobiliárias, incluindo corretagem; a administração de móveis e imóveis próprios.

FATO 7

Em 29/09/2004 dá-se a sexta alteração contratual na JACK LINK'S, quando os sócios deliberam readaptar a redação do Contrato Social as normas do novo Código Civil.

É acrescentado à cláusula 17ª, §3º, que 'a menos que seja estipulada quantia superior, a Sociedade devesse distribuir lucros obrigatórios aos sócios no valor de 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido, consoante estabelecido no artigo 202, §2º, da Lei 6.404/76'.

FATO 8

Em 02/01/2005 é celebrado contrato de mútuo entre JACK LINK'S, mutuante, e ZEST, mutuária.

A cláusula 21 dispõe: 'Os empréstimos feitos pela MUTUANTE deverão ser liquidados em até 180 (cento e oitenta) dias contados a partir da data de cada desembolso, pela MUTUÁRIA sempre que esta liquidação for requerida pelos primeiros, independente de qualquer outra condição'.

A cláusula 31 dispõe: 'Sobre os recursos emprestados pela MUTUANTE à MUTUÁRIA, em conjunto ou individualmente, a MUTUANTE cobrará juros da MUTUÁRIA desde o momento do empréstimo até o dia de sua devolução. Estes juros serão apurados e pagos no dia do pagamento ou liquidação do principal pela MUTUANTE e deverão refletir no mínimo o custo médio que a MUTUANTE eventualmente teve para captar recursos equivalentes de instituições financeiras durante o prazo dos empréstimos...'

FATO 9

Em 16/03/2005 é assinado CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE QUOTAS tendo de um lado Jay LLC e Troy LLC, em conjunto declarados 'vendedores' e de outro lado Jose, Alessandra e Eduardo, em conjunto declarados 'compradores'. Participam como intervenientes JACK LINK'S (chamada de Sociedade), Jay Earl Link e Troy John Link.

Lê-se nos considerandos que os 'Vendedores desejam vender aos compradores, e os Compradores desejam comprar dos Vendedores, todas as Quotas' da JACK LINK'S que os vendedores possuem (folha 10 da tradução do documento).

A definição de 'Curso normal de Negócio Provisório' a folha 16 da tradução do contrato, prevê, no item (vii), a não adoção de qualquer fusão ou reorganização envolvendo a Jack Link's, salvo o disposto na cláusula 8.9, que trata de Reestruturação Corporativa de compradores e de vendedores e que já prevê que ambos agirão de boa fé para implementar as reestruturações.

A folha 11 da tradução traz definição de 'coligada': significará, a respeito de qualquer outra Pessoa que, direta ou indiretamente, seja Controlada, Controle ou esteja sob o Controle comum da referida Pessoa.

Existem no contrato definições de controle, partes, pessoa, subsidiárias. Em diversas cláusulas as condições estabelecidas obrigam as partes e suas coligadas ou subsidiárias. Assim por exemplo, a definição de 'Informações Confidenciais' à folha 13 da tradução refere-se à Jack Link's, aos quotistas, suas coligadas e subsidiárias.

A cláusula 1.2.5 (folha 25 da tradução) dispõe que 'Uma referência a qualquer parte deste Contrato ou a qualquer outro contrato ou documento incluirão os sucessores e cessionários autorizados da referida parte'.

A cláusula 1.2.6 dispõe que 'Qualquer referência a Sociedade neste Contrato, compreenderá as respectivas Coligadas e/ou Subsidiárias da Sociedade, a menos que expressamente indicado ao contrário'.

A cláusula 2.2 trata do preço de compra, estipulado em vinte milhões de dólares americanos. Serão pagas uma parcela inicial de 6,75 milhões na data de encerramento do contrato, uma parcela de 5 milhões em 330 dias, outra parcela de 5 milhões em mais 360 dias e outra de 3,35 milhões em mais 360 dias, conforme cláusula 2.3.

A cláusula 2.3.5 dispõe que os vendedores entregarão aos compradores a cada parcela um documento contendo os cálculos feitos pelos vendedores dos impostos sobre ganho de capital devidos pelos vendedores no Brasil (Declaração de Ganho de Capital).

A cláusula 3.2 - Entregas pelos Compradores dispõe que os compradores entregarão garantia 'abrangendo totalmente (i) todos e qualquer pagamentos relacionados às Prestações do Preço de Compra até o pagamento integral das mesmas pelos Compradores aos Vendedores, e (ii) o valor total de juro para efetuar os referidos pagamentos (a 'Garantia')'.

O item (e) da cláusula 3.2 dispõe que no encerramento os compradores entregarão (i) instrumentos de cessão relacionados à cessão e transferência pelos Compradores e/ou Sociedade aos Vendedores ... de toda Propriedade Intelectual Transferível relacionada no Anexo 4.8...' e (ii) o respectivo certificado de registro emitido pelo INPI.

O item (i) dispõe que no encerramento 'considerando que o Preço de Compra represente o valor justo, razoável e adequado para liquidar de forma incondicional e irrevogável tanto o Valor da Dívida dos Vendedores quanto o Valor da Dívida dos Compradores, que forem existentes reciprocamente entre os Compradores, Vendedores e a Sociedade, conforme mencionado nos Anexos 5.6 e 4.10... '.

O item (a) da cláusula 3.3 - Entregas pelos Vendedores repete o texto acima.

A Seção 2.2- Nenhum outro valor, do Anexo 3.2 (i) Formulário de Contrato Quitação (folha 102 da tradução), dispõe que 'Exceto quanto ao Valor da Dívida das Vendedoras (conforme definido abaixo) relacionado no Anexo B ao presente instrumento, não há outros valores devidos (sejam devidos atualmente ou a se tornarem devidos futuramente) pela Empresa e/ou as Vendedoras as Compradoras na data do presente instrumento'.

A cláusula 4.1 dispõe que 'Cada um dos compradores possui plenos poderes e autoridade para assinar e cumprir este Contrato e efetuar todas as Transações estabelecidas no presente, bem como cumprir todas as obrigações assumidas nos termos deste documento, tendo tomado todas as medidas necessárias para autorizar sua assinatura. Nenhuma outra medida será necessária para autorizar a assinatura e a conformidade com este Contrato por cada um dos Compradores'.

A cláusula 5.6 - Dívida Pendente dos Vendedores dispõe que 'O Anexo 5.6 especifica uma relação de dívida pendente possuída pelos Vendedores a Sociedade e/ou pelos Vendedores aos Compradores, condicionadas ocorrência do Fechamento (o 'Montante da Dívida dos Vendedores).

A cláusula 6.4 dispõe que as partes 'concordam a: a) dentro de um (1) ano a partir da data deste, **alienar inteiramente de todos os Itens de Embalagem**; e (b) ...fornecer evidências satisfatórias aos Vendedores, a seu exclusivo critério, que (i) todos os Itens de Embalagem foram inteiramente alienados pela Sociedade; e (ii) todos os custos, honorários e despesas relacionados com esta Cláusula 6.4 foram exclusivamente suportados pelos Compradores e/ou pela Sociedade'.

FATO 10

Em 22/03/2005 dá-se a primeira alteração contratual da empresa ZEST, com a retirada da sócia SHAMA e cessão de suas quotas para José e Alessandra. A participação de José passa a ser 95% e a de Alessandra 5%.

FATO 11

Em 05/04/2005, correspondência assinada por José, Alessandra e Eduardo comunica aos vendedores a substituição dos signatários pela Zest como compradora das quotas, conforme cópia apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0013.

FATO 12

Em 11/04/2005 dá-se a segunda alteração contratual da empresa ZEST, com aumento de capital de R\$1.000,00 para R\$8.961.000,00, com a subscrição e integralização de capital através da transferência de quotas que os sócios detinham na JACK LINK'S. Estabeleceu-se que a integralização de capital deveria ser realizada até 31/05/2005. A participação de José passa a ser 85,72% e a de Alessandra 14,28%.

FATO 13

Em 12/04/2005 dá-se a sétima alteração contratual da JACK LINK'S, ocorrendo a transferência de quotas dos sócios para empresas constituídas por esses mesmos sócios. Os sócios José e Alessandra 'cedem e transferem a totalidade de suas quotas representativas do capital social da Sociedade como integralizado ao capital social da sociedade ZEST INVESTIMENTOS, PARTICIPAÇÕES E NEGÓCIOS LTDA'. Os sócios JAY LLC e TROY LLC 'em decorrência de reorganização societária ocorrida no exterior, cedem e transferem a

totalidade de suas quotas representativas do capital social da Sociedade à sociedade LINKS JAPAN HOLDINGS, KK'. A participação societária passa a ser de 60% para a LINKS JAPAN, 35% para a ZEST e 5% para Eduardo. Os administradores, agora não sócios, continuam sendo José e Alessandra.

FATO 14

Em 14/04/2005, documento interno enviado pelo Banco Real intitulado 'Solicitação de Operação Específica', contendo aprovação dos executivos do banco ao Contrato de Garantia Fidejussória, estabelece as Garantias a serem exigidas para assinatura do contrato. Lê-se na terceira página do documento, no subtítulo '**Garantias conforme abaixo**', item 6: '**Proibição de distribuição de dividendos durante todo o período de operação**'. O texto é repetido no documento seguinte, que tem como referência 'Proposta n.º. 2004/2.387.853 Aprovada nas seguintes condições:

A proibição consta também à folha 5 de documento emitido pelo Banco Real com título Memorando de Entendimento sobre Fiança de Longo Prazo para:', subtítulo 'Obrigações não-pecuniárias', apresentado fiscalização pelo contribuinte após nossa visita à empresa em 08/12/2008.

FATO 15

Em 14/04/2005 é assinado **Contrato de Prestação de Garantia Fidejussória G N.º 1073/05, entre ABN AMRO (BANCO) e JACK LINK'S (CLIENTE)**, tendo José, Alessandra e Eduardo como intervenientes solidários. O **beneficiário é a LINKS JAPAN, o afiançado é a ZEST**, o objeto da fiança é 'garantir o cumprimento das obrigações de pagamento das parcelas do preço de compra estabelecido na Cláusula 2.3.1, letras (b), (c) e (d) do '**Contrato de Compra e Venda de Quotas**' firmado em 16 de março de 2005 e seu aditamento a ser firmado, limitada a responsabilidade do BANCO à quantia em moeda corrente nacional equivalente a US\$ 14.655.000,00...'

No item V - GARANTIAS, quadro Descrição das Garantias, consta subitem '5. Penhor da **totalidade das quotas representando o capital social do CLIENTE** a ser constituído dentro do prazo de quinze (15) dias contados da data de emissão da FIANÇA;':

Nas cláusulas contratuais, o item 1.1 declara que o Contrato de Compra e Venda é o '**único documento comprobatório do objeto da Fiança**'.

O item 1.1.1 obriga a IFC a entregar ao banco cópia autenticada do aditamento do contrato.

O item 3 estabelece que '**Na hipótese de o BANCO vir a ser chamado para satisfazer, total ou parcialmente, a FIANÇA prestada (PEDIDO DO BENEFICIÁRIO), fica desde já pactuado que o BANCO não se encontra, para realizar o pagamento abonado, sujeito a nenhuma comunicação prévia do ou para o CLIENTE, bem como o BANCO não está sujeito à verificação da legitimidade do PEDIDO DO BENEFICIÁRIO, tendo em vista que a FIANÇA é prestada em caráter incondicional**'.

O item 4 dispõe que a IFC obriga-se perante o BANCO a:

'a) reembolsar o BANCO, independentemente de qualquer questionamento, no prazo de 24 (vinte e quatro) horas contadas do

recebimento de solicitação do BANCO nesse sentido de quaisquer pagamentos efetuados pelo BANCO ao BENEFICIÁRIO...';

'b) efetuar ao BANCO o pagamento de todos e quaisquer valores que sejam devidos pelo CLIENTE ao BANCO de acordo com este contrato'.

O item 5 dispõe sobre custos adicionais (juros, comissões, multa) a serem arcados pela IFC 'no caso de mora e/ou inadimplemento, por parte do CLIENTE e/ou dos INTERVENIENTES GARANTIDORES SOLIDÁRIOS, de qualquer obrigação por eles assumida perante o BANCO por força deste contrato...';

O item 13.1 dispõe que o CLIENTE obriga-se também:

'a) a informar imediatamente o BANCO de qualquer negociação que possa resultar em qualquer alteração de sua atual composição acionária, imediatamente após o início da referida negociação;

b) informar o BANCO bem como obter a sua anuência prévia e por escrito acerca de qualquer negociação que possa resultar em aquisição, pelo CLIENTE, de participação no capital social de outras empresas, imediatamente após o início da referida negociação;

c) informar o BANCO bem como obter a sua anuência prévia e por escrito de qualquer negociação com BENEFICIÁRIO que possa resultar em novação do BENEFICIÁRIO ao CLIENTE,'

O item 16, obrigações especiais do cliente, dispõe:

'16. A contar da data de assinatura deste Contrato e ate que todos os valores devidos ao BANCO tenham sido pagos, o **CLIENTE e os INTERVENIENTES GARANTIDORES SOLIDÁRIOS individualmente obrigam-se relativamente ao CLIENTE:**

(i) Veracidade das Declarações e Efetividade das Garantias. Tomar todas as providências e atitudes necessárias para que, durante todo prazo do Contrato e ate que suas obrigações dele decorrentes tenham sido totalmente liquidadas, todas as declarações por ela prestadas permaneçam verdadeiras e precisas bem como as garantias por ela prestadas permaneçam integras e em vigor; e

(viii) Não Contratação/Concessão de Mútuos. Não contratará ou concederá mútuos de ou a favor de controladas, coligadas e/ou sócios bem como terceiros, exceto relativamente ao mútuo a ser concedido a favor do AFIANÇADO para efetuar o pagamento do prego de compra estabelecido no Contrato de compra e Venda de Quotas referido no item IV do preambulo; e

(ix) Pagamento de Dividendos. Limitar o pagamento dos dividendos líquidos eventualmente apurados do seu lucro líquido, aplicando-se tal limitação também ao eventual pagamento de juros sobre o capital próprio;

(x) Redução do capital social. Não reduzirá tampouco permitirá a redução do capital social por retirada dos sócios-quotistas; e

(xii) Não-Alteração do Controle Acionário. Não alterar bem como não permitir alteração do controle acionário do CLIENTE que importe em uma alteração equivalente do controle societário do CLIENTE; e'

FATO 16

Ate 18/04/2005 a **JACK LINK'S** emprestou R\$25.372.643,00 a **ZEST**, conforme lançamentos contábeis em Livro Diário da Zest.

FATO 17

Em 18/04/2005 dá-se a oitava alteração contratual na **JACK LINK'S**, quando se dá a transferência das quotas da sócia **LINKS JAPAN** para **ZEST**. A participação societária passa a ser de 95% para

a ZEST e 5% para Eduardo. A transação se dá 'pelo preço estipulado no Contrato de Compra de Quotas, assinado pelas partes em 16 de março de 2005, aditado em 18 de abril de 2005'.

O sócio Eduardo Jacinto Gonçalves declara que foram atendidas as exigências para o exercício do direito de preferência estipulado no Contrato Social e renuncia a ele.

A sociedade passa a se chamar IFC - International Food Company Indústria de Alimentos Ltda.

FATO 18

Em 25/04/2005 é assinado '**Termo de Prestação de Garantia - Penhor de Quotas N° 1073/05**', em que figura como contratante a IFC e como garantidores a Zest e Eduardo.

Dispõe o item 3: '**Integrarão a garantia ora constituída os dividendos atribuídos as quotas empenhadas, bem como aquelas quotas que vierem ser atribuídas em decorrência do pagamento de bonificações, ou resultantes de desdobramentos.**'

Dispõe o item 8: '**Integrarão a garantia todos os rendimentos ou vantagens que forem atribuídos as quotas empenhadas, respectivos rendimentos e quaisquer outros bens eventualmente adquiridos com o produto da realização da garantia prestada.**'

FATO 19

Em 25/04/2005 dá-se a nona alteração contratual na IFC. Os sócios quotistas ZEST e Eduardo empenham cada uma de suas quotas 'em favor do Banco ABN AMRO Real S.A., de acordo com os termos e condições estabelecidos no Termo de Prestação de Garantia - Penhor de Quotas n° 1073/05', firmado em 14/04/2005.

É acrescentado o parágrafo 3º à cláusula 5ª do contrato social informando que as quotas foram empenhadas em favor do Banco ABN AMRO Real S.A.

FATO 20

Em 31/05/2005 o balanço patrimonial da ZEST constante da DIPJ de incorporação apresenta 33,7 milhões de ágio. Inclui como custo do investimento as despesas incorridas para aquisição até aquela data.

FATO 21

Em 29/06/2005 dá-se a décima alteração contratual na IFC. A Sociedade e a ZEST decidiram em 26/06/2005 pela junção das duas empresas, com a **incorporação da ZEST pela Sociedade.**

O Protocolo e Justificação de Incorporação ('Protocolo'), parte integrante da 10ª alteração do contrato social, estipula os termos e as condições da operação de incorporação.

O 'Protocolo' foi elaborado com base em 'Laudo de Avaliação Contábil do Patrimônio Líquido' da ZEST.

Lê-se no Protocolo, no item 1. JUSTIFICATIVA:

- 'os sócios da ZEST INVESTIMENTOS e IFC concluíram que não se justifica mais a manutenção da ZEST INVESTIMENTOS como sociedade independente, tendo decidido promover a reunião dos patrimônios por meio da incorporação da ZEST INVESTIMENTOS pela IFC;'

- 'as administrações da ZEST INVESTIMENTOS e da IFC entendem que esta proposta atende plenamente aos interesses de ambas as sociedades.'

Já no item HI. DO ACERVO INCORPORADO E SUA AVALIAÇÃO, lemos:

'Para a realização da presente operação, está sendo adotado o critério de avaliação do patrimônio líquido contábil da ZEST INVESTIMENTOS, conforme faculta o artigo 8º da Lei 6.404/76, com base no balanço patrimonial levantado em 31 de maio de 2005, que é considerada a data-base da operação. As variações patrimoniais posteriores à data-base acima estipulada constituirão resultados da IFC e serão por esta escrituradas, efetuando-se os competentes lançamentos contábeis nos seus livros.'

'Assim, por meio da operação de incorporação, a IFC absorverá a totalidade do patrimônio líquido da ZEST INVESTIMENTOS, no valor de R\$8.961.000,00

• No item VI. OUTRAS CONDIÇÕES, lemos:

'A IFC sucederá a ZEST INVESTIMENTOS em todos os direitos e obrigações relacionados ao patrimônio incorporado, nos termos do artigo 227 da Lei 6.404/76'.

Já no 'LAUDO DE AVALIAÇÃO CONTÁBIL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO' da Zest Investimentos, lemos no item 7. CONCLUSÃO:

'Em decorrência do trabalho realizado concluímos que o valor contábil correspondente ao acervo da INCORPORADA, avaliado na data-base de 31 de maio de 2005, de acordo com as práticas de contabilidade emanadas da legislação societária brasileira, valor contábil este a ser vertido para fins de incorporação ao capital da INCORPORADORA, nos termos do 'Protocolo e Justificação de Incorporação da Zest Investimentos, Participações e Negócios Ltda pela IFC – International Food Company Indústria de Alimentos Ltda', datado de junho de 2005, monta em R\$8.961.000,00...'

A cláusula 5ª da alteração do contrato social dispõe que 'Por meio da operação de incorporação mencionada nos itens 1 e 2 anteriores, a Sociedade absorverá a totalidade do patrimônio líquido da ZEST INVESTIMENTOS, no montante de R\$8.961.000,00...'

A cláusula 7ª dispõe que 'Por meio da já destacada operação de incorporação, a Sociedade absorve a totalidade do acervo líquido incorporado, anteriormente pertencente à ZEST INVESTIMENTOS, tudo conforme estabelecido no Protocolo'.

A cláusula 8ª dispõe que 'Fica estabelecido, ainda, que a operação de incorporação da ZEST INVESTIMENTOS acarretará a manutenção do capital social atual da IFC, nos termos previstos no item V do Protocolo, no valor de R\$25.600.000,00 ...'

Após a incorporação o Patrimônio Líquido da IFC declarado em DIPJ passa a ser de R\$20.138.866,27, e portanto inferior ao Capital.

A participação societária passa a ser de 81,434% para Jose, 13,566% para Alessandra e 5% para Eduardo.

FATO 22

Em 29/06/2005 dá-se a terceira alteração contratual da empresa ZEST, quando a empresa é declarada extinta, tendo como sucessora a IFC.

