



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

**Processo n°** 19515.001647/2009-23  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-000.971 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de abril de 2012  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO. IRPJ E REFLEXOS.  
**Recorrente** IRAMAIA AGROPECUARIA LTDA.  
**Recorrida** 8ª. TURMA DA DRJ EM SÃO PAULO I - SP

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

Ano-calendário: 2005

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Não é nulo o lançamento fiscal que, a partir da constatação da irregularidade tributária, apura os tributos devidos e constituiu a exigência contra aqueles que efetivamente beneficiaram-se das mesmas, apropriando-se do bem público (tributo).

SIMULAÇÃO. PROVA. Simulação é provada, em regra, por meios indiretos. No caso concreto, as evidências que denunciam a ocorrência de simulação são: a) motivo para elaboração dos atos negociais aparentes: não apurar ganho de capital tributável auferido por ocasião da venda de ações e ocultar o recebimento de receitas financeiras no exterior; b) ligação entre as partes, nos atos praticados; c) ausência de execução material do contrato de mútuo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Impõe-se o lançamento da multa de ofício qualificada, na ocorrência de conduta fraudulenta, lesiva ao erário, evidenciada nos autos pela participação em operações simuladas em operação relativa a contrato de mútuo de ações, com intuito de omitir ganho de capital; bem como pela omissão de receita decorrente de receita financeira obtida no exterior efetuada à margem de registros contábeis e fiscais.

RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Preliminar rejeitada. Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a arguição de nulidade da autuação feita de ofício pelo Relator, vencido o Conselheiro Carlos Pelá; por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Carlos Pelá, que dava provimento parcial para excluir a exigência concernente ao ganho de capital, e o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que dava provimento parcial para excluir a sujeição passiva solidária do sócio pessoa física. Tudo nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antônio José Praga de Souza.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Carlos Pelá- Relator

*(assinado digitalmente)*

Antônio José Praga de Souza – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

**Trata-se de Autos de Infração para exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS**, lavrados em decorrência da apuração de **(i)** omissão de ganhos de capital decorrentes da alienação de ações da AMBEV, **(ii)** omissão de receitas financeiras obtidas no exterior e **(iii)** omissão de receitas financeiras caracterizadas pela falta de contabilização de juros sobre capital próprio, exigindo-se também multa de ofício qualificada a 150% e juros, além da imputação de multa isolada em decorrência da falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada.

Os lançamentos reportam-se a fatos geradores ocorridos em 31/12/2005, para o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; e também em 28/02/2005 apenas para o PIS e a COFINS.

Conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 280/298), a fiscalização, verificando discrepâncias significativas entre a movimentação bancária mantida pela contribuinte e as receitas por ela declaradas na DIPJ do ano-calendário de 2005 (informou valor zerado em todas as rubricas e linhas), procedeu a intimação da autuada para que esclarecesse a referida situação.

A análise da documentação pertinente à movimentação financeira da contribuinte demonstrou, contudo, existirem operações, detalhadas a seguir, envolvendo a remessa de divisas ao exterior e auferição de ganho de capital, sem o recolhimento dos tributos devidos, decorrentes de irregularidades em relação à operação envolvendo a alienação de ações da AMBEV.

Indagada sobre a operação envolvendo a venda de ações da AMBEV, a contribuinte esclareceu que referidas ações decorrem de Instrumento Particular de Mútuo de Ações, celebrado em 02/04/2001, com a “Kameron Investments e Inc.”, empresa com sede nas Bahamas, figurando esta na qualidade de mutuante, e a contribuinte na condição de mutuária.

Nos termos do referido de Instrumento Particular de Mútuo de Ações (fls. 50/52), seriam emprestados à contribuinte, 58.291.045 ações Preferenciais Nominativas da AMBV4, de emissão da Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV, estipulando-se, entre outros itens, a data de 02/04/2002 como prazo do mútuo, quando a mutuária deveria restituir as ações à mutuante.

Como remuneração pelo mútuo, o contrato estabelecia o pagamento de uma taxa de 3% ao ano, aplicada proporcionalmente ao tempo do contrato sobre o valor das ações, conforme a média do pregão da BOVESPA no dia útil imediatamente anterior.