Lê-se no Protocolo, item III. DO ACERVO INCORPORADO E SUA AVALIAÇÃO: 'Para a realização da presente operação, está sendo adotado o critério de avaliação do patrimônio líquido contábil da ZEST INVESTIMENTOS, conforme faculta o artigo 8º da Lei 6.404/76, com base no balanço patrimonial levantado em 31 de maio de 2005, que é considerada a database da operação. As variações patrimoniais posteriores à data-base acima estipulada constituirão resultados da IFC

e serão por esta escrituradas, efetuando-se os competentes lançamentos contábeis nos seus livros'.

'Assim, por meio da operação de incorporação, a IFC absorverá a totalidade do patrimônio líquido da ZEST INVESTIMENTOS, no valor de R\$8.961.000,00...'

No item VI. OUTRAS CONDIÇÕES lê-se que: 'A IFC sucederá a ZEST INVESTIMENTOS em todos os direitos e obrigações relacionados ao patrimônio incorporado, nos termos do artigo 227 da Lei 6.404/76'.

'A IFC promoverá todos os atos necessários para a averbação da sucessão dos bens incorporados'.

O Laudo de Avaliação Contábil do Patrimônio Líquido concluiu que o valor contábil do acervo da incorporada era de R\$8.961.000,00.

Após a incorporação da Zest, a IFC apresenta Capital de R\$25.600.000,00 e Patrimônio Líquido de R\$20.138.866,27, conforme Balancete Consolidado Parcial do período 01/05/2005 a 31/05/2005.

FATO 23

Em 31/10/2005 a IFC baixa de seu ativo contas a receber no valor de R\$3.192.298,52, referente a acordo invoices na aquisição das quotas, lançando a contrapartida diretamente à conta ágio na aquisição de investimento.

As amortizações, que vinham sendo feitas no valor mensal de R\$280.547,65, passam a ser de R\$307.150,13.

Ou seja, a empresa está amortizando o ágio em 10 anos. Até 31/10/2005 considerou ágio de R\$33.735.392,81, que é o valor determinado na incorporação. Então, passou a considerar ágio de R\$36.858.015,98, acrescentando os recebíveis baixados, exceto variação cambial referente a carta de fiança (planilha do contribuinte 'Demonstrativo do Cálculo do Ágio Estimado).

FATO 24

Em 01/01/2006 dá-se a décima segunda alteração contratual na IFC, que delibera sobre sua transformação em sociedade anônima. As quotas são canceladas e substituídas por ações de mesmo valor.

FATO 25

Em 31/01/2007 é realizada Assembléia Geral Extraordinária que, entre outros, altera disposição sobre criação de ações preferenciais com direito a voto e decide aumentar o capital da companhia.

As novas ações preferenciais serão resgatáveis em 31/01/2012, garantindo uma taxa interna de retorno anual de 22,5% sobre o preço de emissão.

O capital será aumentado de R\$25.600.000,00 para R\$29.344.478,00, por meio de uma emissão de 3.744.478 ações preferenciais com direito a voto, resgatáveis e conversíveis em ações ordinárias, no valor total de R\$44.610.300,00, sendo que desse valor R\$3.744.478,00 são destinados à formação do capital social e R\$40.865.822,00 para a criação de Reserva de Ágio.

FATO 26

Em 23/02/2007 é realizada Assembléia Geral Extraordinária que delibera aumentar o capital de R\$29.344.478,00 para R\$31.840.796,00, por meio de uma emissão de 2.496.318 ações preferenciais com direito a voto, resgatáveis e conversíveis em ações ordinárias, no valor total de R\$29.072.400,00, sendo que desse valor R\$2.496.318,00 são destinados à formação do capital social e R\$26.848.160,00 para a criação de Reserva de Ágio.

4. QUALIFICAÇÃO DOS FATOS

José e Alessandra pretenderam adquirir quotas. Sem dispor dos recursos necessários, pretenderam utilizar recursos da própria empresa. O negócio de aquisição de quotas contém um mútuo realizado entre IFC e Zest que é, em tese, uma simulação relativa com interposição fictícia de pessoa. O ato simulado é o empréstimo de recursos da IFC para a Zest. O ato dissimulado é a transferência não onerosa de recursos da IFC para José e Alessandra. A simulação foi realizada para fornecer os recursos necessários à aquisição das quotas realizada por José e Alessandra, verdadeiros adquirentes das quotas.

4.1 MOTIVOS PARA SIMULAR

Identificamos motivos de ordem societária e tributária, interligados e indissociáveis, que explicam, em tese, o interesse das partes na simulação.

4.1.1. MOTIVOS DE ORDEM SOCIETARIA:

Um primeiro motivo da simulação é a transferência patrimonial, da empresa para sócios, de recursos em valor superior às reservas, ao capital e ao próprio patrimônio líquido, proibida pela legislação societária.

Para argumentar, tomaremos como base o balanço patrimonial da empresa em 31/03/2005, último mês antes da assinatura do contrato de compra e venda. A ordem de grandeza dos números não muda e não invalida o raciocínio aqui apresentado se fosse considerado outro mês qualquer.

Em 31/03/2005 a Jack Link's apresentava o seguinte balancete resumido (balancete escriturado em diário):

ATIVO		PASSIVO	
Ativo Circulante	24.841.052	Passivo Circulante	22.404.962
Realizável LP	585.922	Exigível LP	24.597.694
Permanente	63.863.421	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	25.600.000
		Reservas Reaval.	13.218.952
		Reservas Lucros	7.523
		Lucros Acumulados	<u>6.570.402</u>
			45.396.877
TOTAL ATIVO	89.290.39	TOTAL PASSIVO	92.399.533

Obs.: o balancete de março/2005 escriturado em diário apresenta Passivo superior ao Ativo. O demonstrativo apresentado pelo contribuinte informa contas de Reservas no valor de R\$16.687.739 e Patrimônio Líquido de R\$42.287.739. Para efeito de demonstrar nossas conclusões adotamos o valor escriturado.

O valor da compra (sem contar despesas, perdão de dívida e outros) de 20 milhões de dólares, à taxa de 2,6157 vigente em 18/04/2005, data de fechamento do negócio, correspondia a R\$52.314.000,00, claramente superior às reservas e lucros acumulados, e a todo o patrimônio líquido da empresa.

Existem três formas de sócios adquirirem quotas com recursos da própria empresa:

1) A empresa comprar suas próprias quotas para manutenção em tesouraria e posterior alienação aos sócios.

Não existe impedimento legal para uma sociedade limitada adquirir suas próprias quotas para manutenção em tesouraria. O Novo Código

Civil (NCC), Lei nº 10.406/2002, não contem regras nesse sentido. O permissivo legal consta do artigo 30 da Lei -nº 6.404/76, que rege as sociedades por ações.

A cláusula 22ª do contrato social consolidado, objeto da 4ª alteração contratual da Jack Link's, de 16/06/2003, dispõe que os casos omissos no contrato social serão regulados pelo capítulo Da Sociedade Limitada, do Código Civil, (artigos 1052 a 1087) e legislação pertinente, e **subsidiariamente pelas normas das sociedades anônimas** (Fato 4). As alterações contratuais posteriores, até a transformação em sociedade anônima, mantiveram essa cláusula.

Ocorre que, nos termos da alínea b) do artigo 30 da Lei nº 6.404/76, a aquisição de ações para manutenção em tesouraria só é permitida **'desde que até o valor do saldo de lucros ou reservas, exceto a legal; e sem diminuição do capital social, ou por doação'**.

Ainda que não constasse do contrato social a regulação subsidiária pela Lei das Sociedades Anônimas, ainda assim a limitação de seu artigo 30 deveria ser respeitada. O capital social é mecanismo de garantia de credores, conceito básico e fundamental do direito societário. A validade da aquisição de quotas pela própria empresa sempre dependerá da existência de lucros acumulados e/ou reservas disponíveis que dêem suporte à aquisição.

Portanto, dispondo de lucros e reservas de lucros de cerca de 19,7 milhões e PL de 45,3 milhões, a compra pela empresa de suas próprias quotas aos valores contratados de 52 milhões seria uma transação ilícita.

2) A empresa entregar recursos aos sócios para eles comprarem as quotas.

A redução do ativo teria como contrapartida uma redução do Patrimônio Líquido.

O artigo nº 1.059 do NCC limita a entrega de recursos financeiros da sociedade limitada aos sócios, dispondo que estes **'serão obrigados à reposição dos lucros e das quantias retiradas, a qualquer título, ainda que autorizados pelo contrato, quando tais lucros ou quantia se distribuírem com prejuízo do capital'**.

Mais uma vez verifica-se a impossibilidade da transferência patrimonial. Considerando o patrimônio líquido existente (cerca de 45,3 milhões), a distribuição dos recursos necessários à aquisição (cerca de 52 milhões) sem previsão de reposição implicaria reduzir o capital a zero e ainda registrar uma conta que retrataria um patrimônio líquido negativo.

Do mesmo modo que na forma de aquisição anterior, a transação seria ilícita.

3) A empresa emprestar dinheiro aos sócios.

Não haveria transferência patrimonial da empresa para os sócios. Os sócios não incorporariam ao seu patrimônio parte do patrimônio da empresa, pois restaria a obrigação de pagar.

O empréstimo poderia ser pago pelos sócios no futuro, com rendimentos recebidos da empresa na forma de lucros distribuídos.

A desvantagem é que os sócios poderiam não receber os lucros esperados. Os lucros previstos poderiam não ocorrer, e caso a empresa admitisse novos sócios, os lucros seriam distribuídos entre mais pessoas.

Concluimos que, neste caso, a única forma legal dos sócios adquirirem as quotas com recursos da empresa seria através de empréstimo concedido pela empresa, com reposição dos recursos pelos

sócios. Como o resultado dos atos praticados não é esse, conclui-se que essa não era uma opção desejada.

No caso, houve contratação de mútuo, houve fornecimento de recursos, mas não houve reposição dos recursos emprestados.

O negócio foi realizado de forma a tornar definitiva e sem ônus para os sócios uma transferência de recursos que deveria ter sido a título de empréstimo com reposição dos recursos emprestados.

4.1.2. MOTIVOS DE ORDEM TRIBUTARIA:

Um segundo motivo para simulação é a obtenção de economia tributária no valor de cerca de 26 milhões de reais relativos a:

a) Imposto de Renda Pessoa Física incidente sobre rendimentos tributáveis recebidos pelos sócios:

a.1) Caso a Jack Link's entregasse aos sócios os recursos financeiros necessários à aquisição das quotas e quitação dos invoices, o rendimento dos sócios seria tributável. A lei isenta do imposto de renda lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real quando calculados com base nos resultados apurados, conforme artigos 39, inc. XXIX, e 654 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

Uma vez que os rendimentos distribuídos ultrapassariam em muito os lucros apurados pela contabilidade, e não sendo contemplados nas hipóteses de isenção dos artigos 39 a 42 do RIR/99, incidiriam os artigos 37 e 38 do RIR/99. O valor de IRPF estimado seria de cerca de 15,8 milhões, considerando alíquota de 27,5% da tabela progressiva incidindo sobre o valor de aquisição atribuído pelo contribuinte exceto embalagens. (Lei 7713, art 30, § 4º; IN SRF nº 15/2001, art.5º, §§ 7º e 8º).

a.2) Caso a Jack Link's comprasse as quotas sem ter lucros e reservas para tanto e as entregasse aos sócios, o benefício dos sócios seria rendimento tributável, incidindo os artigos 37, 38 e 55 inciso IV do RIR/99 (rendimentos recebidos na forma de bens ou direitos). O benefício dos sócios seria idêntico aos custos de aquisição contabilizados pela empresa. O valor de IRPF estimado seria igualmente de cerca de 15,8 milhões.

Em ambos os casos 'a.1' e 'a.2' a empresa cometeria ilícito societário. Os atos seriam nulos e o benefício dos sócios seria rendimento tributável decorrente de transação ilícita e percebido com infração à lei, incidindo os artigos 37, 38, e 55 inciso X do RIR/99. O benefício dos sócios seria idêntico aos custos de aquisição arcados pela empresa. O valor de IRPF seria igualmente de cerca de 15,8 milhões.

a.3) Se o negócio simulado fosse válido, José e Alessandra, que possuíam quotas da Zest no valor de 8,96 milhões, receberiam quotas da IFC no valor nominal de 24,32 milhões. Seriam beneficiados pelo negócio realizado pelas empresas, uma vez que, na relação de troca estabelecida, as novas participações têm valor maior que o custo da participação societária originária. Esse benefício constitui ganho de capital tributável previsto no artigo 117 do RIR/99 (alienação de ações; ações recebidas em valor superior as entregues; conforme Parecer Normativo CST nº 39 de 1981). Entretanto aqui não haveria um custo de aquisição de quotas registrado pela IFC. O valor do rendimento seria igual ao valor nominal das quotas recebidas (24,32) menos o custo da participação societária originária (8,96), resultando 15,36 milhões. Incidindo alíquota de 15%, o imposto devido seria cerca de 2,3 milhões.

Portanto, se o negócio simulado fosse válido e os sócios recolhessem o

IRPF no valor de 2,3 milhões incidentes sobre o negócio simulado, e uma vez que as alternativas possíveis teriam um custo tributário de 15,8 milhões, haveria uma economia tributária de 13,5 milhões de IRPF.

b) Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido decorrente da dedução de despesas de amortização de ágio na aquisição de investimento:

Essa economia decorre de permissivo legal do artigo 386 do RIR/99, aplicável unicamente nas incorporações de investida por investidora, ou vice-versa, nos casos em que o investimento foi adquirido com ágio cujo fundamento econômico seja o valor de rentabilidade com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.

Essa economia não seria possível caso a aquisição se desse diretamente pelas pessoas físicas ou pela própria pessoa jurídica.

Se o negócio simulado fosse válido, ao final o ágio pago na aquisição das quotas permaneceria na empresa, sob a forma de ativo diferido, tendo como contrapartida a reserva de ágio. Poderia ser amortizado em até cinco anos, e a despesa de amortização seria dedutível na apuração do IRPJ e CSLL, trazendo economia tributária de 34% sobre o ágio pago, igual a cerca de 12,5 milhões de reais.

4.2 RELAÇÃO DE TROCA NA INCORPORAÇÃO

Na incorporação as quotas da empresa incorporada são extintas. Ao entregarem quotas da empresa a ser extinta, seus sócios estão na verdade entregando o acervo (bens, direitos e obrigações) que estas quotas representam. Esse acervo normalmente irá aumentar o acervo da incorporadora, que aumentará seu capital na mesma medida.

O balanço de incorporação da ZEST em 31/05/2005 apresentava os seguintes valores:

Ativo Circulante	1.000,00	Financiamentos CP	13.209.449,60
Participações IFC	34.332.643,00	Outros	725.349,21
Ágio Inv. IFC	33.735.392,81	Financiamentos LP	21.579.525,00
		Créditos P. ligadas	23.593.712,00
		Capital	8.961.000,00
Total	68.069.035,81	Total	68.069.035,81

O Protocolo, no item 'III Do acervo incorporado e sua avaliação', informa que 'está sendo adotado o critério de **avaliação do patrimônio líquido contábil**' da ZEST e que a IFC absorverá a totalidade do Patrimônio Líquido. Já o item VI fala em 'direitos e obrigações relacionados com o patrimônio incorporado' (Fato 21).

O laudo de avaliação conclui que 'o valor contábil correspondente ao acervo da INCORPORADA ... a ser vertido para fins de incorporação ao capital da INCORPORADORA' é de **R\$8.961.000,00**.

Tanto o laudo quanto o protocolo não utilizam o termo '**acervo líquido**', referindo-se apenas a **acervo e patrimônio líquido**.

Apenas na 10ª alteração do contrato social encontramos referência a essa distinção entre patrimônio líquido e acervo líquido, onde a cláusula 5ª informa que 'a Sociedade absorverá a totalidade do patrimônio líquido da ZEST INVESTIMENTOS, no montante de R\$8.961.000,00' e a cláusula 7ª informa que 'a Sociedade absorve a totalidade do acervo líquido incorporado', sem entretanto especificar o valor (Fato 21).

O Patrimônio Líquido corresponde à diferença entre Ativo e Passivo. No caso, o Patrimônio Líquido da ZEST tem o valor do seu

capital. Entretanto, é o acervo líquido transferido que permite visualizar a relação de troca estabelecida entre as partes.

O acervo líquido corresponde ao valor dos bens e direitos, líquidos das obrigações, **efetivamente transferidos** da incorporada à incorporadora. Corresponde à riqueza efetivamente acrescida ao patrimônio da incorporadora. O capital da incorporadora será aumentado na medida dessa riqueza acrescida.

Na operação de incorporação em que não existe participação de uma empresa em outra, o valor do acervo líquido é igual ao valor do patrimônio líquido da incorporada.

Já no caso em que a incorporada detém participação na incorporadora, o acervo líquido corresponde à diferença entre ativo e passivo da incorporada, reduzido ainda do valor dessa participação. A participação não é transferida de uma empresa para outra.

Ocorre que o custo dessa participação societária é registrado em balanço segregado em investimento e ágio. Embora sejam duas contas, ambas representam o mesmo investimento.

Da mesma forma que a participação da incorporada na incorporadora não faz parte do acervo líquido transferido, também o ágio não faz parte do acervo líquido transferido.

O ágio contabilizado na incorporadora como ativo diferido terá como contrapartida uma conta credora de reserva de ágio, distinta e segregada da contrapartida do acervo líquido, e não poderá ser utilizada para aumentar o capital da empresa. (IN SRF 11/99).

Verifica-se então que o acervo líquido recebido pela IFC tem o valor **negativo** de R\$59.107.035,81, que corresponde às dívidas assumidas pela ZEST para aquisição das quotas, menos R\$1.000,00 em caixa. Por outro lado, como não houve redução nem aumento de capital da incorporadora, a IFC nada exigiu para se compensar da recepção desse acervo negativo.

A incorporação realizada pela IFC, que no dizer do Protocolo e Justificação de Incorporação '**atende plenamente aos interesses de ambas as sociedades**' (Fato 21), resultou na assunção das dívidas da investidora ZEST, no valor de R\$59.108.035,81, dos quais R\$23.593.712,00 correspondem as dívidas da ZEST para com a própria IFC que se tornaram irrecuperáveis, e R\$35.514.323,81 correspondem as dívidas da ZEST para com a Japan e fornecedores.

O que a IFC fez foi simplesmente assumir o passivo da ZEST, contraído na única transação da vida dessa empresa. Na relação de troca estabelecida na incorporação, a Zest entregou uma dívida líquida de R\$59.107.035,81, e as 24.320.000 quotas da IFC antes pertencentes à Zest foram transferidas para José e Alessandra, os verdadeiros e únicos beneficiados na transação.

Quem lê apenas os contratos sociais e o laudo de avaliação da Zest, imagina que a IFC incorporou ativos de R\$8.961.000,00. Quem analisa a contabilidade das empresas, constata que a IFC incorporou dívidas de R\$59.107.035,81.

O balanço patrimonial do contribuinte não retrata de forma transparente a operação realizada. Na verdade, esconde a assunção da dívida dos sócios. Suas contas patrimoniais apresentam sob título 'Outras' o valor negativo de R\$25.372.643,00, que resulta da soma do valor de reserva de ágio de R\$33.735.392,81, e do valor negativo de R\$59.107.035,81 relativos ao acervo líquido recebido da ZEST e uma **diferença indevida de R\$1.000,00 relativa à conta caixa da Zest.**

Os valores de reserva de ágio e acervo líquido deveriam aparecer segregados no patrimônio líquido, conforme Instrução Normativa SRF nº 11/1999.

Verifica-se ainda que o Patrimônio Líquido apenas ficou positivo no valor de R\$20.138.866,27 devido à reserva de ágio. Se excluída a reserva, o PL resultaria R\$13.596.526,54 negativos.

Conclui-se que: 1) a IFC assumiu o prejuízo pelo não recebimento do empréstimo concedido e ainda o saldo devedor da dívida assumida pela Zest; 2) não é verdadeira a afirmação de que a incorporação da ZEST atende aos interesses da IFC; 3) um dos objetivos de se concretizar a aquisição de quotas através da Zest era adicionar um valor (Reserva de Ágio) ao Patrimônio Líquido para que este não ficasse negativo.

4.3 ÁGIO

4.3.1 Inexistência dos pressupostos para amortização

O artigo 386 do RIR/99 permite, para investimentos em que o ágio teve como fundamento a rentabilidade de empresa coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, a dedução em cinco anos das contrapartidas das amortizações de ágio nas situações de incorporação em que: a) a incorporadora é a investidora, a incorporada é a investida, e a incorporadora detém participação societária na incorporada adquirida com ágio; ou então b) a incorporadora é a investida, a incorporada é a investidora, e a incorporada detém participação societária na incorporadora adquirida com ágio.

Conforme o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FIEPECAFI, Ed. Atlas, 6ª edição, pág. 186, para a investidora que adquiriu investimento com ágio baseado em resultados futuros, 'as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente'.