Também restou apurado pela fiscalização que a contribuinte, em 05/04/2005, alienou as referidas ações, por um valor líquido de R\$ 71.051.300,90, o equivalente a US\$ 27.098.131,54, sendo que o montante resultante dessa operação foi enviado ao exterior, para conta de titularidade da própria Iramaia Agropecuária, situada nas Bahamas.

Como documentação suporte relativa à operação indicada, a contribuinte apresentou à fiscalização **(i)** nota de corretagem demonstrando negociação em 05/04/2005, através da venda à vista em pregão na BOVESPA, das 58.291.045 ações da AMBEV, por R\$ 71.385.545,35, com saldo líquido de R\$ 71.321.295,84 (fls. 17), **(ii)** extrato de movimentação financeira indicando depósito de R\$ 71.321.295,84 em conta-corrente da Iramaia Agropecuária Ltda, no Credit Suisse First Boston, em 05/04/2005, e débito, no mesmo dia, no Banco de Investimentos Credit Suisse, no valor líquido de R\$ 71.051.300,90, considerando o desconto da CPMF (fl. 18); e **(iii)** documento do Credit Suisse, denominado “Cash Movement Statement”, demonstrando o depósito de US\$ 27.098.131,54, em 07/04/2005, em conta de titularidade da autuada.

Apresentou, ainda, como forma de comprovação da operação, cópia do “Contrato de Câmbio de Venda - Tipo 04 - Transferências Financeiras para o Exterior”, emitido pelo Banco Central do Brasil, com data de 06/04/05, em que figura como adquirente a Iramaia Agropecuária Ltda. e como recebedor no exterior a Iramaia Agropecuária Ltda, situada nas Ilhas Bahamas, com data de liquidação até 07/04/2005, do valor de R\$ 71.051.300,90, em moeda nacional, correspondendo, em dólares, a US\$ 27.098.131,54 (fls. 55/57).

Diante disso, a fiscalização questiona o fato de que a contribuinte teria, em tese, alienado ações que não eram de sua propriedade, tendo em vista que, pelo contrato de mútuo, a real detentora dessas ações era a Kameron Investments Inc., também sediada nas Bahamas, mantendo para si o montante decorrente da alienação das ações.

Também restou constatado pela fiscalização, a partir do Contrato Social da Iramaia Agropecuária Ltda (98/168), que a administração da empresa sempre foi feita pelo Sr.

Eduardo Alves de Moura, e que este, em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário de 2005, declarou ser detentor de 5.000 ações da AMBEV no valor de R\$ 6.158.854,29 (fls. 169).

Além disso, a partir do contrato denominado “Memorandum of Association and Articles of Association of Kameron Investments Inc.”, datado de 19/12/2000, verificou-se que o Sr. Eduardo Alves de Moura é o único responsável pela Kameron Investments Inc. (fl. 173/203).

Apurou-se, ademais, que em 02/04/2001 (mesma data em que foi assinado o contrato de mútuo), o capital autorizado da Kameron Investments foi elevado para US\$ 2.905.119,95, divididos em 5.000 ações, com valor individual de US\$ 581,02399 cada (fls. 204). Essa integralização de capital se deu com as ações da AMBEV anteriormente detidas pelo Sr. Eduardo Alves de Moura e que, na mesma data, foram mutuadas para a Iramaia Agropecuária Ltda.

Intimada a apresentar a documentação em que constava a autorização para efetuar a alienação das referidas ações, a autuada respondeu que se tratava de autorização verbal.

Solicitada a apresentar os aditivos ao contrato de mútuo, a contribuinte apresentou “Extensão do Contrato de Mútuo” (fls. 96/97), firmado somente em agosto de 2008, após o início do procedimento de fiscalização, o qual informava que, em março de cada ano, desde 2002, as partes vinham estendendo verbalmente o mútuo pactuado, até 02 de abril de cada ano subsequente, incluindo as datas de pagamento devidos sob o contrato, estabelecendo que até 2/04/2009 todos os valores devidos sob o contrato seriam pagos e que, naquele momento, tais prorrogações estavam sendo ratificadas.

No que tange aos juros à taxa de 3% ao ano, estipulados no contrato como forma de remuneração do mútuo, a fiscalização constatou, a partir da análise dos Livros Razão e Diário de 2005, 2006 e 2007 da empresa, que não houve contabilização do pagamento dos juros relativos ao empréstimo das ações.