Para que a regra de dedução do artigo 386 incida é necessário que o lucro produzido pela investida/incorporadora seja a recuperação de um custo de investimento da investidora/ incorporada. **Para tanto, é necessário que haja investidor e recursos investidos, ambos externos à empresa.** O investidor, além de ser pessoa jurídica, tem que ser externo à empresa, pois assim determina a lei: o artigo 385 trata de investimento em coligada ou controlada. É necessário que o ágio represente a aquisição de direitos de sócios aos lucros futuros produzidos pelas atividades econômicas da empresa investida. **É necessário que o ágio reflita um custo de aquisição de lucros futuros. Se o investidor nada desembolsa, para ele não existe custo.**

Os atos do contribuinte, planejados para atingir o fim previsto pela Lei, criaram artificialmente uma situação de incidência sem que exista um pressuposto fático previsto na Lei, qual seja um custo de investimento arcado por investidor **pessoa jurídica externo à empresa antecipadamente à geração dos lucros pela empresa.**

4.3.2 Cálculo do ágio

O contribuinte apresentou demonstrativo de apuração do ágio, cujos elementos são reproduzidos a seguir:

Valor das quotas em R\$:	R\$ 52.314.000,00
(+) Valor das despesas de aquisição	
Serviços	1.145.003,99
Lançamento estoque	4.690.705,13

<i>Refacordo invoices em aberto</i>	3.192.298, 52
<i>Variação Cambial Ref Pgtos Carta Fiança</i>	(69.675, 35)
<i>Comissão sobre carta de fiança</i>	<u>958.327,09</u>
	9.916.659,38
<i>Total do Custo de Aquisição</i>	R\$ 62.230.659,38
<i>Participação adquirida pelo MEP</i>	<u>R\$ 25.372.643,00</u>
<i>Ágio calculado</i>	R\$ 36.858.015,98

Parte dos valores agregados ao ágio como custo de aquisição são indevidos.

Verifica-se nos Livros Diário das empresas em 31/05/2005 que os estoques de embalagens obsoletas em virtude da cessão de marcas, no valor de R\$ 4.690.705,13, foram transferidos da IFC para a Zest tendo como contrapartida conta de empréstimo e contabilizados pela Zest diretamente como ágio.

As embalagens deveriam ter sido baixadas do ativo da IFC como despesa por obsolescência. O lucro anual seria reduzido em R\$4.690.705,13, e conseqüentemente reduziriam os lucros acumulados e Patrimônio Líquido - PL da IFC. A despesa seria dedutível na IFC, caso a destruição desses itens tivesse sido certificada por Auditor Fiscal da Receita Federal, conforme determina o artigo 291 do RIR/99. Intimada, a empresa informou que não houve acompanhamento da destruição pela fiscalização (respostas ao Termo de Início de Ação Fiscal e ao Termo de Intimação Fiscal nº 0002).

*Os estoques baixados em virtude de obsolescência não podem ser considerados na Zest como custo do investimento porque não se trata de custo incorrido antes da aquisição e para a aquisição do investimento. Sendo uma **despesa incorrida em conseqüência da aquisição**, não pode ser transformada em ativo, devendo a contrapartida ser lançada em conta redutora do PL da Zest. Portanto o valor de R\$ 4.690.705,13 deve ser excluído do ativo diferido e da reserva de ágio da IFC.*

De acordo com o Demonstrativo do Cálculo do Ágio Estimado e lançamentos no Livro Diário da IFC do dia 31/10/2005, houve uma transferência de contas a receber no valor de R\$ 3.192.298,52 e de Variação Cambial Ref Pagtos Carta Fiança no valor de R\$ 69.675,35 diretamente para a conta de ativo ágio da IFC. Essa é a razão da diferença entre o ágio constante do demonstrativo de apuração do contribuinte e dos livros da IFC (R\$36.858.015,98) e o ágio constante dos livros e DIPJ da Zest (R\$33.735.392,81).

*Tratando-se de **lançamento realizado após a incorporação da Zest e sem a contrapartida em Reserva de Reavaliação**, essas contas a receber baixadas não podem ser transformadas em ativo como ágio/ativo diferido. A contrapartida dessa baixa é uma conta redutora do Patrimônio Líquido da IFC.*

Dessa forma, deve ser excluído o valor de R\$7.883.003,65 (resultado de 4.690.705,13 + 3.192.298,52) do ágio calculado pelo contribuinte, resultando um ágio no valor de R\$29.044.687,68 e custo de aquisição de R\$54.417.331,08.

4.3.3 Implicações no Patrimônio Líquido

A apuração incorreta do ágio implicou aumento indevido do Patrimônio Líquido.

A conta Reserva de Ágio deve ser reduzida em R\$ R\$4.690.705,13 devido ao registro incorreto da baixa das embalagens.

A conta Lucros Acumulados deve ser reduzida em R\$3.192.298,52 devido ao registro incorreto da baixa de contas a receber.

Conseqüentemente, o Patrimônio Líquido após a incorporação, contabilizado no valor de R\$20.138.866,27, deveria ter sido contabilizado no valor de R\$12.255.862,62.

O Patrimônio Líquido resultou R\$13.344.137,88 inferior ao Capital de R\$25.600.000,00.

Constata-se ainda que mesmo ao final do pagamento da aquisição, conforme balancetes de agosto e de setembro de 2006, e nos balanços de 2005 e 2006, o Patrimônio Líquido continuou inferior ao Capital, somente superando-o em 2007 com a entrada de novos acionistas.

4.4 CONDIÇÕES DOS CONTRATOS

A substituição dos compradores signatários do contrato de compra e venda de quotas pela Zest foi comunicada aos vendedores em correspondência de 05/04/2005 assinada por José, Alessandra e Eduardo (fato 11).

Verifica-se no item 3 do documento que os compradores estavam em processo de reestruturação corporativa que envolveria a transferência das quotas dos compradores para uma afiliada dos compradores e que essa afiliada se tornaria a única proprietária de todas as quotas representativas da participação dos compradores na Jack Link's. Essa afiliada era a Zest.

Entretanto, a transferência de quotas ocorreu em 12/04/2005 apenas com o aumento de capital da Zest pelos seus antigos sócios, José e Alessandra.

Eduardo não ingressou na sociedade (fato 13), ficando portanto excluído da aquisição. A renúncia de Eduardo à aquisição ocorreu em 18/04/2005 (fato 16).

O contrato de mútuo (Fato 8), onde a Jack Link's é mutuante e a Zest é mutuária, estabelecia que 'os empréstimos feitos pela MUTUANTE deverão ser liquidados em até 180 (cento e oitenta) dias contados a partir da data de cada desembolso, pela MUTUÁRIA sempre que esta liquidação for requerida pelos primeiros, independente de qualquer outra condição'.

Portanto, o contrato estabelece prazo mínimo para pagamento de mútuo, mas não estabelece prazo máximo. A data final do pagamento seria determinada a critério da IFC, controlada por José e Alessandra.

O contrato de compra e venda de quotas (Fato 9) estabelecia o preço a ser pago de vinte milhões de dólares, equivalente a cerca de 52 milhões de reais. A Zest claramente não tinha essa quantia, daí o contrato de mútuo.

A razão do mútuo é exclusivamente o financiamento da aquisição. De fato, a única operação realizada pela Zest foi essa aquisição, e todos os custos incorridos pela empresa foram pagos com recursos do mútuo desde janeiro/2005 e motivados pela aquisição e considerados ágio.

Já o contrato de garantia (Fato 15) dispunha que a IFC 'Não contratará ou concederá mútuos de ou a favor de controladas, coligadas e/ou sócios bem como terceiros, exceto relativamente ao mútuo a ser concedido a favor do AFIANÇADO para efetuar o pagamento do prego de compra estabelecido no Contrato de compra e Venda de Quotas referido no item IV do preâmbulo'.

Constata-se que desde o início estava definido que a compra das quotas seria feita pela Zest e totalmente paga com recursos da IFC e que a reposição do empréstimo ficaria a critério de José e Alessandra.

O contrato de garantia contém o item 16, de obrigações especiais, em que o CLIENTE e os INTERVENIENTES GARANTIDORES SOLIDÁRIOS individualmente obrigam-se relativamente ao CLIENTE... É o banco exigindo garantias para conceder a carta de fiança. Ocorre que cliente é a IFC e intervenientes são as pessoas físicas. A Zest, que é a controladora da IFC, não é chamada pelo banco para garantir os atos da IFC (efetividade das garantias, ausência de ônus, não contratação de dívida, não contratação de mútuo, não pagamento de dividendos). São os garantidores solidários que obrigam-se a cumprir a garantia de penhora de quotas que pertencem a Zest, e não a própria Zest.

Constata-se que o próprio banco desconsiderou a Zest como controladora da IFC e compradora das quotas.

A Zest era uma empresa de participações, cujo único investimento era a participação na IFC. Logo, os lucros distribuídos pela IFC constituiriam sua única receita.

Entretanto, o contrato de garantia estipulava outra restrição à IFG: 'Limitar o pagamento dos dividendos líquidos eventualmente apurados do seu lucro líquido, aplicando-se tal limitação também ao eventual pagamento de juros sobre o capital próprio'.

O texto não especifica a quanto estaria limitado o pagamento de dividendos. O contrato social da Jack Link's estabelecia dividendo mínimo de 25% do lucro (Fato 7). Documentos enviados pelo Banco Real (Fatos 14 e 18) estabelecem as condições para assinatura do contrato de garantia, incluindo 'Proibição de distribuição de dividendos durante todo o período de operação' e melhorando os dividendos atribuíveis as quotas. E de fato não houve distribuição de dividendos no período.

Conclui-se, portanto que limitar o pagamento significa não distribuir dividendos.

Essa cláusula retira da Zest durante a duração do contrato de garantia sua única fonte de receita, que lhe permitiria amortizar a dívida. Entretanto, essa cláusula não é motivo relevante para a incorporação da Zest, uma vez que os sócios poderiam renunciar a seu direito de receber 95% dos lucros passíveis de distribuição em troca da amortização da dívida.

Da mesma forma, a cláusula do contrato de garantia que não permitia a redução do capital também não é motivo relevante para a incorporação. A redução do capital em si não é relevante para o banco, pois receberia todas as quotas da empresa como garantia. Seria indiferente a quantidade ou o valor das quotas. O que interessa é ter garantia de 100% do patrimônio da empresa, que esse patrimônio não se reduziria, que não haveria redução de capital por retirada de sócios após a realização do negócio. O banco aceitou a relação de troca na incorporação.

Entendemos que se as proibições de distribuição de dividendos e de redução de capital fossem motivos relevantes para a incorporação que se seguiu, os sócios teriam obrigação de recusar essas cláusulas. Isso porque a incorporação com recepção das dívidas da Zest, sem compensação pelo ônus, teria o mesmo efeito de distribuição de recursos aos sócios e implicaria fraude à lei.

Sendo o contrato de garantia parte integrante do contrato de compra e venda de quotas, não se trata de fato superveniente. Se essas cláusulas foram aceitas é porque não afetavam os planos das partes.

Uma vez que o mútuo tinha prazo indeterminado, a não amortização da dívida poderia continuar indefinidamente. Se existisse a intenção de quitar o empréstimo com dividendos recebidos da IFC pela Zest, o tempo de duração do contrato de mútuo seria o necessário para a IFC gerar recursos para o pagamento do restante da aquisição (2ª, 3ª e 4ª parcelas) e distribuição de dividendos equivalentes ao custo de aquisição das quotas. Por outro lado, a demora na incorporação da Zest acarretaria a demora no aproveitamento da amortização do ágio.

O contrato de garantia continha restrição de 'Não alterar bem como não permitir alteração do controle acionário do CLIENTE que importe em uma alteração equivalente do controle societário do CLIENTE' (Fato 15). Controle acionário é participação direta (art 116 da Lei das SA); controle societário pode ser participação indireta. A cláusula previa que a Zest deixaria de ser controladora direta, mas a participação de José e Alessandra continuaria sendo de 95% do capital.

Conclui-se que já estava previsto que a incorporação da Zest ocorreria ainda durante a vigência do contrato de garantia, e antes mesmo de obter os recursos necessários para honrar seus compromissos.

Resulta da incorporação em 31/05/2005, anterior ao pagamento das 2ª e 3ª parcelas, que o ágio começou a ser amortizado antes mesmo do pagamento total da aquisição.

4.5 DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS – DDL

O art. 464, inciso 1, do RIR/99, presume distribuição disfarçada de lucro a alienação de bem do ativo a pessoa ligada por valor notoriamente inferior ao de mercado.

Os artigos 465, inc. 1 e 466 definem o que se considera pessoas ligadas e controladores e o artigo 467 dispõe que a diferença entre o valor de mercado e o valor de alienação será adicionado ao lucro líquido do período de apuração.

4.5.1 Acordo Invoice

O contrato de compra e venda (Fato 9) previa como parte do negócio a extinção dos débitos em haver porventura existentes entre as partes (acordo invoice).

No caso, e de acordo com a planilha Demonstrativo do Cálculo do Ágio Estimado e lançamento do dia 31/10/2005 a débito da conta 13040201 - ágio e a crédito da conta 12010102 - Invoices, houve uma transferência de contas a receber no valor de R\$3.192.298,52 diretamente para a conta de ativo Ágio da IFC.

Portanto, embora lançado após a incorporação da Zest e sem a contrapartida em Reserva de Reavaliação, o fato é que os investidores e a empresa reconhecem que a baixa desses ativos representou uma entrega dos mesmos aos compradores das quotas, como parte de negócio realizado por eles. Não havendo contrapartida dos sócios em relação à empresa, a única conclusão possível é que esses bens foram entregues gratuitamente aos sócios.

No caso de recebíveis, fica claro que o valor de mercado é o próprio valor contábil, uma vez que se tratam de títulos executáveis.

4.5.2 Ativos intangíveis

Da mesma forma, a IFC transferiu ativos intangíveis para terceiros, conforme Cláusula 4.8 e Anexo 4.8 do contrato de compra e venda de quotas e protocolo do contribuinte datado de 10/03/2008 em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal, em virtude do contrato entre os sócios. **Caracteriza assim a transferência dos ativos aos sócios compradores sem contrapartida conhecida e destes para terceiros.**

Não sendo possível a avaliação a preço de mercado, o valor contábil é o substituto possível para esse preço.

Em 29/09/2004 a Jack Link's tinha ativos intangíveis avaliados em R\$100.747.000,00 (patente GBP) e R\$25.191.393,10 (marcas Jack Link's e Beef Jerky). **Em 31/12/2004 a empresa procedeu ao estorno de reavaliação de marcas e patentes no valor total de R\$125.983.393,10. As reservas de reavaliação, que em 31/12/2003 somavam R\$138.554.214,32, passaram em 31/12/2004 para R\$13.293.709,84.**

O contribuinte não efetuou a baixa contábil dos intangíveis transferidos, conforme constatação no Termo de Intimação Fiscal nº 0011. A contabilização dos intangíveis não é individualizada por marca ou patente, conforme informação do contribuinte datada de 12/01/2009. Ante a limitação das informações disponíveis, **consideramos que os intangíveis foram transferidos aos sócios em dezembro/2005, pelo valor dos custos registrados nas contas 13020301 e 13020303 incorridos até aquela data, conforme planilha apresentada pelo contribuinte em 12/01/2009, no total de R\$293.072,51.**

4.6 SEPARAÇÃO PATRIMONIAL

Os atos praticados são gravíssimos. É legalmente impossível retirar de uma empresa recursos superiores ao seu patrimônio líquido.

Conceito básico e fundamental da economia moderna é o de separação patrimonial entre pessoa jurídica e seus sócios.

Edmar Oliveira Andrade Filho, em Sociedade de Responsabilidade Limitada, ed. Quartier Latin, 2004, bem coloca a questão:

'A criação de uma personalidade jurídica pressupõe a existência de um patrimônio que será a ela afetado. Esse patrimônio, antes pertencente aos membros da sociedade, é posto a serviço desta, debaixo de um complexo de relações que se formam entre a pessoa jurídica e seus membros, para cumprir uma função específica e determinada. Nas sociedades empresárias, o fim determinado é a exploração de atividade econômica e a apuração de um resultado que será repartido entre os sócios'. (pág. 35)

'Nas sociedades empresárias, a transferência patrimonial é feita, via de regra, a título de contribuição para o capital social da pessoa jurídica'. (pág. 36)

'Feita a separação do patrimônio, os bens e direitos transferidos em pagamento da subscrição do capital passam para a esfera de poder da pessoa jurídica, que sobre eles adquire direitos de proprietário, isto é, adquire poderes de disposição, fruição e gozo e de ação erga omnes, inclusive contra os sócios. Portanto, **os membros da pessoa coletiva que entregam bens em pagamento de capital não o fazem para formar condomínio juntamente com a sociedade já que não têm poderes de disposição sobre aqueles bens ...'**(pág. 36)

'A possibilidade de criação de personalidades jurídicas e de realizar a separação patrimonial tem uma contrapartida: a responsabilidade'. (pág. 36)

'A noção de 'responsabilidade' tem íntima conexão com a idéia de 'separação patrimonial' antes exposta. A separação só tem sentido se o patrimônio a ser separado o for para a realização de alguma finalidade, uma das quais é a criação de um centro de responsabilidade limitada.

A mais importante consequência dessa separação é a possibilidade de criação de sociedades (e empresas) com limitação da responsabilidade dos sócios, nas hipóteses e condições previstas no ordenamento jurídico. **Quando os sócios elegem constituir uma sociedade de responsabilidade limitada, eles criam um patrimônio social que, em princípio, responderá sozinho pelas dívidas da sociedade.**

Pela auto-atribuição de uma responsabilidade limitada, os subscritores de quotas de uma sociedade empresária indicam o montante de bens que pretendem afetar a uma atividade econômica, de modo que preestabelecem o montante do que, em última instância, estão dispostos a perder. O índice desse montante é o valor do capital social, ou seja, o valor do capital social 'manifesta o risco que os sócios assumem', ou - o que é o mesmo -, 'as perdas a que se sujeitam no exercício da atividade empresarial'. **Assim, por intermédio desse mecanismo, os subscritores transferem uma parte dos riscos da atividade empresarial a terceiros que vierem a contratar com a sociedade constituída. Por tais razões, a possibilidade de separação e afetação de uma parcela patrimonial a um negócio, representa, de certa maneira, um privilégio.** (pág. 38, 39).

'Ora, a diminuição do capital real implica retirar garantias de credores que têm no capital um relativo mecanismo de garantia'. (pág. 119)

A equação básica contábil 'ATIVO = PASSIVO + PATRIMÔNIO LIQUIDO' bem expressa a separação patrimonial. A transferência de recursos do ativo para os sócios pode ocorrer em contrapartida a uma redução do passivo (pagamento de exigível), ou pela substituição por outra conta de ativo (por exemplo, empréstimo a receber) ou pela redução do Patrimônio Líquido em conta de Capital ou de Reservas.

A transferência patrimonial realizada é legalmente impossível. O negócio realizado simplesmente criou um 'buraco' no Patrimônio Líquido, uma conta negativa que pelo cálculo do contribuinte deveria ter sido contabilizada no valor de R\$59.107.035,81. Enquanto essa conta existir, haverá prejuízo na garantia de terceiros. Aqueles que contratarem com a sociedade, que assumirem parte dos riscos da atividade empresarial da IFC, estarão menos amparados, em benefício dos sócios que retiraram recursos da empresa.

E como será coberto esse 'buraco'? Eventual compensação com lucros acumulados implicará apropriação de lucros pertencentes potencialmente aos acionistas minoritários, que não receberam os benefícios do negócio.

Constata-se nas demonstrações financeiras da IFC informadas nas DIPJ que, ainda em dezembro de 2007, constava de seu patrimônio líquido a conta negativa decorrente da incorporação da Zest.

Constata-se assim a definitividade da transferência patrimonial para José e Alessandra.

4.7 INTERPOSIÇÃO FICTÍCIA

Entendemos que os quatro contratos realizados (de compra e venda de quotas, de mútuo, de garantia e de incorporação) constituem um negócio cuja causa é a aquisição de quotas por José e Alessandra com recursos retirados gratuitamente da empresa IFC com economia tributária.

A causa pode ser declarada textualmente ou não. O componente de aquisição de quotas está declarado no contrato de compra e venda. O componente de pagamento com recursos da IFC está declarado no contrato de garantia. O componente de transferência de recursos não onerosa aos sócios, não declarada textualmente, está evidenciado pela interligação dos contratos e pela função da incorporação no negócio. A incorporação transfere o ônus do custo da aquisição totalmente para a

IFC e o bônus das quotas adquiridas totalmente para José e Alessandra.

Se houvesse intenção de repor os recursos emprestados, a relação de troca da incorporação seria estabelecida em bases equitativas, com a IFC recebendo dos sócios ativos que a compensassem do ônus assumido, ainda que para recebimento futuro (por exemplo, capital a integralizar no valor da conta negativa de patrimônio líquido recepcionada).