Verificou, todavia, a existência de lançamento de Juros Passivos, no montante de R\$ 169.778,06, na conta 4.50.10.40.002 do Razão de 2005 e na Demonstração do Resultado do Exercício de 2005 do Livro Diário. Entretanto, concluiu que tal lançamento não mantinha relação com os juros estipulados no contrato de mútuo, dado que não foi encontrada a escrituração desta conta nos Livros Diário e Razão de 2006 e 2007.

Constatou-se também, na resposta enviada pelo Banco Central do Brasil (fls. 221/222), que não foram localizados quaisquer registros de investimento externo direto tendo como receptora Iramaia Agropecuária Ltda., bem como não foram identificados os dados cadastrais da empresa estrangeira Kameron Investments Inc., para a qual não consta inscrição no Cadastro de Empresas (Cademp).

É de se ressaltar ainda, a respeito da contabilização das operações que a contribuinte manteve nos Livros Diário e Razão de 2005, 2006 e 2007 a contabilização dos R\$ 71.051.300,90 em contas de Ativo e Passivo e Balanços Patrimoniais, ainda que esse valor tenha sido enviado ao exterior em abril de 2005.

Diante da remessa de divisas ao exterior no montante de R\$ 71.051.300,90, resultante da venda das ações da AMBEV, lavrou-se auto de infração sobre o ganho de capital supostamente auferido pela contribuinte, cumulado com multa qualificada de 150%, por evidente intuito de fraude na simulação de operação que, aos olhos da fiscalização, poderia ter sido efetuada sem a participação da Kameron Investments Inc.

Destarte, foi lavrado auto de infração para tributação das receitas financeiras obtidas no exterior, traduzidas nos juros que incidiram sobre o depósito de R\$ 71.051.300,90, entre os meses de abril e dezembro de 2005, cumulado com multa qualificada de 150%, por evidente intuito de fraude.

No transcorrer da fiscalização, apurou-se um crédito de R\$ 908.640,82, cujo valor desdobrava-se em dividendos AMBEV e juros sobre capital próprio não lançados no Razão (fl. 16/53/54), conforme confessado pela contribuinte (fl. 58/59). A ausência de declaração e tributação de tais valores (Vide DIRPJ, fls. 240/260), ensejou a lavratura de auto de infração cumulado com multa de 75%.

Ademais, foi cobrada multa isolada diante da verificação de que a contribuinte não recolheu (fl. 265/272) nem declarou, na DIPJ 2006 (fls. 240/260) e na DCTF correspondente (fl. 26/24) valores devidos de IRPJ incidentes sobre bases de cálculo estimadas, aos quais estaria obrigada pela opção ao lucro real.

Por fim, lavrou-se também Termo de Sujeição Passiva Solidária e Responsabilidade Tributária em face do Sr. Eduardo Alves de Moura, por ser este sócio majoritário e único responsável pela administração da Iramaia Agropecuária Ltda, sob fundamento nos arts. 135, III, e 124 do CTN e os arts. 1º e 2º da Lei nº. 8.137/1990.

Devidamente intimada em 06/07/2009 (fls. 327), a empresa autuada apresentou impugnação (fls. 336/375), pugnando pela busca da verdade material e argüindo, em suma, que a fiscalização não se desincumbiu de comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo, que não se pode descaracterizar a integralização do capital social da Kameron com as ações da AMBEV, por tratar-se de negócio jurídico perfeito; que a Kameron tem legitimidade para negociar tais ações com terceiros; que a lei não veda a prorrogação do contrato de mútuo por meio verbal; que o suposto não cumprimento do contrato de mútuo (pagamento da remuneração e repasse de dividendos) diz respeito à esfera de vontade dos particulares, e entre estes deve ser resolvido; e que a Impugnante manteve o passivo que deve a Kameron, no mesmo valor, já que não houve a recompra das ações, quando, então, se apuraria eventual ganho de capital tributável.

Suscita, ademais, que as operações realizadas são válidas e aptas a produzir efeitos jurídicos, satisfazendo todos os requisitos legais, não havendo qualquer prova contundente de que houve simulação, abuso de direito ou abuso de forma, no caso em apreço.

Alega que não ocorreu o fato gerador do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o ganho de capital, pois ganho não houve, já que a impugnante teria de devolver, em espécie, as ações da AMBEV, o mesmo podendo se afirmar a respeito dos juros auferidos em aplicações financeiras no exterior, tendo em vista não possuir disponibilidade econômica sobre tal numerário. Por fim, afirma que não há incidência de PIS e COFINS sobre os JCP e sobre a receita financeira auferida no exterior, pois tais valores são tributados à alíquota zero, conforme art. 1º do Decreto nº 5.442/2005.

O contribuinte responsável, Sr. Eduardo Alves de Moura, também apresentou impugnação (fls. 389/431) repetindo as alegações acima aduzidas, acrescentando apenas a sua irresignação quanto a lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária e Responsabilidade Tributária, sob o argumento de que não basta a simples identificação do sócio-administrador para a imputação da responsabilidade, devendo haver a detalhada comprovação de que ele cooperou objetivamente com a suposta “simulação”.

**A 8ª Turma da DRJ/SPOI , analisando as razões levantadas em ambas as impugnações, julgou o lançamento procedente em parte, exonerando-se tão somente a contribuição para o PIS e COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, conforme acórdão de fls. 441/468.**

Na visão da douta autoridade julgadora de primeira instância, para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo (ainda que parcialmente) de incidência do PIS e da COFINS, a alíquota das referidas contribuições quando incidentes sobre as receitas financeiras, para fatos geradores ocorridos em 31/12/2005, é zero, nos termos do art. 1º do Decreto nº 5.442/2005. Porém, a redução da mencionada alíquota não se aplica aos juros sobre o capital próprio, conforme disposto no parágrafo único do mesmo preceito legal. Assim, determinou a exoneração das exigências concernentes às contribuições PIS e COFINS relativamente omissão de receitas financeiras juros auferidos no exterior – com fato gerador ocorrido em 31/12/2005.

**Em face do referido Acórdão, a contribuinte autuada e o responsável tributário apresentaram recurso voluntário sustentando:**

- que não há que se discutir os efeitos da integralização do capital social da Kameron com bens móveis, no caso, as ações da AMBEV;

- no que tange ao contrato de mútuo, que a legislação que rege este tipo de contrato não veda que a vigência do referido acordo seja prorrogada por consenso verbal entre as partes, que não cabe discutir o suposto descumprimento do ajuste (ausência de pagamento da remuneração e repasse dos dividendos) nestes autos, haja vista que se trata de questão que somente diz respeito à esfera de vontade dos particulares e que ainda persiste a obrigação de devolver as ações objeto do mútuo, podendo a autuada ser demandada pela Kameron a qualquer momento;

- que, com a entrega das ações, a recorrente poderia delas dispor da maneira que lhe aprouvesse, inclusive, alienando-as;

- que eventuais irregularidades na constituição do contrato não são suficientes para descaracterizar o negócio jurídico;

- que a real motivação do negócio seria o desejo da recorrente de deter as ações, mas não possuindo o capital suficiente, optou pelo mútuo das mesmas, assumindo os riscos do negócio e a eventual tributação sobre o ganho de capital;

- que não há qualquer ilicitude no negócio pactuado e que não basta a mera alegação de simulação ou de fraude, sem prova contundente, para se desconsiderar ajustes perfeitamente pactuados, ainda que por formas não usuais;

- que há erro de fato do presente lançamento, prejudicando o real entendimento da situação fática ocorrida, razão pela qual merecem ser cancelados;

- que não ocorreu o fato gerador dos tributos incidentes sobre o ganho de capital obtido com a venda das ações da AMBEV, considerando que a recorrente ainda tem o dever de efetuar a devolução, em espécie, das ações emprestadas, e que prova disso é o fato de que a obrigação consta do passivo da empresa;

- que não há como se aferir o ganho líquido da recorrente, pois o produto da venda deve ser restabelecido à Kameron, mediante recompra das ações, e que tal averiguação somente poderá ser feita quando da nova compra de ações;

- que há também erro de direito nos lançamentos, já que não se demonstrou a ocorrência de todos os elementos da regra matriz de incidência tributária do IRPJ e da CSLL;

- que os valores indicados como sendo JCP são, em verdade, dividendos e que tais valores se encontram fora da incidência tributária do PIS e da COFINS, razão pela qual a respectiva cobrança deve ser cancelada;

- que por não se tratar de situação em que a fraude ou a simulação estejam verificadas, a multa qualificada deve ser excluída;

- que a imposição da multa isolada não pode ser cumulada com a multa de ofício; e

- por fim, que não há provas que o sócio administrador tenha agido com excesso de poderes ou dolo, requisito legal essencial para a imputação da sua responsabilização solidária.