Como não há bem transferido para a incorporadora na incorporação, e o pagamento da aquisição independia da situação financeira da Zest, pois seria financiada pela IFC, a incorporação, nos moldes em que realizada, só se justifica devido à causa que identificamos no negócio: 1) aproveitamento do ágio; 2) transmissão não onerosa das quotas aos sócios com economia tributária.

Entendemos que a causa do negócio é ilícita porque implica retirada de recursos da IFC em benefício dos sócios José e Alessandra em valor superior ao Patrimônio Líquido da IFC.

O objetivo do planejamento, no caso, foi contornar essa ilicitude através de negócio jurídico indireto.

4.7.1 Inexistência de negócio jurídico indireto

Entendemos que o negócio indireto não pode substituir negócio direto proibido por lei (transferência patrimonial maior que o patrimônio líquido).

No caso, constata-se de plano a incompatibilidade do negócio jurídico adotado para transferência de recursos (mútuo) com o objetivo pretendido de transferência gratuita.

No negócio indireto, a causa pretendida é diferente da causa do negócio típico escolhido, mas o negócio substituto é verdadeiramente realizado, cumprindo as características de sua tipicidade. Por exemplo, alguém que não podendo doar, vende por valor simbólico. Através da venda atinge os fins da doação. Mas a venda é efetivamente realizada, há transferência de coisa em troca de recursos.

Aqui, pretende-se transferir recursos graciosamente utilizando contrato de mútuo, cuja definição legal exige a devolução, na mesma qualidade e quantidade, do bem fungível entregue (art. 586 do NCC). A incompatibilidade entre mútuo e transferência gratuita pode ser vencida pela interposição de pessoa, que deve ser real. Se a IFC emprestasse à Zest, a Zest restituísse os recursos à IFC e depois transferisse as quotas a José e Alessandra de forma equitativa, a interposição teria sido real, teria havido negócio indireto: teriam sido utilizados recursos da IFC, o mútuo efetivamente se realizaria com a reposição dos recursos, e a transferência seria não onerosa para José e Alessandra.

A incorporação contratada pela Zest, da forma como foi feita, impediu a realização efetiva do contrato de mútuo, pois a IFC não recebeu de volta os recursos fornecidos. Portanto, a Zest não se submeteu à disciplina jurídica do contrato de mútuo e não existiu negócio indireto.

Entendemos que se a incorporação decorresse de contingências externas à empresa, teria havido simplesmente fraude à lei societária, que não exige intencionalidade. A simples ocorrência por meios indiretos de resultado que a lei proíbe (a retirada de recursos da IFC em benefício dos sócios em valor superior ao Patrimônio Líquido) torna o negócio nulo (art. 166, inc. VI do NCC).

Entretanto, entendemos que a incorporação da Zest faz parte de um conjunto pré-ordenado de atos jurídicos, intencional, e que nunca houve intenção de restituir a IFC o valor emprestado. Se houvesse intenção de restituição, a relação de troca na incorporação teria sido eqüitativa, com a IFC recebendo ativos dos sócios para compensar as dívidas assumidas e impedir a conta negativa do patrimônio líquido.

José e Alessandra obtiveram benefícios de R\$74.646.420,01, conforme demonstrado ao final do item 4. Aumentaram seu patrimônio no valor de R\$53.359.767,59 (custo total de aquisição das quotas) em detrimento dos sócios minoritários e da segurança dos que transacionaram com a empresa. Se os atos praticados fossem válidos teriam obtido economia tributária de R\$21.286.652,82 (amortização do ágio e redução do imposto de renda ao ganho de capital). Não foi a sorte que os premiou. Foi o planejamento que lhes permitiu alcançar tais benefícios.

4.7.2 Pacto Simulatório

É possível identificar no mútuo e nos atos realizados a existência, em tese, de um pacto simulatório entre José e Alessandra (interponentes), a Zest (interposta) e a IFC. O acordo tripartite no mútuo é óbvio, na medida em que as empresas que o contrataram representavam interesses das mesmas pessoas.

Os fatos se sucederam na seguinte ordem: contrato de mútuo (Fato 8), contrato de compra e venda (Fato 9), comunicação que a Zest efetuará a compra (fato 11), reorganização societária com entrada da Japan e Zest na IFC (Fato 13), contrato de garantia (Fato 15), transação das quotas (Fato 17) e incorporação da Zest (fato 21).

A utilização de recursos da IFC é o motivo do mútuo; a participação da Zest na compra foi comunicada aos vendedores pelos sócios; ao contratar a incorporação a Zest não se submeteu à disciplina jurídica do contrato de mútuo e transferiu um ônus à IFC em benefício dos sócios.

Todos os atos estavam previstos ou indicados nos contratos assinados.

Portanto, existe um pré-ordenamento dos atos, consensual entre as partes (José e Alessandra, Zest e IFC) e desde 02/01/2005, indicando que José e Alessandra comprariam as quotas com recursos fornecidos pela IFC, que a compra seria formalizada pela Zest e que as quotas adquiridas seriam transferidas aos sócios pela incorporação da Zest.

4.7.3 Ato simulado

José Beleza dos Santos, em *A Simulação em Direito Civil*, Ed. Lejus, 1999, faz distinção entre interposição fictícia e interposição real. O texto apresenta aspectos relevantes que ajudam a identificar a ocorrência de interposição fictícia:

'O intermediário real procede como verdadeiro outorgante no negócio jurídico, diz Ferrara, a relação em vez de se estabelecer entre as partes estabelece-se entre três pessoas, ocupando o interposto a posição intermédia para receber e tornar a transferir ou para obrigar-se e ser exonerado. O efeito último do negócio realizar-se-6 entre os interessados, mas antes é necessário que passe pela pessoa interposta que, transitória mas necessariamente, deve adquirir para o seu patrimônio a propriedade ou os créditos transmitidos pelo contrato e sujeitar-se à responsabilidade e débitos correlativos.'

'Na interposição fictícia a intervenção do intermediário portanto, meramente aparente; na interposição real é verdadeira e efetiva; na interposição fictícia há necessariamente um conluio entre os diretamente interessados e o intermediário, porque aqueles são os reais

outorgantes e este só com o seu nome colabora nos atos realizados; pelo contrário, a interposição real exclui a existência desse conluio, e exige apenas o acordo quanto à mediação real do intermediário entre uma das partes que é o interponente e a pessoa interposta. Na interposição fictícia, desfeita a simulação, aparecem os reais outorgantes no ato jurídico e é apenas à capacidade destes e à suas vontades que se deve atender; na interposição real, como o intermediário foi parte nos atos em que interveio, há que atender também à sua capacidade e vontade para determinar a eficácia dos negócios jurídicos em que foi outorgante'.

Haveria interposição real, lícita, se a Zest tivesse restituído os recursos a IFC, e se a relação de troca na incorporação tivesse ocorrido em bases equitativas, e não com a assunção de dívidas pela IFC sem nenhuma contrapartida.

Em tese existe interposição fictícia de pessoa no contrato de mútuo entre IFC e Zest porque:

a) a Zest não se sujeitou à responsabilidade e débitos decorrentes do negócio, nem jamais houve pretensão de que o fizesse;

- a Zest contratou a incorporação antes de repor o mútuo e pagar as dívidas assumidas;

- contrato de mútuo foi motivado pela compra contratada por José e Alessandra;

- havia previsão no contrato de garantia de que o valor total das quotas adquiridas seria pago com recursos fornecidos pela IFC e de que o controle acionário da IFC seria substituído sem alteração do controle societário;

- com a incorporação encerrou-se o mútuo e a própria Zest;

b) a intervenção da Zest é aparente na medida em que era controlada pelas pessoas que controlavam também a IFC e que ao final receberam as quotas cuja aquisição motivou os empréstimos;

- o contrato de compra e venda se deu entre José e Alessandra e os vendedores;

- José e Alessandra comunicaram aos vendedores que a compra seria realizada pela Zest;

- A Zest não tinha recursos para a compra;

- contrato de garantia permitia alteração de controle acionário da IFC (participação direta, art. 116 da Lei da SA) se mantido o controle societário (participação indireta), já prevendo que ocorreria a transmissão das quotas para José e Alessandra via incorporação;

- a incorporação fatalmente teria que ocorrer antes da admissão de novos sócios/acionistas, pois se assim não fosse estes poderiam demandar contra a incorporação (artigo 117, §1º, incisos 'b' e 'f' da lei das SA);

- a incorporação da Zest ocorreu durante a vigência do contrato, e, portanto antes do pagamento das 2ª e 3ª parcelas;

- próprio banco nem considerou a Zest como controladora e compradora verdadeira das quotas da IFC;

- não houve efetiva entrega de recursos da Zest na aquisição;

- negócio realizado fraudou lei proibitiva;

c) existe acordo entre as partes, José e Alessandra (interponentes), Zest (interposta) e IFC porque:

- José e Alessandra são compradores no contrato de aquisição de quotas;

- José e Alessandra comunicam aos vendedores que a compra seria realizada pela Zest;

- José e Alessandra são partes ou intervenientes em todos os contratos;

- José e Alessandra são controladores, sócios e administradores das empresas Zest e IFC e, portanto os atos das empresas refletem a vontade das mesmas pessoas;

- O motivo do mútuo é fornecer recursos para a aquisição das quotas;

- Os motivos da aquisição de quotas pela Zest são o aproveitamento do ágio, a transmissão dos custos para a IFC e a transmissão das quotas para os sócios José e Alessandra;

- **não há interesse negocial da Zest nos atos praticados;**

- **Os únicos beneficiários são José e Alessandra;**

d) não existe capacidade e vontade da Zest para determinar a eficácia do negócio jurídico, na medida em que não tem capacidade financeira nem atividade geradora de lucros para honrar os compromissos que assumiu;

e) desfeita a simulação, verifica-se que apenas é atendida a vontade de José e Alessandra, destinatários finais das quotas adquiridas com os recursos do mútuo e únicos beneficiários das transações realizadas em prejuízo da sociedade investida e do sócio minoritário (participação de 5% nas perdas);

- não existe interesse negocial da Zest nos atos praticados, uma vez que ela não tem capacidade financeira, não tem atividade econômica além da aquisição realizada, é encerrada por incorporação ao final do negócio;

- não existe interesse negocial da IFC nos atos praticados, uma vez que ao final apenas assume os custos da transação, não recebendo nenhuma compensação pelos mesmos;

- os sócios promoveram uma transferência patrimonial ilícita da empresa para si no valor de R\$53.359.767,19, superior ao patrimônio líquido;

- os sócios obtiveram benefício tributário de R\$21.286.652,82, dos quais R\$11.411.458,94 referem-se a tributos não recolhidos e R\$9.875.193,88 a obrigações criadas para o Estado (dedutibilidade do ágio);

- os sócios quase triplicaram sua participação na empresa desembolsando apenas R\$1.000,00 na constituição da Zest;

- a recepção pela IFC do acervo líquido negativo e a entrega das quotas a José e Alessandra revela os verdadeiros interessados no negócio.

A prova definitiva da, em tese, interposição fictícia é a falta de capacidade econômica da Zest, aliada ao não pagamento do empréstimo e o fato de o acervo líquido transferido na incorporação ser o valor da dívida de aquisição das quotas. Mostra que a Zest apenas emprestou seu nome para intermediar uma transação em benefício dos sócios administradores.

Também não é verdadeira a afirmação de que a incorporação da ZEST atende aos interesses da IFC.

Os fatos constatados, em tese, permitem enquadrar a aquisição realizada na previsão do artigo 167, §1º, incisos I e II da Lei nº 10.406/2002 (Novo Código Civil), implicando o lançamento previsto no

art. 149, inc. VII da Lei nº 5.172/66 (CTN).

4.7.4 Ato dissimulado

O ato dissimulado é a transferência gratuita a José e Alessandra dos recursos necessários à aquisição das quotas.

O empréstimo não é uma simulação absoluta e contamina os outros atos.

Se fosse simulação absoluta, não teria havido negócio algum e não teria saído dinheiro da IFC. Entretanto saíram recursos da IFC, pessoas foram beneficiadas e, portanto algum negócio houve.

A participação da Zest no conjunto de atos praticados, se válida, permitiria: a) viabilizar o empréstimo simulado; b) viabilizar a aquisição de quotas pela Zest; c) aproveitar o benefício fiscal do ágio; d) tornar o patrimônio líquido positivo; e) obter economia fiscal de IRPF incidente sobre o ganho das pessoas físicas, transformando o ganho da tabela progressiva (27,5%) em ganho de capital (15%), conforme descrito no item 4.1.2. a 3 anterior; e f) legitimar ato nulo praticado.

Afastado o empréstimo, afasta-se também a aquisição de quotas pela Zest. Se ela nada pagou, nem ficou com o produto da compra, então ela não realizou o negócio jurídico de compra e venda contratado por José e Alessandra. Portanto afasta-se também o benefício fiscal do ágio; não existe Reserva de ágio a contabilizar no patrimônio líquido, que no cálculo do contribuinte deve ser reduzido ao valor negativo de cerca de 13,5 milhões; não existe ativo diferido a amortizar; as despesas de amortização do ágio não são dedutíveis.

Cabe perguntar se a participação que a Zest detinha na IFC, decorrente do aumento do capital, permitiria alcançar os resultados e) e f) citados.

Afastar o empréstimo não quer dizer que o negócio dissimulado é a aquisição de quotas pela IFC e sua posterior distribuição aos sócios, via incorporação da Zest ou diretamente.

A aquisição das quotas pela IFC seria ato nulo conforme art. 30 da Lei 6.404/76 c/c art. 166, II do NCC. Entender que seria possível transferir quotas adquiridas ilegalmente aos sócios via incorporação seria legitimar o ato nulo praticado e prestigiar a ilegalidade, principalmente tendo em conta que os objetivos dos atos têm também natureza tributária (mudança da alíquota de 27,5% para 15%).

A transferência das quotas da IFC aos sócios via incorporação da Zest seria também um ato simulado. Uma das funções da Zest no negócio foi tornar positivo o patrimônio líquido via adição da Reserva de Ágio. O único negócio/investimento realizado pela Zest foi a aquisição de quotas da IFC contratada por José e Alessandra, com recursos recebidos em empréstimo que demonstramos ser, em tese, simulado. Excluída a aquisição decorrente do empréstimo simulado, a Zest não cumpriu seu objeto social de aquisição de investimentos. Portanto sua participação como investidora da IFC é totalmente artificial. Sua incorporação nada acrescentaria ao patrimônio da IFC e seria apenas um veículo para fraudar a lei societária e transformar IRPF da tabela progressiva em ganho de capital.

Também a transferência das quotas diretamente da IFC aos sócios seria motivo de desconsideração porque a aquisição seria ato nulo.

*Uma vez que falamos em interposição fictícia de pessoa, deve-se descobrir quem é o interponente, a pessoa a quem a Zest substituiu. Uma vez que a simulação é uma declaração enganosa de vontade, **deve-se descobrir qual é a vontade verdadeira.***

Entendemos que os interponentes são José e Alessandra e que a vontade verdadeira é a transferência gratuita a José e Alessandra dos recursos e conseqüente aquisição das quotas por José e Alessandra porque:

- 1) *o contrato de compra e venda de quotas foi assinado por José e Alessandra. Os atos que se seguiram ao contrato foram pré-ordenados para atingir a finalidade da aquisição. Assim, a entrada da Zest na IFC e o mútuo são elementos da aquisição de quotas. José e Alessandra aparecem como partes ou intervenientes em todos os contratos;*
- 2) *José e Alessandra comunicaram aos vendedores que a compra seria finalizada pela Zest e que suas quotas seriam entregues à Zest. Portanto, a Zest substituiu José e Alessandra na aquisição;*
- 3) *a decisão de investimento é uma decisão do investidor e não da empresa investida. É o dono que manda na propriedade, e não a propriedade que manda no dono. Admitir que o interponente é a IFC seria admitir que a IFC decidiu ser investida da Zest, sendo que a Zest ingressou na sociedade ao recepcionar quotas entregues pelos sócios em aumento de capital;*
- 4) *quando a empresa investida atua, ela realiza a vontade de seu investidor. Os atos praticados pela Zest e IFC visam atender a vontade de seus investidores José e Alessandra;*
- 5) *a causa confere unicidade aos atos praticados. Quando da assinatura do contrato de compra e venda a Zest não era sócia da Jack Link's. A participação da Zest na Jack Link's e sua posterior incorporação fazem parte da simulação para tornar o patrimônio líquido positivo e obter economia tributária, e igualmente devem ser afastadas. Não tem sentido imaginar que os atos praticados têm uma parte dolosa (o mútuo) e uma parte inocente (a transferência das quotas);*
- 6) *Se José e Alessandra tivessem adquirido as quotas diretamente, teriam efetuado os dispêndios que a empresa efetuou, registrando a aquisição em seu patrimônio pelo regime de caixa. Se a aquisição fosse feita pela IFC o regime adotado seria de competência. O regime de caixa traz um custo tributário menor que o regime de competência porque exclui as variações cambiais, que no caso representaram ganho tributável líquido de R\$6.332.443,62;*
- 7) *A única forma lícita de aquisição das quotas com recursos da IFC seria através de empréstimo da IFC aos sócios. A simulação buscou alcançar transferência definitiva de recursos.*

A conclusão lógica é que os recursos para aquisição das quotas foram transferidos da IFC para José e Alessandra e que a aquisição das quotas foi feita por José e Alessandra.

O demonstrativo abaixo apresenta os benefícios dos sócios com a simulação:

Valor Contratado	52.314.000,00
Variação cambial do investimento	(6.245.901,35)
Juros Pagos	1.789.509,10
Pagamento aos vendedores	47.857.607,75
Despesas Incorridas	
Carta Fiança	958.327,09
Variação cambial fiança	(86.542,27)
Serviços	1.145.003,99

Despesas em benefício dos sócios	2.016.788,81
TOTAL DOS PAGAMENTOS	49.874.396,16
Distribuição Disfarçada de Lucros	
Acordo Invoices	3.192.298,52
Valor residual intangíveis	293.072,51
Total DDL	3.485.371,03
Benefícios do custo de aquisição	53.359.767,19
Economia Fiscal de amortização do ágio calculado (34% x 29.044.687,68)	9.875.193,88
IRPF (0,275 x total dos pagam)	13.715.458,94
(-) IRPF s/ ganho de capital (0,15 x 15.360.000,00)	2.304.000,00
Imposto de Renda não recolhido	11.411.458,94
Benefícios Tributários	21.286.652,82
TOTAL DO BENEFÍCIO	74.646.420,01

5. CONCLUSÃO

Na empresa IFC, a readequação do valor do custo de aquisição para R\$54.417.331,08 e do ágio para R\$29.044.687,68, a desconsideração dos atos simulados e a identificação de pagamentos pelo uso de patentes têm as seguintes implicações tributárias:

a) Glosa da despesa mensal de amortização de ágio.

A dedutibilidade da despesa de amortização do ágio ocorre apenas nos casos previstos no artigo 386 do RIR/99. Depende, portanto da existência de atos jurídicos praticados por investidor pessoa jurídica e empresa investida: ato de aquisição e ato de incorporação. Uma vez demonstrado que houve transferência de recursos da IFC para José e Alessandra, pessoas físicas, e sendo eles os verdadeiros compradores, os atos jurídicos necessários não ocorreram. **Houve aquisição de participação societária com pagamento de ágio. Entretanto, a aquisição não foi realizada por investidor pessoa jurídica. Os recursos para aquisição deveriam ter entrado na Zest através de ato jurídico realizado pelos sócios de forma legal. Não existindo esse ato, não cabe ao servidor público criar uma obrigação para o Estado com base em presunção do que poderia ter ocorrido. Justifica-se assim a glosa das despesas de amortização de ágio, que vinha sendo feita à taxa de 1/120 ao mês, nos seguintes valores:**

- agosto e setembro/2005: R\$280.547,65

- outubro/2005: R\$360.355,19

- novembro/2005 a dezembro/2007: R\$307.150,13

Os valores glosados foram adicionados ao lucro líquido mensal e anual, com fundamento no artigo 391 do RIR/99.

b) Glosa das despesas de juros e das variações cambiais ativas e passivas referentes ao investimento.

As planilhas anexas "Investimentos a pagar - Variação Cambial e juros", anos 2005 e 2006, reproduzem os lançamentos às contas 32.01.01.05 - Variação Cambial Ativa, 63.01.01.01 - Juros Passivos e 64.01.01.03 - Variação Cambial Passiva, conforme cópias do Livro Razão juntadas ao processo, entregues pelo contribuinte à fiscalização. As despesas glosadas são indedutíveis conforme artigos 299 e 300 do RIR/99. Foram adicionadas ao lucro apurado pelo contribuinte para determinação do lucro real.

c) DDL - recebíveis e intangíveis

A entrega dos recebíveis (invoices) aos sócios tem como consequência tributária a Distribuição Disfarçada de Lucros - DDL em 31/10/2005 no valor de R\$3.192.298,52 a ser acrescentada ao lucro líquido mensal e anual (art. 467 do RIR/99).