A Fazenda Nacional apresenta contra-razões afirmando, em apertada síntese, que inúmeras provas levantadas pela autoridade fiscal comprovam a ausência de propósito negocial no contrato de mútuo e a intenção de burla à tributação, tais como:

- Tanto a Iramaia Agropecuária Ltda. quanto a Kameron Investments e Inc. eram administradas e controladas pela mesma pessoa, o Sr. Eduardo Alves de Moura;

- Na mesma data em que o capital autorizado da Kameron Investments Inc. foi elevado e integralizado com as ações da AMBEV, pelo Sr. Eduardo, foi firmado contrato de mútuo entre esta empresa e a autuada, cedendo, por empréstimo, estas mesmas ações;

- O contrato de mútuo fixava a data de 02/04/2002 como prazo final do ajuste, momento em que as ações deveriam ter sido devolvidas à mutuante. Como o referido prazo não foi cumprido, a autuada tenta justificar o inadimplemento contratual afirmando que o ajuste teria sido prorrogado, sucessiva vezes, por acordo verbal;

- Até a presente data, tais ações não foram devolvidas. Ao contrário, foram alienadas pela mutuária, sem autorização da mutuante, e o valor decorrente da venda foi transferido ao exterior, para conta de sua titularidade;

- O contrato de mútuo estipulava, como remuneração do ajuste, o pagamento pela mutuária de uma taxa de juros de 3% ao ano, pagamento este que não foi efetuado em nenhum dos anos-calendário nos quais a mutuária esteve de posse das referidas ações, ou seja, ele nunca adimpliu o pagamento da remuneração estipulada no contrato;

- Além de não existir autorização para a alienação das ações, consta que o montante decorrente da venda das mesmas nunca foi entregue à Kameron. Ao contrário, resta patente nos autos que o produto da alienação foi remetido ao exterior e que a beneficiária do pagamento foi a Iramaia Agropecuária sediada nas Bahamas;

- O Banco Central do Brasil não possui informações sobre a entrada das ações no Brasil ou sobre a Kameron Investments Inc.;

- Apesar de comprovadamente enviado ao exterior, o montante de R\$ 71.051.300,90 foi mantido na contabilidade da autuada, sendo impossível detectar, em sua escrituração, o registro de conta movimentada no exterior;

Afirma ainda que, **(i)** nunca houve, por parte da contribuinte, a intenção de devolver as ações objeto do suposto contrato de mútuo; **(ii)** a existência de defeitos que afetam essa perfeição (vícios da vontade), acarreta a invalidade do ato jurídico, como no caso da simulação, não produzindo efeitos perante o fisco; **(iii)** revela-se no mínimo curioso que a Kameron, apontada pela contribuinte como real titular das ações em questão, nunca tenha adotado providências legais para reaver seu patrimônio, seja diante do inadimplemento da remuneração do mútuo pactuada no ajuste, seja em razão da não devolução dos bens mutuados quando da verificação do termo final fixado no contrato; **(iv)** a jurisprudência desse conselho já validou diversos lançamentos em que a fiscalização desconsiderou reorganizações societárias, que mascaravam operações de compra e venda de participações societárias (chamadas, vulgarmente, de “operação ágio”, ou “operação casa e separa”), realizadas com o propósito específico de subtrair o pagamento de tributos; **(v)** JCP submetem-se à incidência do PIS e da COFINS, pois não se confundem com dividendos; **(vi)** a conduta do responsável tributário enseja a aplicação da responsabilização prevista no art. 135, III, do CTN dos sócios gerentes; **(vii)** a multa de ofício foi devidamente qualificada; **(viii)** não se pode criar nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Carlos Pelá, Relator.

O recurso voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

Inicialmente, faz-se mister pontuar os fatos apurados pela fiscalização, conforme constam no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 280/298), em sequência cronológica, o que desde já facilita na apuração do significado da operação *sub judice* e dos efeitos econômicos gerados:

- Em 19/12/2000 foi constituída a empresa Kameron Investments Inc. (fls. 171/203);
- o Sr. Eduardo Alves de Moura é sócio administrador da Recorrente e único responsável pela Kameron Investments Inc. (fls. 98-168,171-172);
- Em 02/04/2001 a Kameron foi capitalizada com as ações da AMBEV e no mesmo dia essas ações foram por ela mutuadas para a Recorrente. (fl. 50-52,204,288);
- O Banco Central não possui informações sobre a entrada dessas ações no Brasil ou sobre a Kameron;
- Os juros objeto do contrato de mútuo entre a Recorrente e a Kameron não foram contabilizados;
- O contrato estipulava a data de 02/04/2002 como prazo para o término do mútuo, quando a mutuária deveria restituir as ações à mutuante. No entanto, esse contrato vem sendo prorrogado anualmente, conforme aditivo às fls. 96/97, firmado em 11/08/2008;
- As ações da AMBEV foram vendidas pela Recorrente e o produto da venda foi enviado para a Iramaia Agropecuária sediada em Bahamas (fls. 17/49);
- A Recorrente manteve escriturado nas contas de ativo e passivo o montante remetido ao exterior (fl. 283);
- A Recorrente não ofereceu à tributação as receitas financeiras (juros) decorrentes do montante depositado no exterior (fl. 291);
- A Recorrente não ofereceu a receita de JCP pagos pelas ações da AMBEV à tributação (fl. 290).

Sobre os fatos apurados, conclui a fiscalização (Tópico I), no sentido de restar "demonstrada a ocorrência de simulação de operações, envolvendo desnecessariamente uma empresa sediada nas Ilhas Bahamas, com celebração de contrato de mútuo de empréstimo

de ações, venda dessas ações e remessa do produto dessa venda ao exterior, visando encobrir a real detentora e negociadora das ações e, conseqüentemente, o não pagamento dos tributos devidos sobre ganho de capital oriundo da venda dessas ações".

E, diante das acusações feitas, lavra auto de infração para: **(i)** tributar os resultados não operacionais (ganho de capital); **(ii)** tributar a receita de JCP; e **(iii)** tributar receitas financeiras obtidas no exterior.

Da leitura cronológica dos fatos, percebe-se que, de fato, a empresa Kameron, no contexto da operação analisada, não tem substância.

Aparentemente não existem motivos não predominantemente tributários ligados à constituição da Kameron o que deve ser somado à incongruência na manifestação de vontade manifestada pela pessoa física em relação ao motivo da subscrição de capital da Kameron.

Ressalve-se que a manifestação de vontade relacionada a toda operação não existe isolada no tempo e no espaço, mas surge de uma situação anterior, que antecede os atos praticados, buscando-se, com tais atos, obter resultado específico, que geralmente, pode ser traduzido na obtenção da menor carga tributária possível.

No caso concreto, estou convencido de que o objetivo da operação utilizando pessoa jurídica no exterior, foi iniciada, a partir da vontade, da pessoa física, de alienar as ações AMBEV4 com a menor carga tributária possível.

Nesse passo, mesmo diante do desconto padrão previsto na declaração de imposto de renda de pessoa física, preferiu-se postergar a tributação na pessoa jurídica da Recorrente, que diante do contrato de mútuo que detinha, só pagaria ganho de capital no momento da recompra das ações. O valor do dinheiro no tempo justifica a postergação do pagamento do imposto, ainda que sujeito à tributação na pessoa jurídica cuja alíquota é superior à de pessoa física.

Adicionalmente, pensando na hipótese da venda das ações, tudo leva a crer que a *offshore* teria sido criada exclusivamente para manter o ganho de capital em país com tributação favorecida, já que, aparentemente, essa empresa não tem qualquer atividade efetiva.

Como sabido, pode-se configurar a simulação quando o contribuinte quer enganar sobre situação não verdadeira.

Diante disso, compartilho do entendimento exposto pelas autoridades fiscais no sentido de que restou demonstrada a ocorrência de simulação de operações, envolvendo desnecessariamente uma empresa sediada nas Ilhas Bahamas, já que essa não era a vontade real das partes envolvidas.

Entretanto, é de suma importância notar que a autuação é omissa quando ao resultado da evidência de simulação na constituição da empresa Kameron em Bahamas.

Constatada a existência de simulação, cabe ao fisco requalificar os atos e fatos ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente.