A entrega dos intangíveis aos sócios tem como consequência tributária a Distribuição Disfarçada de Lucros - DDL em 31/12/2005 no valor de R\$293.072,51 a ser acrescentada ao lucro líquido mensal e anual (art. 467 do RIR/99).

Em relação aos itens a), b) e c) anteriores, a planilha anexa "Apuração de Valores a glosar e Lucro" discrimina mensalmente os valores glosados e o ajuste do lucro real.

Quando verificada falta de pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL, foi aplicada a multa isolada de 50%, com fundamento, até maio/2007, conforme disposto no artigo 16 da IN nº 93/97, no art. 44, inc. II, §1º, inc. IV da Lei 9.430/96, com a alíquota mais benéfica do art. 44, inc. II, alínea b) da mesma lei alterada pela Lei nº 11.488/2007, e a partir de junho/2007 com fundamento no art. 44, inc. II, alínea b) da Lei nº 9.430/96 alterada pela Lei nº 11.488/2007.

Quando verificada falta de pagamento de IRPJ e CSLL anuais, efetuou-se o lançamento do tributo com multa de 150% prevista no art. 44, inc. II da Lei nº 9.430/96, em virtude da simulação.

Os Autos de Infração acompanham este Termo de Verificação e de Encerramento do Procedimento Fiscal e dos quais este Termo é parte integrante.

d) Multa isolada e juros por não retenção de IRRF.

José e Alessandra beneficiaram-se dos custos arcados pela IFC, no valor de R\$49.874.396,16, conforme planilha "Pagamentos realizados em benefício dos sócios" anexa, onde os custos estão discriminados conforme registrados em conta Empréstimo de Sócios da empresa Zest e parcelas pagas pela IFC após a incorporação.

Esses pagamentos constituem distribuição de recursos aos sócios em valor superior ao lucro apurado pela contabilidade. Portanto, não se incluem na isenção prevista no artigo 39, inc. XXIX, e 654 do RIR/99.

O aumento da riqueza dos sócios, embora realizado em contrapartida a uma diminuição da riqueza da empresa, constitui rendimento tributável, conforme disposto na Lei 7.713/88, art 30, §40; Decreto 3.000/99 RIR arts. 37 e 38; e IN SRF nº 15/2001, art. 5, §§ 7º e 8º. Tratando-se de fraude a lei societária com utilização, em tese, de simulação, incide o artigo 55, inciso X do RIR/99. Está sujeito à retenção na fonte, conforme arts. 620 e 639 do RIR/99. Não houve retenção na fonte, como se verifica na DIRF emitida pela IFC juntada ao processo.

Em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, o contribuinte apresentou cópia de Contrato de Licença de Uso de Patente celebrado em 31/10/2005 com o sócio José Machado Barbosa Neto.

Verifica-se no livro razão lançamentos a crédito da conta 21020305 - Empréstimo de Sócios, em contrapartida a débitos à conta 11040107 - Royalties a Pagar - Patentes Sócios em 31/10/2005 e 26/12/2005. Posteriormente, os empréstimos foram pagos pela IFC com a transferência de um imóvel (chácara) a José e Alessandra, casados em regime de comunhão parcial de bens, conforme cópias de documentos fornecidos pela IFC e juntados ao processo.

O contribuinte não declarou em DIRF a retenção do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os royalties pagos, conforme arts 620, 631 e 717 do RIR/99. Não encontramos recolhimentos da empresa relativos ao IRRF devido sobre os royalties pagos.

O não recolhimento de IRRF pela fonte pagadora sujeita-a ao lançamento de multa e juros previstos no art. 9º da Lei nº 10.426/2002; no art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96; nos arts. 722 e 957 do RIR/99, conforme Parecer Normativo SRF nº 1 de 24/09/2002, item 16, b) e subitem 16.1.

Na planilha "Pagamentos realizados em benefício dos sócios" as datas de vencimento foram obtidas no sitio da Receita Federal na Internet, opção Agenda Tributária, utilizando os códigos 8045 - Demais Rendimentos, para os pagamentos em benefício dos sócios, e 3208 - Royalties. A planilha anexa "Taxa SELIC acumulada para cálculo de juros" apresenta as taxas utilizadas.

Tendo em vista os valores mensais das retiradas individuais dos sócios (DIRF juntada ao processo) a aplicação da tabela progressiva do imposto dá-se pela alíquota de 27,5%.

Efetuamos o lançamento de multa isolada e juros pelo não recolhimento de IRRF sobre os pagamentos listados. Aplica-se multa isolada no valor de 50% do imposto não retido e juros devidos no período entre a data em que deveria ter sido recolhido o imposto e a data de entrega da declaração de ajuste da pessoa física.

Encerramos nesta data a ação fiscal levada a efeito no sujeito passivo acima identificado tendo sido verificado, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA nos anos-calendário de 2005 a 2007 decorrentes de reorganização societária ocorrida no ano de 2005, onde foram constatadas as irregularidades mencionadas nos Demonstrativos de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos Autos de Infração Lavrados e neste Termo.

Da referida ação fiscal foi apurado o Crédito Tributário abaixo descrito.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO:

Multa e juros isolados pelo não recolhimento de IRRF R\$ 8.440.707,83

Multa isolada de IRPJ R\$ 150.944,18

Multa isolada de CSLL R\$ 492.749,45

Imposto de Renda Pessoa Jurídica R\$ 1.656.447,65

Contribuição Social R\$ 596.321,14

Foram formalizados três processos: de exigência de multa isolada de IRRF; de exigência de IRPJ, CSLL e multas; e representação fiscal para fins penais, devido à existência de simulação.

Em virtude, da redução do IRPJ e CSLL a compensar, fica o contribuinte intimado a retificar o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR para considerar os efeitos desta fiscalização e reduzir na Parte B o Prejuízo Fiscal Operacional do Período Base e a Base de Cálculo negativa de CSLL do Próprio Período, nos anos-calendário de 2006 e 2007, os valores respectivos de R\$1.875.207,60 e R\$3.685.801,56. Esses valores serão reduzidos no sistema de controle de prejuízos fiscais da Receita Federal (sistema SAPLI).

Fica o contribuinte intimado a proceder ao registro oficial dos livros diário do ano 2007 apresentados à fiscalização em folhas avulsas.

Devolvemos nesta data todos os livros e documentos utilizados na presente fiscalização e não juntados aos processos, no estado em que foram recebidos.

Cientificado do lançamento, em 18/05/2009, o contribuinte protocolizou a impugnação de fls. 910/965, em 17/06/2009, alegando em sua defesa as seguintes razões de fato e de direito.

Preliminares

Invoca a necessidade de apensamento aos presentes autos dos processos nº 19311.000202/2009-12 (Matéria: Multa Isolada IRRF; Interessado: IFC), 19311.000201/2009-78 (Matéria: IRPF; Interessado: José Barbosa Machado Neto) e 19311.000200/2009-23 (Matéria: IRPF; Interessado: Alessandra Orlandi Barbosa Machado), tendo em conta a identidade dos fundamentos fáticos e jurídicos das diversas autuações.

Requer a nulidade das autuações, em razão da ausência de previsão legal a amparar o procedimento adotado pela fiscalização de descon sideração do negócio jurídico praticado pela Impugnante. Segundo a defesa, o Parágrafo único do art. 116 do CTN, dispositivo que ampara a descon sideração, pelas autoridades fiscais, dos atos ou negócios jurídicos, seria norma de eficácia limitada, dependente de outro instrumento legal para que pudesse produzir efeitos.

Mérito

No mérito, defende a existência de propósito negocial, afirmando que toda a operação encontrava-se devidamente justificada, sem qualquer desvio ou ocultação do real objetivo. E explica:

*38. Com efeito, no decorrer do ano de 2004, a Impugnante passou a enfrentar uma série de dificuldades nas negociações com seu **único cliente**, envolvendo o preço dos produtos produzidos, aumento de sua área de atuação dentre outros fatores.*

*39. Referidas dificuldades originaram-se em virtude do fato de **seu único cliente ser, também, seu sócio majoritário**, na medida em que os Sr. Jay E. Link e Troy J. Link eram os detentores e distribuidores exclusivos da marca Jack Link's.*

40. A manutenção das condições impostas pelo único cliente da Impugnante passou a impossibilitar o crescimento da empresa, na medida em que esta estaria impossibilitada de expandir seus negócios, ficando atrelada por prazo indeterminado às negociações com um único cliente, que importaria em sensível redução de sua lucratividade em virtude de preços e condições impostas, o que levaria a Impugnante a passar a ser uma mera coadjuvante na cadeia de produção dos produtos Jack Link's.

Assim a retirada dos sócios Jay E. Link e Troy J. Link foi apresentada como a solução para os problemas enfrentados pela empresa, o que garantiria maior liberdade de negociação dos produtos e possibilidade de expansão de seu campo de atuação no mercado.

Nesse sentido, os sócios remanescentes teriam dado início às negociações para a aquisição das quotas representativas de 60% (sessenta por cento) do capital da empresa.

Diz que teria sido efetivada pesquisa para levantamento dos recursos necessários e elaborado laudo de avaliação das quotas, o qual teria concluído pelo valor de mercado de 30 milhões de dólares em 16/03/2005.

Diante das dificuldades enfrentadas para levantamento dos recursos necessários pelas pessoas físicas junto às instituições financeiras, fato que teria levado à desistência do Sr. Eduardo em adquirir as quotas dos sócios retirantes, a única alternativa teria sido a captação de recursos

por meio de investimento decorrente de ingresso de novo sócio na IFC. E explica:

52. Para tanto, admitindo a possibilidade de ingresso de novo sócio, investidor, para viabilizar a aquisição das quotas em questão, por razões de ordem negocial, o Sr. José Barbosa e Sra. Alessandra Orlandi resolveram criar uma estrutura societária que permitisse a entrada de novos sócios, por meio de integralização de capital com recursos financeiros, e que, ao mesmo tempo, viabilizasse a preservação do valor de mercado de suas participações societárias, mesmo com diluição destas últimas, haja vista a diferença entre o valor patrimonial da IFC, com base em registros contábeis, e o seu valor de mercado.

53. Para tanto, o Sr. José Barbosa e Sra. Alessandra Orlandi decidiram utilizar a ZEST Investimentos, Participações e Negócios Ltda., pessoa jurídica constituída em julho de 2004, e que, naquele momento, tinha como sócios SHAMA Investimentos, Participações e Negócios Ltda. e o Sr. José Barbosa Machado Neto. A intenção, portanto, era transferir, a título de integralização de capital da ZEST, a participação societária que detinham na IFC, como de fato foi feito, e posteriormente, por meio de solicitação, que foi tacitamente aceita, na medida em que nunca se opuseram, habilitar a ZEST a exercer o direito de aquisição da participação dos vendedores na IFC, de maneira a viabilizar a entrada dos novos sócios, agora, diretamente na ZEST e, indiretamente, na IFC.

54. Com a estrutura apresentada acima montada, o próximo passo seria transformar a ZEST em Sociedade Anônima e fazer uma chamada de capital com ágio a ser integralizada totalmente pelos novos sócios investidores, que contribuiriam para integralização de capital os recursos necessários para aquisição das quotas da IFC dos Vendedores.

55. Ocorre que, às vésperas da concretização do negócio, o investidor que seria admitido como novo sócio da ZEST, fornecendo os recursos necessários para a aquisição das quotas, impôs uma série de novas condições que inviabilizaria a aquisição como planejada.

56. Em virtude das exigências realizadas pelo provável novo sócio da ZEST, não foi finalizada a operação de aumento de capital da ZEST com subscrição e integralização de capital pelo novo investidor, o que acarretou conseqüências quase que irremediáveis a todo processo de aquisição das quotas dos Srs. Jay E. Link e Troy J. Link.

57. Tendo em vista a proximidade da concretização da venda, com o pagamento da primeira parcela, a já demonstrada impossibilidade, inclusive agravada pela urgência de captação de recursos perante as Instituições Financeiras, o Sr. José Barbosa e a Sra. Alessandra Orlandi foram compelidos a fazer uso da única solução que a atual conjuntura possibilitaria, a saber, captação de recursos, por meio de mútuo, diretamente da empresa Jack Link's.

Explica que a IFC possuía recursos disponíveis e sua transferência a título de empréstimo aos sócios configurava-se plenamente legal.

Da mesma forma, haveria propósito negocial e ausência de desvio ou ocultação de outra operação na incorporação da ZEST (investidora) pela IFC (investida). Em suas palavras:

62. Referida incorporação teve por razão a desnecessidade de manutenção da estrutura societária resultante da operação anterior, na medida em que, conforme demonstrado acima, a aquisição das quotas pela ZEST decorreu do fato de esta estrutura ter sido considerada a que melhor poderia atender à necessidade de captação de recursos com terceiros (novos sócios), bem como à preservação do valor de mercado da participação remanescente do Sr. José Barbosa e da Sra. Alessandra Orlandi, a despeito de sua eventual diluição, sendo

certo que, diante dos novos fatos ocorridos (novas exigências por parte do potencial novo sócio) a não efetivação de admissão de novo sócio tornou desnecessária a manutenção de referida estrutura societária.

Diz que esta justificativa integra o Protocolo e Justificação de Incorporação, parte integrante da 10ª alteração do contrato social.

Contesta a imputação de simulação, na medida em que a intenção da empresa não foi enganar o fisco ou fraudar a Lei, e ocultar o fato jurídico tributário. Também afirma não ter havido transmissão de direitos a pessoas diversas das contratantes, qualquer declaração cláusula ou condição não verdadeira, ou documentos ante-datados ou pós-datados. Em suma, como todas as operações praticadas teriam observado os preceitos constitucionais e legais, não apresentando qualquer conteúdo irreal ou falso, não teriam sido preenchidos os requisitos do art. 167 do Código Civil — Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que suportariam a qualificação da operação como simulada.

Justificadas as operações de constituição e de incorporação da ZEST, defende não ser possível a imputação de simulação. Em suas palavras:

83. Assim sendo, é incontestado que, ao contrário do Sr. Fiscal, nunca houve a simulação de 'empréstimo de recursos da IFC para a ZEST', tampouco a dissimulação de 'transferência não onerosa de recursos da IFC para Jose e Alessandra' e, se não houve tais irregularidades na operação, a desconsideração do negócio praticado é descabida.

Contradita as afirmações da fiscalização de que o mútuo seria uma operação simulada, por ter prazo indeterminado, tendo em conta que à luz do Código Civil, a ausência de prazo expresso não tornaria o contrato irregular, nem permitiria a presunção de ausência de intenção de devolução dos recursos.

Alega ainda que a empresa sempre teria dado publicidade de seus atos, tanto que teria encaminhado correspondência aos vendedores das quotas, informando que a aquisição se daria por intermédio da ZEST. Não aceita a argumentação do Fisco de que "já estava previsto que a incorporação da ZEST ocorreria ainda durante a vigência do contrato de garantia, e antes mesmo de obter os recursos necessários para honrar seus compromissos".

Reitera que a intenção da empresa não teria sido ocultar o fato jurídico tributário, mas criar condições com a retirada dos sócios Jay E. Link e Troy E Link, para exercer suas atividades em condições mais competitivas. Defende-se com base nos preceitos constitucionais, regentes da atividade econômica de valorização do trabalho e da livre iniciativa.

Aduz ainda que se houve propósito negocial/substrato econômico na operação praticada, não pode ser desconsiderado o negócio, e que de acordo com o art. 170 da Constituição Federal — CF, "o contribuinte não é obrigado, de acordo com a legislação pátria, a exercer suas atividades optando pelo modo mais oneroso". Não acata assim a imputação de abuso de direito ou a utilização da teoria do "propósito negocial", "segundo a qual o Fisco não estaria obrigado a aceitar os efeitos fiscais que decorreriam dos atos utilizados sem fins civis ou comerciais, mas exclusivamente com o objetivo de obter vantagem fiscal". E assevera:

98. Isto porque, estão devidamente justificados os seguintes atos: a existência da ZEST e seu propósito negocial; a necessidade da aquisição das quotas da Impugnante por meio dessa pessoa jurídica; a

ausência da razão de existir da ZEST diante do não ingresso de recursos pelos potenciais investidores; a incorporação da ZEST pela IFC.

No caso do abuso de direito, "deveria ser demonstrado que a Impugnante teria se utilizado de formas jurídicas anormais, insólitas ou inadequadas, com o único fim de obter vantagem fiscal".

Conclui daí que os lançamentos estariam amparados em presunções para caracterização dos atos como simulados ou dissimulados, tendo em conta que não preenchidos os requisitos previstos na legislação de regência: (i) o intuito do agente de fraudar a Lei ou enganar o Fisco; (ii) a existência de negócio que aparente conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas realmente intencionadas; (iii) a existência de negócio com dados irreais ou falsos; e (iv) instrumentos particulares ante-datados ou pós-datados.

Refere-se ainda ao Parecer dos Auditores Independentes, relativo ao ano-calendário de 2005, a corroborar que as operações estariam devidamente justificadas, com a aprovação das demonstrações financeiras. Em suas palavras:

108. Verifica-se, assim que, diante da existência de propósito negocial, bem como da legitimidade de todos os atos praticados, fato corroborado pelo Parecer fornecido pelos Auditores Independentes, é evidente a inexistência de qualquer fundamento que possa legitimar a alegação de simulação por parte da D. Fiscalização.

Questiona, nos seguintes termos, a autuação com base em operação presumida pela fiscalização:

(...) poderia o Sr. Fiscal ter considerado que o ato simulado seria 'o empréstimo de recursos da IFC para a ZEST' e o ato dissimulado 'a transferência não onerosa de recursos da IFC para José e Alessandra', recompondo e qualificando a operação, estabelecendo o possível fato gerador ocorrido com base nas próprias presunções?

Como não admite a presunção como meio de prova do fato jurídico tributário, em face do princípio da estrita legalidade que rege o sistema tributário nacional, argumenta:

128. Assim, o lançamento pautado em presunções não pode prosperar, eis que meras presunções, interpretações, conclusões, são elementos insuficientes para caracterizar a ocorrência do fato gerador e, em decorrência, sujeitar a Impugnante ao recolhimento de exação tributária apurada ao arrepio da Lei.

Assevera ainda que "não se pode ter por legítimo o ato do Sr. Fiscal de desconsiderar a operação praticada pela Impugnante com o único intuito de que haja o recolhimento de tributos".

Ainda que houvesse simulação e a fiscalização pudesse desconsiderar o ato praticado, defende que "não se pode ter por legítima sua presunção de que houve, no caso, 'mútuo realizado entre IFC e ZEST que é, em tese, uma simulação relativa com interposição fictícia de pessoa'":

132. Conforme mencionado, não é dado ao D. Fiscal a discricionariedade de, a seu bel prazer, recortar os fatos e adequá-los às hipóteses de incidência previstas, mormente quando o intuito é, única e exclusivamente, aumentar a arrecadação.

Em seu entender o Fisco não poderia desconsiderar uma operação legítima, praticada pelo contribuinte, por entendê-la como a solução mais eficiente, do ponto de vista econômico e empresarial, apenas porque, para o Fisco, seria melhor que o contribuinte tivesse praticado uma outra operação que garantisse maior arrecadação aos cofres públicos.

Admitida a ocorrência de simulação, no caso, no máximo teria havido um mútuo entre a IFC e os Srs. José e Alessandra, uma vez que, conforme reconhecido pela própria fiscalização, seriam ilícitas as outras duas formas de aquisição de quotas pelos sócios com recursos da empresa (alienação de ações em tesouraria e entrega de recursos aos sócios). Tal opção teria sido desconsiderada pela fiscalização, com base na presunção de que esta não seria "uma opção desejada", porque "embora tenha havido a contratação do mútuo, o fornecimento dos recursos, 'não houve reposição dos recursos emprestados'".

Defende a legitimidade da operação praticada, e conclui:

142. (...) Assim sendo, se a operação inicialmente praticada era legítima, por óbvio que não existiria registro de reposição dos recursos emprestados por parte dos sócios.

143. Esta seria (e foi) uma situação criada apenas por decorrência lógica da desconsideração da operação inicialmente praticada.

144. De se apontar, inclusive que o Sr. Fiscal considera dispensável a existência da ZEST na operação de aquisição das quotas da Impugnante por José e Alessandra, entendendo, inclusive, que constitui um ato simulado, **por que considera que o mútuo foi realizado entre IFC e ZEST, e não entre IFC e José e Alessandra se, frise-se, esta é uma operação legal?**

Assevera afronta ao art. 112 do CTN quando o Fisco desconsidera a operação praticada, e presume como verdadeira a conduta mais gravosa, principalmente quando a suposta vontade da Impugnante poderia ter sido enquadrada em outra operação legal, mais benéfica.