Nesse passo, o enquadramento do tipo tributário deve referir-se à operação como um todo e não a cada ato separadamente. Se de fato houve uma simulação de operações envolvendo desnecessariamente uma empresa sediada nas Ilhas Bahamas, qual é o reenquadramento conferido pela fiscalização capaz de ensejar tributação?

Ou seja, se a operação assumiu um caráter simulado, o Fisco poderá opor-se a ela, desqualificando fiscalmente os atos simulados para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.

Essa identificação é extremamente importante para saber – analisando a operação como um todo – se ela realmente configura a situação prevista na hipótese de incidência do tributo, sob pena, inclusive do cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

Ocorre que, no presente caso, não houve a requalificação da operação.

Verifica-se, pelo Termo de Verificação e Constatação Fiscal, que as autoridades fiscais pretenderam tributar, em especial, o ganho de capital na alienação das ações da AMBEV, partindo do pressuposto de que a Recorrente, diante da simulação envolvendo a Kameron, era a real detentora e negociadora das ações e da receita de sua venda.

Primeiramente, observe-se que, a desqualificação da Kameron não tem como consequência **direta** a auferição de ganho de capital na alienação de ações pela Recorrente.

Segundo, para que se pretenda tributar o ganho de capital supostamente obtido pela Recorrente na alienação das ações, é necessário, antes, provar que a Recorrente era detentora das ações.

Ora, não está claro, como, a partir da desqualificação da Kameron, a Recorrente seria detentora dessas ações. A autuação fiscal considera simulado o contrato de mútuo em si mesmo? Se o contrato de mútuo foi simulado, como a Recorrente tornou-se detentora das ações? As ações deveriam ser consideradas alienadas à Recorrente diretamente pela pessoa física? As ações deveriam ser encaradas como subscrição de capital da pessoa física na Recorrente?

Noutras palavras, não está claro se a partir da desqualificação da empresa em Bahamas devemos considerar **(i)** que a pessoa física alienou (vendeu) sua ações à Recorrente; ou se **(ii)** a pessoa física subscreveu capital da Recorrente; ou se **(iii)** a pessoa física operou mútuo de ações com a Recorrente.

A autuação parece questionar a validade jurídica do contrato de mútuo, no entanto, desqualificando-se o contrato de mútuo, o fisco não explica como a Recorrente teria se tornado detentora das ações.

*In casu*, é **nítido que uma coisa não leva à outra**. Não é porque houve simulação na operação envolvendo pessoa jurídica em paraíso fiscal que a Recorrente seja imediatamente detentora das ações, sujeitando-se ao pagamento de ganho de capital.

E mais, ainda que se considere que a Recorrente tornou-se detentora das ações diante da alienação das mesmas pela pessoa física ou em face da subscrição de capital

realizada pela pessoa física, essa requalificação/acusação não foi feita pela autoridade fiscal para que seja julgada por este Conselho e tampouco foi combatida pelo contribuinte.

Se a atuação implica questionar os atos simulados, tenho para mim que, os fatos questionados – a oponibilidade ao Fisco da empresa em Bahamas e do contrato de mútuo - não se comunicam com a penalidade aplicada.

A rigor, a conduta econômica praticada pela Recorrente, sem a requalificação da operação pelas autoridades fiscais, não pode ser tida como hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL.

Posto isso, **entendo que o auto de infração é nulo, por infração ao artigo 142 do CTN, uma vez que a penalidade aplicada não é compatível com a conduta irregular da Recorrente.**

**Nada obstante o disposto, passo a decidir as demais questões, para o caso de a maioria dos presentes divergir do meu voto quanto à nulidade do auto de infração.**

Mesmo considerando que a empresa Kameron, no contexto da operação analisada, não tem substância, não compartilho do entendimento da fiscalização quanto à simulação relacionada ao contrato de mútuo.

Para questionar a validade do contrato de mútuo, a fiscalização argumenta que:

- Os juros objeto do contrato de mútuo firmado entre a Recorrente e a Kameron não foram contabilizados;
- O contrato estipulava a data de 02/04/2002 como prazo para o término do mútuo, quando a mutuária deveria restituir as ações à mutuante. No entanto, esse contrato vem sendo prorrogado anualmente, conforme aditivo às fls. 96/97, firmado em 11/08/2008;
- As ações da AMBEV foram vendidas pela Recorrente e o produto da venda foi enviado para a Iramaia Agropecuária sediada em Bahamas;

De início, esclareça-se que não merece guarida o argumento quanto à invalidade da prorrogação verbal do contrato e do termo aditivo firmado em momento posterior à fiscalização.