Reputa ilegítimas as presunções da fiscalização de interposição fictícia de pessoa, e de que a vontade verdadeira do negócio seria a transferência gratuita dos recursos a José e Alessandra para aquisição das quotas dos sócios retirantes. E pontua:

149. Ao que tudo indica, deixou o D. Fiscal de considerar que a 'verdadeira' operação seria o mútuo entre a Impugnante e seus sócios, em razão dos efeitos tributários que decorrem de tal operação, com o que não podemos concordar, seja em razão do artigo 112 do Código Tributário Nacional, seja em razão do uso indevido da presunção in casu, tendo em vista que, a seu bel prazer, entendeu o Fiscal que o mútuo entre a Impugnante e seus sócios 'lido era uma opção desejada'.

Acrescenta ainda que:

150. (...) o fato de não ter o registro da reposição de valores não é justificativa hábil para consignar que esta não seria a operação praticada, pois este registro somente não existe porque o negócio praticado, no entender da Impugnante, era legítimo, e este não seria um efeito dele decorrente. Enfim, **é no mínimo ilógico justificar a falta de adoção de uma determinada atitude por parte dos sócios da IFC, tendo como base para referida justificação uma situação jurídica decorrente de uma operação tida como simulada e, portanto, desconsiderada.**

No entender da defesa, se considerada simulada a operação, a Impugnante deveria ter sido intimada a retificar seus registros fiscais para retratar essa nova realidade (mútuo realizado entre a Impugnante e seus sócios). Fundamenta-se na intimação fiscal para retificação dos registros do Lalur, em função das autuações, para advogar:

153. Ora, se em razão da nova realidade apresentada pelo Fisco a Impugnante deveria retificar seus livros fiscais, por óbvio que, desconsiderada a operação, pode ser autorizada a retificar seus registros contábeis para adequá-los à nova realidade decorrente do julgamento da presente manifestação — mútuo entre a Impugnante e seus sócios.

Após descrever as operações envolvidas na alienação de 60% (sessenta por cento) das quotas da JACK LINK'S do Brasil Ltda., atual IFC International Food Company Indústria de Alimentos S.A., explica a contabilização no Passivo da ZEST Investimentos Participações e Negócios Ltda., adquirente das quotas da IFC, em contrapartida a conta de Investimento, como custo da participação adquirida, do valor das embalagens (R\$ 4,6 milhões) que deveriam ser inutilizadas pela IFC, de acordo com o contrato de compra e venda das participações societárias.

Invoca a ocorrência de erro na contabilização do valor do Acordo Invoice de R\$ 3,1 milhões, como custo de aquisição da participação societária, apenas no mês de outubro de 2005, ao invés de abril de 2005, quando da concretização do negócio. Da mesma forma, por erro, teria a empresa mantido em seus registros contábeis o valor de R\$ 293 milhões do ativo intangível (marcas e patentes), transferido para os vendedores, de acordo com o contrato. Defende a regularidade da contabilização de tais valores no Ativo da ZEST como custo de aquisição da participação societária, tendo por contrapartida conta de Passivo devido à IFC.

Contesta a afirmação da fiscalização de que o patrimônio líquido da ZEST na data do balanço que teria servido de base à incorporação, em 31/05/2005, era negativo. Segundo a Impugnante o patrimônio da ZEST era de aproximadamente 9 milhões.

Afirma que todas as operações teriam sido escrituradas pelas partes, e que a fiscalização teria tido acesso aos livros comerciais e fiscais da ZEST e da IFC, e a toda documentação de suporte, especialmente àquela vinculada à alienação da participação societária e à incorporação da ZEST pela IFC.

Salienta que em momento algum a fiscalização teria questionado a contribuinte acerca das razões que teriam levado à reorganização societária implementada e que teria culminado nas presentes autuações.

Afirma não ter sido questionada a alienação das quotas e o pagamento do preço, mas apenas a sua *causa presumida* pela fiscalização, quais sejam: (i) o aproveitamento do ágio; e (ii) a transmissão não onerosa das quotas da IFC aos seus atuais sócios com economia tributária.

Requer a improcedência das exigências assim fundamentadas.

A mesma argumentação é efetuada em relação à CSLL.

Aduz ainda que mesmo após a reconstituição de ofício das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2005, não haveria débito exigível. Afirma a ocorrência de erro na planilha elaborada pela fiscalização, de acordo com a qual o ajuste nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL seria de R\$ 4.593.092,97, com um débito de IRPJ de R\$ 1.124.273,24 e de CSLL de R\$ 413.378,37. Todavia, a contribuinte teria recolhido estimativas no ano-calendário de 2005 nos valores de R\$ 2.378.035,89 (IRPJ) e R\$ 859.692,92 (CSLL), tendo por resultado saldos negativos de IRPJ de R\$ 1.253.762,65, e de CSLL de R\$ 446.314,55. Desta forma, não caberia o lançamento de qualquer valor devido de IRPJ e CSLL no período.

163. Verifica-se que, ao preencher a última coluna de sua planilha, a D. Fiscalização presumiu que a diferença entre o IRPJ determinado de acordo com o lucro apurado pela Impugnante (R\$ 552.077,96) e o por ela apurado após a recomposição das bases de cálculo (R\$ 1.124.273,24), a saber, R\$ 572.195,28, seria devido.

164. Como pode a D. Fiscalização reconhecer a existência de um saldo negativo em favor da Impugnante no montante de R\$ 1.253.762,65 e ao mesmo tempo apontar um saldo devedor de R\$ 572.195,28?

A contribuinte argúi a improcedência das exigências, ainda que referidos saldos negativos tivessem sido utilizados em compensações, tendo em conta que a determinação dos saldos negativos teria precedência sobre as suas utilizações. Em suas palavras:

169. Desta forma, caso a D. Fiscalização verificasse a alteração do saldo negativo, deveria esta, se for o caso, exigir da Impugnante o valor do suposto débito que tenha sido indevidamente compensado com o saldo negativo inexistente, mas nunca proceder à exigência de IRPJ e CSLL que são comprovadamente indevidos em virtude do recolhimento a maior no decorrer do ano-calendário.

Sob tal fundamento, requer a nulidade da autuação.

Objeta ainda a ausência de prejuízo ao Erário, na medida em que, no ano-calendário de 2005, o valor do ágio efetivamente aproveitado pela IFC seria inferior à *receita financeira* decorrente da *variação cambial da dívida* (sic) assumida pela IFC em função da incorporação da ZEST e vinculada à aquisição das quotas. Segundo a Impugnante o efeito final seria o aumento da arrecadação e não o benefício da empresa.

DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA PELA FRAUDE

Assevera que dada a inexistência dos débitos de IRPJ e CSLL e a validade formal e material das operações, indevida a aplicação da multa qualificada. Em suas palavras:

190. No presente caso, não foi possível à D. Fiscalização infirmar a validade, regularidade e eficácia dos atos praticados, na medida em que estes se revestiram de todas as exigências legais.

191. Desta forma, ainda que se pudesse afirmar que o real objetivo era a aquisição das quotas pela pessoa física dos sócios Sr. José Barbosa e Sra. Alessandra Orlandi, o ato de compra, na forma em que foi estruturado, é legítimo e atingiu seu objetivo, razão pela qual não se poderia considerá-lo hipótese de simulação absoluta.

192. Apenas a simulação absoluta demonstraria o dolo dos agentes em fraudar a Administração Tributária; a simulação relativa não visaria a fraude, na medida em que não busca o ilícito, sendo eventuais feitos dela decorrentes apenas conseqüências normais previstas e autorizadas pela legislação, não havendo que se falar em intuito de fraude.

193. Neste sentido, ainda que se pudesse admitir que o real objetivo da operação foi diverso do aparente, sendo a simulação relativa, não haveria que se falar em presunção de fraude. Deveria, portanto, a D. Fiscalização ter comprovado de forma cabal que os atos praticados seriam ilícitos, pois é seu o ônus da prova, nos termos do artigo 333 do Código de Processo Civil.

Conclui que a imputação de fraude estaria respaldada também em meras presunções, não havendo prova do dolo da empresa ou de que os atos teriam sido praticados com objetivo de fraudar a Administração Tributária. Ademais, todos os atos teriam sido levados a registro nos órgãos competentes e informados à Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB, com a contabilização das operações.

Novamente faz remissão ao art. 112 do CTN para concluir:

201. Neste sentido, não havendo comprovação do evidente intuito de fraude, os fatos devem ser analisados de maneira mais favorável à Impugnante, aplicando-se dentre as possíveis penalidades, a de menor gradação, restando, portanto, afastada a aplicação qualificada de 150%, devendo incidir apenas a multa de ofício de 75%.

DA EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENS AIS

Contesta a exigência da multa isolada, no ano-calendário de 2007, tendo em conta a apuração, ao final do período, de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL. Diante da inexigibilidade de IRPJ e CSLL, não se sustentaria a exigência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações.

Além de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais — CSRF em favor de tal interpretação, invoca ofensa aos princípios da razoabilidade, moralidade e não-confisco.

DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DAS MULTAS EXIGIDAS

As multas aplicadas afrontariam o princípio do não-confisco. Em suas palavras:

227. A multa tem caráter nitidamente punitivo e não pode ser aplicada arbitrariamente, com evidente descompasso com a infração supostamente cometida. É imprescindível, nesses casos, que haja uma nítida correlação entre a infração cometida e a penalidade imposta, sob pena de anulação da multa lavrada, dada a sua patente abusividade, além da evidente afronta ao princípio da vedação ao confisco, bem como ao direito de propriedade, constitucionalmente previstos (...)

Faz remissão à doutrina e à jurisprudência, para ao final, requerer a redução para 20% (vinte por cento) das multas aplicadas com base nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Contesta a legalidade e a constitucionalidade da cobrança dos juros de mora com base na variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — Selic.

Com fundamento no princípio da verdade material, protesta por todos os meios de prova em direito admitidos.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 05-27.072 (fls. 1.144-1.227) de 07/10/2009, por unanimidade de votos, considerou parcialmente procedente os lançamentos nos termos seguintes: i) julgou improcedentes as exigências de IRPJ e CSLL, formalizadas nos autos de infração de fls. 877/884 e 885/892; ii) julgou procedentes as retificações de prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativa da CSLL dos anos-calendário de 2006 e 2007, formalizadas nos autos de infração de fls. 877/884 e 885/892; e iii) julgou procedentes as exigências de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL formalizadas nos autos de infração de fls. 898/903 e 904/907.

A decisão foi assim ementada.

“*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

Nulidade. Falta de Lei Ordinária. Desconsideração de Negócio Jurídico. Simulação.

De acordo com os preceitos do art. 149, VII, do CTN, o lançamento deve ser efetuado pela autoridade administrativa, quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deve a autoridade fiscal proceder ao competente lançamento dos efeitos

tributários dos atos que o sujeito passivo pretendeu, dolosamente ocultar, por meio da simulação. Comprovada a simulação, prescindível o procedimento de desconsideração de negócio jurídico.

Simulação. Alienação de Quotas Sociais. Interposição de Pessoa. Incorporação.

Caracteriza simulação a interposição de pessoa jurídica fictícia, sem patrimônio e atividade empresarial, em operação de aquisição de quotas sociais, seguida de incorporação da interposta pessoa, com o intuito de ocultar a transferência gratuita de recursos da Sociedade a seus sócios, reais adquirentes das quotas, e para garantir a dedutibilidade do ágio pago pela própria Sociedade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

*Simulação. Ágio Pago pela Incorporada na Aquisição de Quotas da Incorporadora. Dedutibilidade pela Incorporadora. Não-
Caracterização.*

A operação dissimulada de aquisição de quotas pelos sócios, com recursos pagos pela própria Sociedade investida, que também assume o ônus do passivo da aquisição, em função de simulação de incorporação, não caracteriza pagamento de ágio pelo adquirente das quotas e nem incorporação de sociedade investidora, sendo procedente a glosa da amortização do ágio.

Simulação. Investimento. Despesas de Juros. Variações Cambiais Ativas e Passivas.

Em função da simulação das operações de alienação de quotas e de incorporação da interposta pessoa, na determinação do lucro real da incorporadora foram também regularmente desconsideradas as despesas com juros e variações cambiais ativas e passivas contabilizadas.

Baixa de Elementos do Ativo em favor dos Adquirentes das Quotas. Distribuição Disfarçada de Lucros.

Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada ou realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. A baixa de elementos do ativo (direitos a receber e intangíveis), em favor exclusivamente dos sócios, reais adquirentes das quotas sociais, caracteriza alienação/baixa a pessoa ligada ou em favor de pessoa ligada, por valor notoriamente inferior ao de mercado, de bem do seu ativo, fato que se subsume à hipótese normativa de distribuição disfarçada de lucros.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Ano-calendário: 2005, 2006, 2007**Multa Qualificada. Fraude. Simulação.*

Prozada que a simulação na operação de aquisição das quotas sociais, por interposta pessoa, seguida de incorporação desta última, visou impedir ou retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência de diversos fatos geradores, suas naturezas ou circunstâncias materiais, e das condições pessoais dos contribuintes, suscetíveis de afetar as obrigações e os créditos tributários correspondentes, cabível a aplicação da multa qualificada.

Multa Isolada. Estimativas Mensais.

Nos casos de lançamento de ofício, deve ser aplicada a multa de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor da estimativa mensal, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Constitucionalidade de Lei. Competência do Órgão Administrativo de Julgamento.

O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade, não podendo negar os efeitos de lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.

Lançamento de Ofício. IRPJ. CSLL. Antecipações.

Na constituição de ofício do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devem ser considerados, para efeito de dedução do imposto ou da contribuição devida, os valores de IRPJ e de CSLL decorrentes de retenção na fonte ou de antecipação (estimativas) referentes às receitas compreendidas na apuração.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 16/11/2009 (A.R. de fl. 1.236) a interessada interpôs recurso voluntário em 16/12/2009 (fls. 1.241-1.301) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação. Dessa decisão a Delegacia de Julgamento recorreu de ofício por ter o crédito tributário exonerado excedido o limite de alçada previsto na legislação.

É o relatório.

Processo nº 19311.000203/2009-67
Acórdão n.º **1402-001.767**

S1-C4T2
Fl. 1.365

CÓPIA

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Breve resumo da lide

Trata-se de Auto de Infração lavrado por meio do qual se exige débitos de IRPJ, CSLL, e multa pela falta de recolhimento de estimativas mensais. A exigência decorre da desconsideração da operação de aquisição de quotas da ora Recorrente pela empresa Zest Investimentos Participações e Negócios Ltda com a sua posterior incorporação pela IFC.

Centram-se as autuações ora discutidas na caracterização como simuladas das operações de alienação de 60% (sessenta por cento) das quotas da IFC para a Zest, pessoa jurídica considerada fictícia, sem patrimônio e atividade empresarial, com o intuito de ocultar a transferência gratuita de recursos da IFC aos sócios, reais adquirentes das quotas, ou para garantir a fruição de benefícios fiscais (amortização de ágio) pela própria IFC

A Empresa apresentou Impugnação alegando, em síntese:

- a nulidade do auto de infração em razão da ausência de previsão legal que amparasse o procedimento de desconsideração da operação levado a cabo pela Fiscalização;
- a existência de propósito negocial a justificar a realização da operação na formatação adotada;
- a impossibilidade de desconsideração da operação realizada em virtude da inexistência de simulação;
- a ilegitimidade da utilização de presunções pela Fiscalização;
- a inexistência de IRPJ e CSLL a recolher no ano-calendário de 2005 tendo em vista que em referido período a ora Recorrente apurou saldo negativo superior ao montante exigido;
- ilegitimidade da multa qualificada de 150%;
- impossibilidade de aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais quando apurado prejuízo fiscal/base de cálculo negativa no período;
- o caráter confiscatório da multa aplicada e;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2/2004 de 12/4/2004 e Art. 6º, II, do Decreto nº 7.717/2011 e sua alteração. **• a ilegitimidade da aplicação da Taxa SELIC.**

Autenticado digitalmente em 25/09/2014 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 01/10/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 03/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Analisando a Impugnação, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas - SP, proferiu decisão na qual entendeu parcialmente procedente o lançamento efetuado, nos termos a seguir descritos:

- a. Não haveria que se falar em nulidade pela falta de regulamentação do procedimento de desconsideração do ato jurídico por lei ordinária, na medida que o reconhecimento da simulação prescinde o processo de desconsideração;
- b. A operação realizada pela Recorrente foi simulada com o intuito de ocultar o real objetivo que seria a aquisição de quotas da IFC, por seus sócios, com recursos da própria empresa;
- c. Em razão da simulação praticada pela Recorrente não haveria que se falar em ágio, sendo, portanto, indevida a sua dedução;
- d. Também em virtude da simulação, seriam indevidas as deduções das despesas com juros e variação cambial passiva;
- e. A baixa de bens do ativo em favor dos sócios adquirentes seria considerada distribuição disfarçada de lucros e não ágio na aquisição das quotas;
- f. Não haveria que se falar em ilegitimidade da aplicação da multa qualificada em virtude da simulação do ato;
- g. As multas pela falta de recolhimento das estimativas mensais decorreriam de lei, sendo irrelevante a verificação ou não de lucro no período; e
- h. As multas não seriam confiscatórias, bem como seria legítima a aplicação da taxa SELIC.

Inconformada, a autuada apresenta Recurso Voluntário onde repisa os argumentos aportados na Impugnação. A DRJ, por sua vez, recorre de ofício por ter exonerado crédito tributário em montante superior ao limite de alçada.

Esse é o resumo da lide até aqui.

Passo à análise.

De se destacar, inicialmente, a conexão entre os presentes lançamentos e aqueles formalizados no âmbito dos processos administrativos nº 19311.000202/2009-12 (Matéria: Multa Isolada IRRF; Interessado: IFC), 19311.000201/2009-78 (Matéria: IRPF; Interessado: José Barbosa Machado Neto) e 19311.000200/2009-23 (Matéria: IRPF; Interessado: Alessandra Orlandi Barbosa Machado), tendo em conta a identidade dos fundamentos fáticos e jurídicos das diversas autuações, no que tange à caracterização, como simuladas, das operações societárias de aquisição de quotas, por interposta pessoa, e de subsequente incorporação desta última.

Assim, os diversos lançamentos foram efetuados para dar repercussão dos fatos apurados no campo de incidência de cada um tributos (IRPJ, CSLL, IRRF e IRPF), tributando-se os fatos que a empresa e as pessoas físicas teriam pretendido dissimular, mediante a adoção da forma simulada.

Não obstante, tendo em vista ser esse o processo administrativo contendo os lançamentos principais, entendo não haver óbice para o julgamento presente, isoladamente, haja vista não terem os processos decorrentes sido ainda submetidos a julgamento neste Conselho.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Da preliminar de nulidade dos lançamentos suscitada

Não vislumbro as preliminares de nulidade suscitadas.

Inicialmente, cabe esclarecer que, no âmbito do processo administrativo fiscal, as hipóteses de nulidade são taxativamente previstas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (Grifou-se).

Nesses termos, o cerceamento do direito de defesa somente pode ser cogitado em face de despachos e decisões. Sendo o auto de infração um ato administrativo, a declaração de nulidade somente pode ser suscitada em caso de lavratura por pessoa incompetente. Possíveis irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade dos lançamentos, por falta de Lei ordinária a disciplinar a desconsideração do negócio jurídico supostamente praticado pela contribuinte, prevista no Parágrafo único do art. 116 do CTN, porque a fundamentação dos lançamentos é de que os atos teriam sido praticados com *simulação*.

De acordo com os preceitos do art. 149, VII, do CTN, o lançamento deve ser efetuado pela autoridade administrativa, quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com *dolo, fraude ou simulação*. Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deve a autoridade fiscal proceder ao competente lançamento dos efeitos tributários dos atos que o sujeito passivo pretendeu, dolosamente ocultar, por meio da simulação.

Oportuno esclarecer que, após o início do procedimento fiscal, incabível a intimação da empresa para retificação de sua escrituração contábil e fiscal de forma a adequá-la aos fatos efetivamente ocorridos, mas ocultados ou dissimulados pela prática da simulação.

Nos termos do § 10 do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

Do mérito

Quanto ao mérito, adoto os fundamentos da decisão recorrida, na forma a seguir apresentada, por entender que bem enfrentaram a questão.

A despeito do breve relato acima delineado, a operação de alienação de parte das cotas da IFC merece um melhor detalhamento, a fim de que se possa analisar a efetiva configuração da simulação no caso em exame.

Da constituição e da extinção da ZEST.

A constituição da empresa ZEST se deu em 21/07/2004, figurando como sócios a empresa Shama Investimentos, Participações e Negócios Ltda e o autuado, com participação respectiva de 99,9% e de 0,1%. Em 22/03/2005, foi formalizada a transferência das quotas de titularidade da SHAMA para José Barbosa Machado Neto e Alessandra O. Barbosa Machado, ficando a composição societária assim discriminada: José Barbosa Machado Neto, com 95% das quotas; e Alessandra O. Barbosa Machado, com 5% das quotas.

O capital social da empresa era de R\$ 1.000,00 (mil reais) e o objeto social era a participação como acionista ou quotista em outras sociedades de qualquer natureza, no Brasil e/ou no exterior; a exploração de atividades imobiliárias, incluindo corretagem; e a administração de móveis e imóveis próprios.

Em 11/04/2005, dá-se a segunda alteração contratual da empresa ZEST, com aumento de capital de R\$ 1.000,00 para R\$ 8.961.000,00, com a subscrição e integralização de capital através da transferência de quotas que os sócios detinham na JACK LINK'S (atual IFC). Tendo em vista que tais quotas correspondiam à totalidade da participação societária do autuado e da Sr. Alessandra na JACK LINK'S, com a cessão, os mesmos retiraram-se do quadro societário, passando a figurar a ZEST como sócia direta da JACK LINK'S.

No que concerne ao processo de alienação das quotas da JACK LINK'S pertencentes aos sócios Jay E. Link e Troy J. Link, deve-se ressaltar a existência de um contrato celebrado entre estes, figurando como vendedores, e o Sr. José e a Sra. Alessandra, na qualidade de compradores. Entretanto, em pese o rigor formal do referido acordo, em 05/04/2005, mediante "correspondência" assinada por José, Alessandra e Eduardo, e sem a realização de qualquer aditamento ao contrato, os mesmos "comunicam" aos vendedores a substituição dos signatários pela ZEST como compradora das quotas, conforme cópia apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0013.

O contrato de compra e venda de quotas estabelecia o preço a ser pago de vinte milhões de dólares, equivalente a cerca de 52 milhões de reais. A ZEST claramente não possuía recursos para a aquisição das cotas. Tais recursos advieram do contrato de mútuo celebrado entre a JACK LINK'S, mutuante, e ZEST, mutuaria, em 02/01/2005, antes mesmo desta empresa figurar no quadro societário daquela. A razão do mútuo é exclusivamente o financiamento da aquisição. Adiante, serão tecidos maiores comentários acerca do contrato de mútuo.

Em 18/04/2005, foi efetivada a transferência das quotas dos sócios vendedores para a ZEST, passando a participação societária da JACK LINK'S, agora já IFC, a ser de 95% para a ZEST e 5% para Eduardo. Em seguida, cerca de um mês e meio após a transação, a IFC incorporou a ZEST, sucedendo-a em todos os direitos e obrigações relacionados ao patrimônio incorporado, inclusive o passivo referente à aquisição das cotas, sob a justificativa de que seria desnecessária a manutenção de referida estrutura societária.

Consta dos autos que a única operação realizada pela ZEST foi a aquisição, em tese, das quotas participativas da IFC. Tal fato é comprovado através da escrituração do Livro Razão constantes dos autos - resumida a 4 folhas - que contém todas as operações realizadas pela ZEST. Ela não detinha qualquer patrimônio e não desempenhava qualquer atividade operacional. Durante todo o exíguo período de sua existência, ela não desempenhou outra atividade, a exceção da operação ora em análise, até a sua extinção por incorporação pela IFC, em 31/05/2005.

Tal fato somente vem a evidenciar a constituição de pessoa jurídica, sem patrimônio ou qualquer atividade empresarial, com o único e exclusivo intuito de ser utilizada, como empresa interposta na aquisição de quotas sociais, com recursos da própria investida, pelos seus próprios sócios.

Conforme muito bem salientado pela DRJ (fls. 1.040):

"Tenta a contribuinte demonstrar a existência de propósito negocial nas operações societárias implementadas para a aquisição de 60% (sessenta por cento) das quotas da empresa Jack Link's (atual IFC) pelos sócios remanescentes, Sr. José Barbosa e Sra. Alessandra Orlandi. Todavia, o fato de a operação se justificar pelas necessidades de mercado, não tem relevância para a solução do caso, porque o problema não se localiza propriamente na causa da alienação das quotas, mas na forma como esta alienação foi implementada, mediante a constituição e incorporação de uma pessoa jurídica (ZEST), sem qualquer atividade empresarial, para reduzir a carga tributária incidente sobre a operação".

Após a incorporação, a participação societária na IFC passa a ser de 81,434% para José, 13,566% para Alessandra e 5% para Eduardo. Perceba-se que, ao final, as quotas foram realmente adquiridas pelos sócios José e Alessandra, sendo que não se vislumbra qualquer propósito na participação da ZEST na operação, senão como mera intermediária, como um veículo de transferência das quotas, do montante objeto do contrato de mútuo e do ágio a ser futuramente amortizado pela IFC. Tratase de ato claramente simulado, mediante a utilização de empresa interposta, para realizar negócio jurídico com o fito de evitar a incidência tributária.

Como se observa do desenrolar das operações, o fato de a ZEST ter sido constituída e utilizada como sociedade tendente a viabilizar a transferência da participação societária para os reais adquirentes a caracteriza como uma "empresa veículo". Tal

circunstância, aliada ao fato de as operações societárias terem sido realizadas de maneira estruturada e em curto espaço de tempo, dentre outros indícios, demonstram não ter havido qualquer *affectio societatis* nas operações realizadas pela ZEST.

Em outras palavras, não houve qualquer justificativa fático-negocial determinante das operações societárias que culminaram com a incorporação da ZEST pela IFC.

É preciso ressaltar, ainda, que este Conselho vem reiteradamente decidindo por não atribuir higidez a atos societários firmados com o exclusivo propósito de obstaculizar, de forma direta ou indireta, o recolhimento de tributos.

Cite-se como exemplo o seguinte julgado proferido sobre o presente tema:

"INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO". Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio à incorporadora." Data da Sessão: 05/12/2007; Relator: Aloysio José Percínio da Silva; Decisão: Acórdão 103-23290)

Assim, os motivos da aquisição de quotas pela ZEST são o aproveitamento do ágio ("ágio de si mesmo"), a transmissão dos custos para a IFC e a transmissão das quotas para os sócios José e Alessandra. Não há interesse negocial da referida empresa nos atos praticados e os únicos beneficiários da operação incorrida são os sócios José e Alessandra.

Do contrato de mútuo

Conforme salientado em linhas anteriores, foi firmado contrato de mútuo entre a JACK LINK'S (atual IFC), na qualidade de mutuante, e a ZEST, na condição de mutuária, contrato este subscrito pelo próprio Sr. José, ora contribuinte autuado, e pela Sra. Alessandra, em 02/01/2005, com o propósito de transferir para a ZEST os recursos necessários à aquisição das quotas que estavam sendo alienadas. A razão do mútuo é exclusivamente o financiamento da aquisição.

O preço acertado pela compra das referidas cotas equivaleria a 52 milhões de reais e seria pago em quatro parcelas, conforme cláusula 2.3 do contrato.

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, até a data de 18/04/2005, a JACK LINK'S teria "emprestado" R\$ 25.372.643,00 à ZEST, conforme lançamentos contábeis em Livro Diário desta, o que equivaleria ao pagamento da primeira parcela do preço referente à aquisição das cotas. O valor restante sequer foi transferido para ZEST, haja vista que a incorporação desta pela IFC ocorreu logo em seguida.

Interessante notar que o contrato de mútuo foi firmado antes mesmo da ZEST ingressar no quadro societário da empresa, fato este que somente veio a ocorrer em 11/04/2005, quando da cessão das quotas do Sr. José e da Sra. Alessandra, mediante subscrição e integralização das ações da ZEST, sendo que a "transferência" dos valores referentes ao mútuo contratado se deu em momento posterior.

Diz-se "transferência", entre aspas, porque o Aviso de Lançamento de fls. 529 confirma que os recursos utilizados para pagamento da primeira parcela do contrato de aquisição das quotas, sequer passaram pela titularidade da ZEST. A JACK LINK'S efetuou diretamente o pagamento aos sócios retirantes com recursos de sua própria conta corrente.

Acrescente-se a isso o fato de que o próprio contrato de mútuo previa que a mutuante arcaria também com outras despesas, consideradas necessárias à consecução da operação pretendida. Observe-se, neste sentido, trecho do voto da decisão de primeira instância:

"De acordo com o Anexo I ao contrato de mútuo, de fls. 458/462, até mesmo as despesas necessárias para viabilizar a aquisição da participação societária -serviços advocatícios (Emerenciano, Baggio e Associados), de avaliação econômico-financeira com emissão de laudo (Setape) e de traduções (Ana Luiza Barbieri) -, segundo o demonstrativo de fls. 335 e o Livro Razão de fls. 185/188, teriam sido custeadas com recursos advindos da Jack Link's. Tais fatos somente corroboram que a ZEST era apenas uma "casca", sem qualquer conteúdo patrimonial e empresarial, essencial para ser reconhecida como uma pessoa jurídica com vontade e interesse próprios, distintos da vontade e do interesse de seus sócios" (fls. 1.035 verso). (destaques acrescidos)

Fato que também merece destaque é o de que o referido contrato estabelecia um prazo mínimo para pagamento do mútuo, mas não estabelecia um prazo máximo. A data final do pagamento ficaria a critério da IFC, controlada por José e Alessandra. Nos termos da cláusula 21 do referido contrato, "os empréstimos feitos pela MUTUANTE deverão ser liquidados em até 180 (cento e oitenta) dias contados a partir da data de cada desembolso, pela MUTUÁRIA **sempre que esta liquidação for requerida pelos primeiros, independente de qualquer outra condição**" (destaques acrescidos).

Assim, uma vez que o mútuo tinha prazo indeterminado, a não amortização da dívida poderia continuar indefinidamente, o que de fato ocorreu, em razão da posterior incorporação da ZEST. A autoridade autuante destaca que, se existisse realmente a intenção de quitar o empréstimo com dividendos recebidos da IFC pela ZEST, o tempo de duração do contrato de mútuo seria o necessário para a IFC gerar recursos para o pagamento do restante da aquisição (2a, 3a e 4a parcelas), por intermédio da distribuição de dividendos equivalentes ao custo de aquisição das quotas.

Desse modo, a fiscalização concluiu que já estava previsto que a incorporação da ZEST ocorreria ainda durante a vigência do contrato de garantia, e antes mesmo de obter os recursos necessários para honrar seus compromissos.

Ainda relacionado à operação de aquisição das cotas dos sócios retirantes e ao próprio contrato de mútuo, foi firmado, em 14/04/2005, Contrato de Prestação de Garantia Fidejussória G N° 1073/05, entre ABN AMRO (BANCO) e JACK LINK'S (CLIENTE), tendo

José, Alessandra e Eduardo como intervenientes solidários. O beneficiário é a LINKS JAPAN, o afiançado é a ZEST, o objeto da fiança é "garantir o cumprimento das obrigações de pagamento" das parcelas do preço de compra estabelecido no Contrato de Compra e Venda de Quotas.

Conforme se depreende do Contrato de Prestação Fidejussória, a IFC obrigou-se perante o BANCO a reembolsá-lo, mediante solicitação, de quaisquer pagamentos efetuados pelo BANCO ao BENEFICIÁRIO; a efetuar o pagamento de todos e quaisquer valores que sejam devidos pelo CLIENTE ao BANCO de acordo com o referido contrato; e a arcar com custos adicionais (juros, comissões, multa) no caso de mora e/ou inadimplemento, por parte do CLIENTE e/ou dos INTERVENIENTES GARANTIDORES SOLIDÁRIOS, de qualquer obrigação por eles assumida perante o BANCO.

Observe-se que a JACK LINK'S, além de emprestar os recursos destinados à aquisição das suas próprias quotas pela ZEST, também se comprometeu a reembolsar o Banco de quaisquer pagamentos que o Banco efetuasse à Link's Japan, correspondentes às obrigações do contrato de compra e venda de quotas e decorrentes do inadimplemento da ZEST.

Consta do Termo de Verificação Fiscal que:

"O contrato de garantia contém o item 16, de obrigações especiais, em que 'o CLIENTE e os INTERVENIENTES GARANTIDORES SOLIDÁRIOS individualmente obrigam-se relativamente ao CLIENTE...' É o banco exigindo garantias para conceder a carta de fiança. Ocorre que cliente é a IFC e intervenientes são as pessoas físicas. A Zest, que é a controladora da IFC, não é chamada pelo banco para garantir os atos da IFC (efetividade das garantias, ausência de ônus, não contratação de dívida, não contratação de mútuo, não pagamento de dividendos). São os garantidores solidários que obrigam-se a cumprir a garantia de penhora de quotas que pertencem a Zest, e não a própria Zest.

Constata-se que o próprio banco desconsiderou a Zest como controladora da IFC e compradora das quotas".

Diante dessas circunstâncias, constata-se que a IFC arcou totalmente com o ônus da operação, inclusive no que tange à prestação da garantia. A ZEST, por seu turno, empresa que, em tese, contraiu o mútuo, que se obrigou à restituição do referido montante, que adquiriu as quotas e que se obrigou ao pagamento do preço referente à participação societária adquirida aos alienantes, saiu "ilesa" de toda a sucessão de atos.

Daí porque correta a conclusão da fiscalização no sentido de considerar que o contrato de mútuo firmado seria fruto de uma simulação. A decisão de primeira instância, com muita propriedade, assevera que o contrato de mútuo "aparentou conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferiram, ou transmitiram. No caso, se o contrato fosse válido, a ZEST, na qualidade de mutuária, teria o direito a receber os recursos disponibilizados, e a IFC, na qualidade de mutuante, teria o direito a ver restituído o valor mutuado" (fls. 1.036), fatos que não se verificaram na prática.

Dos efeitos da incorporação da ZEST.

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

Autenticado digitalmente em 25/09/2014 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 01/10/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 03/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A extinção da ZEST, conforme já salientado alhures, se deu mediante a sua incorporação pela IFC, sob a justificativa de que não haveria mais interesse na manutenção da estrutura empresarial até então existente.

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal:

"FATO 21

Em 29/06/2005 dá-se a décima alteração contratual na IFC. A Sociedade e a ZEST decidiram em 26/06/2005 pela junção das duas empresas, com a incorporação da ZEST pela Sociedade.

O Protocolo e Justificação de Incorporação ('Protocolo'), parte integrante da 10ª alteração do contrato social, estipula os termos e as condições da operação de incorporação.

O 'Protocolo' foi elaborado com base em 'Laudo de Avaliação Contábil do Patrimônio Líquido' da ZEST.

Lê-se no Protocolo, no item I. JUSTIFICATIVA:

'os sócios da ZEST INVESTIMENTOS e IFC concluíram que não se justifica mais a manutenção da ZEST INVESTIMENTOS como sociedade independente, tendo decidido promover a reunião dos patrimônios por meio da incorporação da ZEST INVESTIMENTOS pela IFC;'

'as administrações da ZEST INVESTIMENTOS e da IFC entendem que esta proposta atende plenamente aos interesses de ambas as sociedades'. Já no item III. DO ACERVO INCORPORADO E SUA AVALIAÇÃO, lemos: 'Para a realização da presente operação, está sendo adotado o critério de avaliação do patrimônio líquido contábil da ZEST INVESTIMENTOS, conforme faculta o artigo 8º da Lei 6.404/76, com base no balanço patrimonial levantado em 31 de maio de 2005, que é considerada a data-base da operação. As variações patrimoniais posteriores à data-base acima estipulada constituirão resultados da IFC e serão por esta escrituradas, efetuando-se os competentes lançamentos contábeis nos seus livros.'

'Assim, por meio da operação de incorporação, a IFC absorverá a totalidade do patrimônio líquido da ZEST INVESTIMENTOS, no valor de R\$8.961.000,00....'

No item VI. OUTRAS CONDIÇÕES, lemos:

'A IFC sucederá a ZEST INVESTIMENTOS em todos os direitos e obrigações relacionados ao patrimônio incorporado, nos termos do artigo 227 da Lei 6.404/76'.

Já no 'LAUDO DE AVALIAÇÃO CONTÁBIL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO' da Zest Investimentos, lemos no item 7. CONCLUSÃO: 'Em decorrência do trabalho realizado concluímos que o valor contábil correspondente ao acervo da INCORPORADA, avaliado na data-base de 31 de maio de 2005, de acordo com as práticas de contabilidade emanadas da legislação societária brasileira, valor contábil este a ser vertido para fins de incorporação ao capital da INCORPORADORA, nos termos do 'Protocolo e Justificação de Incorporação da Zest Investimentos, Participações e Negócios Ltda pela IFC -International Food Company Indústria de Alimentos Ltda', datado de junho de 2005, monta em R\$8.961.000,00...'. (...)

A cláusula 8ª dispõe que 'Fica estabelecido, ainda, que a operação de incorporação da ZEST INVESTIMENTOS acarretará a manutenção do capital social atual da IFC, nos

termos previstos no item V do Protocolo, no valor de R\$25.600.000,00

Após a incorporação o Patrimônio Líquido da IFC declarado em DIPJ passa a ser de R\$20.138.866,27, e portanto inferior ao Capital.

(...)

O Laudo de Avaliação Contábil do Patrimônio Líquido concluiu que o valor contábil do acervo da incorporada era de R\$8.961.000,00.

Após a incorporação da Zest, a IFC apresenta Capital de R\$25.600.000,00 e Patrimônio Líquido de R\$20.138.866,27, conforme Balancete Consolidado Parcial do período 01/05/2005 a 31/05/2005." (destaques acrescidos)

Em que pese os fatos formalmente consolidados no Protocolo e Justificação de Incorporação e no Laudo de Avaliação Contábil do Patrimônio Líquido da ZEST acima transcritos, a partir dos quais se poderia deduzir que a IFC teria incorporado ativos de R\$ 8.961.000,00, o que se constatou, na prática, foi que o balanço patrimonial do contribuinte não retratou de forma transparente a operação realizada e omitiu a assunção pela empresa das dívidas dos sócios. É dizer que, analisando-se a contabilidade das empresas envolvidas na transação, constata-se que a IFC incorporou, em verdade, dívidas no montante de R\$ 59.107.035,81, ou seja, a IFC simplesmente assumiu o passivo da ZEST, contraído na única transação da vida dessa empresa, qual seja, a aquisição das quotas da própria IFC junto à JANPAN LINK'S, quotas estas que foram, ao final, transferidas para os sócios autuados.

Em resumo, a IFC assumiu o prejuízo pelo não recebimento do empréstimo concedido e ainda o saldo devedor da dívida assumida pela ZEST.

Ressalte-se que a incorporação foi efetivada em 31/05/2005, ou seja, em data anterior ao pagamento das 2a, 3a e 4a parcelas do mútuo contraído, sendo que não houve restituição do valor equivalente à primeira parcela, cujo valor já teria sido utilizado. No caso, houve contratação de mútuo, houve fornecimento de recursos, mas não houve reposição dos recursos emprestados.

O negócio foi realizado de forma a tornar definitiva e sem ônus para os sócios uma transferência de recursos que deveria ter sido a título de empréstimo com reposição dos recursos emprestados.

Acrescente-se, ainda, que o ágio começou a ser amortizado antes mesmo do pagamento total da aquisição, o que demonstra que um dos objetivos de se concretizar a aquisição de quotas através da ZEST era adicionar um valor (Reserva de Ágio) ao Patrimônio Líquido para que este não ficasse negativo.

No que tange aos registros contábeis da operação a corroborar tal assertiva, a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância muito bem analisa a questão, pelo que pedimos vênias para transcrever parte do referido voto:

"DA ESCRITURAÇÃO DA ZEST

Às fls. 185/188 foram juntadas cópias da escrituração do Razão da ZEST desde a integralização do capital no valor de R\$ 1.000,00, em 01/01/2005, até o encerramento das contas por incorporação à IFC, em 31/05/2005, **a denotar a fugacidade e a falta de propósito negocial do suposto empreendimento.**

No Ativo, na conta Caixa 11010103, a entrada de recursos, afora a integralização do capital de R\$ 1.000,00, teve por origem escritural empréstimos de sócios, para pagamento de notas fiscais designadas por nomes de pessoas físicas ("Ana Luiza Barbieri, Emerenciano) ou jurídicas (Setape Assessoria Econômica, Transarc Translation). Segundo o demonstrativo de fls. 335 e o Anexo I ao contrato de mútuo, de fls. 458/462, tais despesas referir-se-iam a serviços advocatícios (Emerenciano, Baggio e Associados), de avaliação econômico-financeira com emissão de laudo (Setape) e de traduções (Ana Luiza Barbieri), contratados para viabilizar a aquisição da participação societária, e custeados com recursos da Jack Link's (IFC).

Relevante destacar que na conta Caixa, afora as despesas acima, não consta da escrituração qualquer outra operação distinta do empréstimo recebido da Jack Link's (IFC), no valor de R\$ 17.525.025,00, totalmente utilizado no pagamento da 1- parcela de compra das quotas da mutuante (Jack Link's).

Ainda no Ativo, a conta Participação Societária 13010203 registra a aquisição das quotas da Jack Link's, por integralização de aumento de capital, no valor de R\$ 8.960.000,00, e por aquisição das quotas dos sócios estrangeiros, no valor de R\$ 25.372.643,00, totalizando R\$ 34.332.643,00. De acordo com os demonstrativos elaborados pela empresa, e juntados às fls. 184, R\$ 25.372.643,00 refere-se ao valor da participação adquirida (60%) avaliada pelo método da equivalência patrimonial. Na seqüência, na conta Ágio 13010204, constam lançamentos de notas fiscais em favor das mesmas pessoas físicas e empresas referidas na conta Caixa, aquisição de seguro, carta fiança, empréstimo de sócio ref. perda de estoque e o ágio propriamente dito na aquisição do investimento no valor de R\$ 26.941.356,60, que representa justamente a diferença entre o valor de aquisição e o valor das quotas pelo método da equivalência patrimonial (R\$ 52.314.000,00 - R\$ 25.372.643,00), sem a consideração das demais despesas, cf. demonstrado às fls. 184. Por outro lado, no Passivo, tem-se a conta Fornecedor 21010102 registra apenas a carta fiança e seus pagamentos. A seguir vem a conta Empréstimo de Sócios 21020301, na qual constam: (i) todos os suprimentos de numerários debitados em Caixa para fazer face ao pagamento das notas fiscais em favor das pessoas físicas e empresas já acima referidas; (ii) o empréstimo da Jack Link's no valor de R\$ 17.525.025,00, para pagamento da 1- parcela relativa à aquisição das quotas dos sócios retirantes; e (iii) as contrapartidas das aquisições de seguro e de empréstimo de sócio ref. perda de estoque.

Em seguida, ainda no Passivo, estranhamente, consta uma conta denominada Investimentos 21030101, na qual foram registrados: a débito, o valor da 1- parcela paga, relativo à aquisição das quotas de R\$ 17.525.025,00; e a crédito, o preço das quotas adquiridas de R\$

52.313.999,60: parte como empréstimo de R\$ 25.372.643,00 (valor das quotas pelo método da equivalência patrimonial), e parte a título de ágio na aquisição de investimento de R\$ 26.941.356,60, já acima explicado. **O valor não pago relativo à aquisição das quotas de R\$ 34.788.974,60, foi transferido por incorporação para o Passivo da IFC.**

Finalmente, no Patrimônio Líquido, conta Capital Social 24010103, não se encontra regularmente registrada a operação de integralização do aumento de capital no valor de R\$ 8.960.000,00, registrada em 14/04/2005, tendo por contrapartida débito na conta Participação Societária 13010203. De acordo com os contratos sociais da ZEST, tal aumento de capital deu-se justamente com as quotas detidas pelos sócios José Barbosa Machado Neto e Alessandra O. Barbosa Machado (35%) na Jack Link's.

Da escrituração apresentada, consta ainda a conta 29010101 Incorporação ZEST/IFC, na qual se verifica que o único Ativo, de fato, transferido para a IFC foi o valor de R\$ 1.000,00 constante do Caixa da empresa.

Por sua vez, o valor de R\$ 34.332.643,00 representa a soma dos valores patrimoniais das quotas da IFC detidas pela ZEST de R\$ 8.960.000,00 (35% das quotas) e R\$ 25.332.643,00 (60% das quotas), e o valor de R\$ 33.735.392,81, corresponde ao escriturado na ZEST como ágio calculado na aquisição das quotas dos sócios estrangeiros".

Verifica-se, então, que o acervo líquido recebido pela IFC tem o valor negativo de R\$ 59.107.035,81, que corresponde às dívidas assumidas pela ZEST para aquisição das quotas, menos R\$ 1.000,00 em caixa. Por outro lado, como não houve redução nem aumento de capital da incorporadora, a IFC nada exigiu para se compensar da recepção desse acervo negativo.

A incorporação realizada pela IFC, que no dizer do Protocolo e Justificação de Incorporação 'atende plenamente aos interesses de ambas as sociedades' (Fato 21), resultou na assunção das dívidas da investidora ZEST, no valor de R\$ 59.108.035,81, dos quais R\$ 23.593.712,00 correspondem às dívidas da ZEST para com a própria IFC que se tornaram irreperáveis, e R\$ 35.514.323,81 correspondem às dívidas da ZEST para com a Japan e fornecedores. Neste sentido, continua a autoridade julgadora:

"Por sua vez, no que tange ao Passivo da ZEST vertido à IFC por incorporação, teriam sido efetivamente transferidos os seguintes valores: R\$ 725.349,21 decorrente da carta fiança; e R\$ 34.788.974,60 que representam as obrigações relativas às demais parcelas devidas pela aquisição das quotas da IFC dos sócios estrangeiros.

No que tange ao Passivo correspondente ao empréstimo efetuado pela IFC, para que a ZEST pudesse proceder à aquisição das quotas detidas pelos sócios estrangeiros, no valor total de R\$ 17.525.025,00, e ao valor de R\$ 4.690.705,13,

registrado como empréstimo de sócio ref. a perda de estoque, valores consignados como emprestados pela própria IFC, também não poderiam ser transferidos, por incorporação, tendo em conta a extinção das obrigações, dada a confusão entre devedor e credor da obrigação. Conseqüentemente, não deveriam também integrar o acervo vertido.

Conforme visto acima, tendo em conta que o único Ativo passível de transferência para a IFC seria o saldo da conta Caixa, no valor de R\$ 1.000,00, e as obrigações do Passivo relativas às aquisições das quotas

20

da IFC, no valor total de R\$ 35.514.323,81 (R\$725.349,21 + R\$34.788.974,60), cumpre ratificar a conclusão da fiscalização de que o Laudo de Avaliação Contábil do Patrimônio Líquido da ZEST, em 31/05/2005, datado de 29/06/2005, para fins de incorporação à empresa IFC, encontra-se completamente destituído de fundamentos contábeis, ao atribuir ao acervo da ZEST (incorporada) o valor de R\$ 8.961.000,00, conforme se verifica às fls. 187/188 nas cópias do Livro Razão apresentado". (destaques acrescidos)

Assim, na relação de troca estabelecida na incorporação, a ZEST entregou uma dívida líquida de R\$ 59.107.035,81, e as quotas da IFC antes pertencentes à ZEST foram transferidas para José e Alessandra, os verdadeiros e únicos beneficiados na transação.

A transferência patrimonial realizada não nos parece ser dotada de propósito negocial, conforme pretensões do contribuinte. O negócio realizado simplesmente criou, no dizer da fiscalização, um 'buraco' no Patrimônio Líquido, uma conta negativa que pelo cálculo do contribuinte deveria ter sido contabilizada no valor de R\$59.107.035,81. Enquanto essa conta existir, haverá prejuízo na garantia de terceiros.

Constata-se, assim, que a incorporação foi efetivada no interesse dos sócios José e Alessandra, em detrimento da própria incorporadora, e com a finalidade exclusiva de economia fiscal.

Da simulação.

Na hipótese presente, é possível constatar que existe um pré-ordenamento de atos, pactuados consensualmente entre as partes (José e Alessandra, ZEST e IFC), que não deixam dúvidas de que a causa do negócio foi, de fato, a aquisição de quotas por José e Alessandra com recursos retirados gratuitamente da empresa IFC e com economia tributária.

Desde 02/01/2005, quando da contratação do mútuo, já se podia constatar indícios de que José e Alessandra comprariam as quotas com recursos fornecidos pela IFC, que a compra seria formalizada pela ZEST e que as quotas adquiridas seriam transferidas aos sócios pela incorporação da ZEST. Essa circunstância acabou por se confirmar na medida em que a incorporação, nos moldes em que foi realizada, somente poderia se justificar por dois motivos: o aproveitamento do ágio e a transmissão não onerosa das quotas aos sócios. Nenhum outro propósito negocial foi verificado na presente hipótese.

- A única forma lícita de aquisição das quotas com recursos da IFC seria através de empréstimo da IFC aos sócios. A simulação buscou alcançar transferência definitiva de recursos.

A conclusão lógica é que os recursos para aquisição das quotas foram transferidos da IFC para José e Alessandra e que a aquisição das quotas foi feita, em verdade, por José e Alessandra.

Este Conselho já proferiu decisão em caso semelhante, concluindo pela manutenção da tributação, amparada no ato que foi dissimulado e afastando os efeitos das declarações de vontade formalmente documentadas, mas que não condiziam com a realidade dos fatos. Observe-se:

Acórdão 104-21.610

"NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto n.º. 70.235, de 1972 e não se verificando outro vício insanável no lançamento, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem, quer do documento que formalizou a exigência fiscal. NULIDADE DO LANÇAMENTO - VÍCIOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - INOCORRÊNCIA - O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento interno de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Eventuais falhas nesses procedimentos, por si só, não contaminam o lançamento decorrente da ação fiscal. IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - SIMULAÇÃO - Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. A transferência de participação societária por intermédio de uma seqüência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência. Em tal hipótese, é devido o imposto sobre ganho de capital obtido com a alienação das ações. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - SIMULAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996. JUROS MORATÓRIOS - SELIC - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. O percentual de juros a ser aplicado no cálculo do montante devido é o fixado no diploma legal vigente à época do pagamento. Preliminares rejeitadas. Recurso negado". (destaques acrescidos)

Há que se destacar que o fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar aparente legalidade, não garante legitimidade ao conjunto de

operações, quando fica constatado que os atos praticados tinham objetivos diversos daqueles que lhes são próprios.

Quanto ao argumento suscitado pelo contribuinte de inaplicabilidade do art 116, parágrafo único, do CTN ao caso concreto, por se tratar de norma antielisiva de eficácia limitada, ainda pendente de regulamentação e que, enquanto não for editada esta lei regulamentadora as autoridades administrativas não poderiam desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, tal argumento não merece qualquer respaldo.

Primeiro, porque tal dispositivo legal sequer foi utilizado pela fiscalização para desconsiderar os atos praticados pelo recorrente e pelas pessoas a ele interligadas. Em momento algum a Fiscalização fundamentou a presente exigência no art. 116 do CTN. O fato de se mencionar nos autos a palavra dissimulação, de modo algum implica que a autuação tenha por base o dispositivo legal em comento, como sugere o Recorrente.

Ademais, os atos ou negócios jurídicos aqui praticados estão contaminados pela ilicitude, na presença de práticas caracterizadas como dolo, fraude, ou simulação, estamos diante de infração à legislação tributária, sujeita ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149, VII do CTN. Aqui não se trata de requalificar os fatos, mas de proceder ao lançamento com base nos fatos efetivamente ocorridos, cuja natureza, porém, foi artificialmente modificada ou cujo conhecimento por parte da Autoridade Administrativa foi escondido pela ação ou omissão do sujeito passivo, mas veio à tona pela ação do Fisco.

Ora, a utilização de interposta pessoa é uma das formas típicas de simulação relativa, conforme definido no Código Civil de 2002, no seu artigo 167, § 2º. Há simulação quando há desconformidade entre a realidade fática e a aparência do negócio jurídico, quanto à pessoa a quem se confere ou transmite direitos, quanto ao momento em que se realiza o negócio jurídico, e quanto à própria substância deste.

No caso, o descompasso entre a vontade interna e a vontade manifestada pelo sujeito passivo torna evidente o pacto simulatório, não havendo se falar em aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN ao caso.

Da multa qualificada

No que tange a aplicação da multa de ofício qualificada, entendo que a fiscalização procedeu corretamente.

Conforme comprovado nos autos, a sucessão de atos com nítidos propósitos simulatórios por parte da contribuinte, mediante a interposição da ZEST na aquisição das quotas sociais da IFC e de sua subsequente incorporação pela própria IFC, para favorecer os sócios e garantir a dedutibilidade do ágio na incorporadora, constitui um conjunto robusto que comprova a intenção dolosa da autuada de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

A qualificação da multa de ofício, no caso em exame, encontra perfeito amparo no então vigente artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007), cujo teor é o seguinte:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também a multa de que trata o inciso I do caput sobre

*I - a parcela do imposto a restituir informado pelo **contribuinte, pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que***

deixar de ser restituído em razão da constatação de infração à legislação tributária; e

II - o valor das deduções e compensações indevidas informadas na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física".

Faz-se necessário integrar com as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/66. Dispõem tais artigos:

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72."

Verifica-se que a **sonegação**, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para **impedir** ou retardar **o conhecimento da ocorrência do fato gerador** ou das condições pessoais da contribuinte. Fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.

Este é o posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se depreende do recente julgamento proferido no Acórdão CSRF/01-05.643:

"MULTA QUALIFICADA - Restando configurada a utilização de interpostas pessoas por parte de pessoas físicas e jurídicas interligadas e a manutenção de contas bancárias à margem da escrituração, vislumbra-se a ocorrência das hipóteses previstas nos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/66."

Assim, também não merece reparos o lançamento no que tange à qualificação da multa de ofício.

Da aplicação dos juros calculados à taxa Selic

No que tange aos argumentos da Recorrente de que a taxa SELIC seria inaplicável no presente lançamento, cabe observar que a sua utilização está expressamente prevista no artigo 13 da Lei nº 9.065/95, não cabendo à instância julgadora administrativa apreciar a validade da norma.

Ademais, tal matéria já está sumulada neste Conselho (Súmula CARF nº 4):

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Convém salientar que a pretensão de inconstitucionalidade levantada esbarra na circunstância de haver vedação expressa no regimento do Conselho apreciar referidas questões, muito menos para afastar, por via direta ou indireta, a aplicação de lei vigente, conforme dispõe o artigo 62 da Portaria 256, de 22 de junho de 2009.

Cabível, portanto, a exigência dos juros moratórios calculados com base na taxa SELIC.

Da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais

Aduz a Recorrente que seria indevida a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais quando apurado prejuízo fiscal/base de cálculo negativa no período.

Nesse sentido, cumpre destacar as expressas disposições do art. 44, I, c/c §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) Omissis

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

Releva anotar que foi a Lei que instituiu a obrigatoriedade de recolhimento das antecipações de IRPJ e CSLL, mensalmente devidas, independentemente de apuração de base tributável ao final do período anual de apuração, impondo assim uma importante distinção jurídica entre o "recolhimento" mensal das estimativas (Antecipações) e o "pagamento" do IRPJ e da CSLL devidos ao final do período de apuração.

Assim, há que se reconhecer por cabíveis as multas pela falta de recolhimento das estimativas mensais, por decorrerem de lei, sendo irrelevante a verificação ou não de lucro no período.

Da multa de ofício e dos juros de mora calculados à taxa SELIC

As exigências da multa de ofício e dos juros de mora calculados à taxa Selic têm amparo na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e em dispositivos consignados nos autos de infração.

Os argumentos conduzidos na peça de defesa são no sentido de atacar as normas que estabeleceram tais exigências, sob o entendimento de que seriam ilegais ou inconstitucionais.

Com efeito, apreciações dessa natureza escapam à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar a validade de normas regularmente insertas no ordenamento jurídico, competência esta atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário.

Compete à autoridade administrativa tributária observar a legislação nos termos em que editada, em conformidade com o que estatui o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

Há que se consignar, por fim, que a matéria se encontra sumulada no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que estabelece:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Com relação à taxa Selic, também há súmula neste CARF. Transcreve-se a Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Descabidos, pois, os argumentos trazidos nesse ponto.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Finalmente, cumpre apreciar a existência de saldos negativos de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2005, suficientes para a absorção do IRPJ e da CSLL exigidos *ex officio* nos lançamentos ora sob apreciação.

Corroboro o entendimento da decisão recorrida em reconhecer a procedência das razões da defesa no que tange à imposição de aproveitamento dos saldos negativos, porventura apurados, com os débitos objeto de lançamento de ofício do mesmo período de apuração.

Conforme assinalado pela defesa, no mesmo período de apuração, não se pode reconhecer a existência de um direito creditório e de um débito do mesmo tributo. A respaldar tal interpretação, há inclusive orientação normativa da Coordenação-Geral de Tributação — Cosit (Solução de Consulta Interna nº 23, de 21 de dezembro de 2006), assim ementada:

EMENTA: Na constituição de ofício do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devem ser considerados, para efeito de dedução do imposto ou da contribuição devida, os valores de IRPJ e de CSLL decorrentes de retenção na fonte ou de antecipação (estimativas) referentes as receitas compreendidas na apuração.

Compulsando a DIPJ 2006 (01/06/2005 a 31/12/2005), fls. 1044/1062, as Fichas 12A e 17, relativas à demonstração da apuração do IRPJ e da CSLL devidos, tem-se:

Lucro Real antes da CP	2.886.207,72
Compens. Prejuízo	290.947,94
Lucro Real após CP	2.595.259,78
Imposto sobre o Lucro Real	x
À alíquota de 15%	389.288,97
Adicional	245.525,98
Total do IRPJ apurado	634.814,95
Deduções	x
PAT	15.571,56
IR Mensal Pago por Estimativa	2.378.035,88
Imposto de Renda a Pagar	(1.758.792,49)
BC da CSLL antes da CBCN	2.886.207,72
Compens. BCNegativa	290.947,94
BC da CSLL após da CBCN	2.595.259,78
CSLL apurada	233.573,38
CSLL Mensal Paga por Estimativa	859.692,92
CSLL a Pagar	(626.119,54)

A DRJ, em consulta aos bancos de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB (fls. 1063/1071), no ano-calendário de 2005, verificou a extinção, por pagamento ou compensação, dos seguintes valores de estimativas mensais de IRPJ e CSLL:

IRPJ	Pagamentos	Compensações	Totais
jun/2005	-	-	-
jul/2005	560.245,64	70.543,16	630.788,80
ago/2005	128.754,12	381.831,67	510.585,79
set/2005	-	1.104.479,63	1.104.479,63
out/2005	-	-	-
nov/2005	-	132.181,66	132.181,66
dez/2005	-	-	-
Totais	688.999,76	1.689.036,12	2.378.035,88
CSLL	Pagamentos	Compensações	Totais
jun/2005	-	-	-
jul/2005	206.728,43	21.795,54	228.523,97
ago/2005	184.530,88	-	184.530,88
set/2005	-	398.332,67	398.332,67
out/2005	-	-	-
nov/2005	-	48.305,40	48.305,40

dez/2005	-	-	-
Totais	391.259,31	468.433,61	859.692,92

Ressalte-se que os valores considerados como compensados não se restringem àqueles cuja compensação já foi regularmente homologada e operacionalizada pelo órgão de jurisdição do domicílio do sujeito passivo, mas também àqueles que foram compensados, mediante as DCOMP Eletrônicas abaixo discriminadas:

DCOMP	Débito	Per.Apur.	Valor
40802.29207.240206.1.3.09-8644	Estimativa-IRPJ	jul/2005	70.543,16
	Estimativa-CSLL	jul/2005	21.795,54
11998.78240.291005.1.3.02-1607	Estimativa-IRPJ	set/2005	242.756,99
42063.39555.081105.1.7.03-3570	Estimativa-CSLL	set/2005	82.672,52
35891.81018.081105.1.3.03-9604	Estimativa-CSLL	set/2005	4.000,00
41526.42791.040106.1.3.09-0430	Estimativa-IRPJ	nov/2005	132.181,66
	Estimativa-CSLL	nov/2005	48.305,40

Adota-se, assim, a interpretação referendada pela Coordenação-Geral de Tributação — Cosit de que, com a utilização de referido instrumento de confissão de dívida, *ainda que as compensações venham a ser não homologadas, as estimativas deverão ser cobradas e pagas e, conseqüentemente, integrar o saldo negativo do período.* É a seguinte a ementa da Solução de Consulta Interna nº 18, de 13 de outubro de 2006:

Os débitos de estimativas declaradas em DCTF devem ser utilizados para fins de cálculo e cobrança da multa isolada pela falta de pagamento e não devem ser encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União.

Na hipótese de falta de pagamento ou de compensação considerada não declarada, os valores dessas estimativas devem ser glosados quando da apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ, devendo ser exigida eventual diferença do IRPJ ou da CSLL a pagar mediante lançamento de ofício, cabendo a aplicação de multa isolada pela falta de pagamento de estimativa.

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Dcomp, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ."

Desta forma, reconhecidos os saldos negativos de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2005, nos valores de R\$ 1.758.792,49 e de R\$ 626.119,54, respectivamente, impôs-se o cancelamento da exigibilidade e da cobrança do IRPJ e da CSLL do mesmo período de apuração.

Conclusão

Por todo o exposto, VOTO no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, negar provimento aos recursos voluntário e de ofício.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator

Processo nº 19311.000203/2009-67
Acórdão n.º **1402-001.767**

S1-C4T2
Fl. 1.388

CÓPIA