Na verdade, não merece qualquer apoio, por ausência de sustentação jurídica, a compreensão desenvolvida pelo fisco, pois a este não é dado, pelo nosso ordenamento pátrio, desconsiderar, sem apoio em lei, negócios jurídicos firmados por contribuintes.

O Código Civil (Lei nº. 10.406/2002) prevê em seu art. 107 que a validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente exigir, o que não ocorre no caso dos contratos de mútuo.

Nessa toada, não há nada que impeça as partes de agir dessa forma e o fato de o aditivo ter sido formalizado por exigência da fiscalização não significa dizer que não seja válido.

A exteriorização de um negócio jurídico se manifesta pela vontade das partes, pelo gesto ou até mesmo pelo silêncio.

Além disso, não tem fundamento legal a exigência, defendida pelo acórdão recorrido, de prévia inscrição do contrato de mútuo no Registro de Títulos e Documentos para o efeito de admitir-se sua validade.

A título de exemplo, vale dizer que, para que as despesas financeiras decorrentes de contratos de mútuo oneroso sejam dedutíveis não há necessidade de que sejam registrados no Registro Especial de Títulos e Documentos. Vejamos:

*PN CST n.º 10/85 – (...) 5. Somente na hipótese de existir, por ocasião do mútuo, contrato escrito devidamente comprovado, estipulando compensação financeira como ônus da tomadora, admitir-se-á seu reconhecimento na escrituração comercial de cada contratante. A compensação financeira constituirá ganho da investidora (como receita financeira ou variação monetária ativa); a contrapartida da atualização da obrigação, se dentro dos limites usuais ou normais do mercado financeiro, poderá ser admitida como despesa operacional dedutível na determinação do lucro real da mutuária.*

***5.2 O contrato a que se refere o item 5 poderá ser comprovado mediante sua inscrição no Registro de Títulos e Documentos; outrossim, os lançamentos contábeis da pessoa jurídica, efetuados de acordo com os preceitos legais e com discriminação das condições contratuais, também constituem meios idôneos para comprovar o mútuo oneroso.***

Como se vê, o Parecer Normativo CST n.º 10/85 estabelece que tais contratos poderão ser registrados, e não que eles deverão ser registrados.

Nessa linha de raciocínio, entendo que a falta do registro no Cartório de títulos e Documentos do contrato de mútuo ora em discussão, não é suficiente para que se possa afirmar a imprestabilidade do mesmo.

Uma vez diante de um contrato válido, cabe perguntar também, a pessoa física poderia emprestar suas ações ao invés de aliená-las? Sim, isso não é absurdo nem é incomum.

Investidores que aplicam pensando no longo prazo e não têm o interesse imediato de vender suas ações, podem disponibilizar suas ações para aluguel, por uma taxa anual.

O empréstimo/mútuo/aluguel de título e valores mobiliários é praxe no mercado. A prática foi inicialmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB n.º 742/2007 e atualmente pela Instrução Normativa n.º 1022/2010.

Vale colacionar o enunciado da Instrução Normativa n.º 1022/2010 que evidencia a forma de tributação quando se trata de empréstimo de títulos e valores mobiliários:

*Art. 58. A remuneração auferida pelo prestador nas operações de empréstimo de ações depositadas em custódia nas entidades prestadoras de serviços de liquidação, registro e custódia será tributada pelo imposto sobre a renda de acordo com as disposições previstas para as aplicações financeiras de renda fixa.*

§ 1º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, a remuneração de que trata o caput será reconhecida pelo prestador e pelo tomador como receita ou despesa, segundo o regime de competência.

§ 2º Quando a remuneração for fixada em percentual sobre o valor das ações objeto do empréstimo, as receitas ou despesas previstas no § 1º terão por base de cálculo o preço médio da ação verificado no mercado à vista da BM&FBOVESPA S.A.- Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros:

I - na data da concessão do empréstimo, sendo reconhecidas segundo o regime de competência;

II - na data do registro do valor da remuneração, quando não for possível determinar previamente esse valor.

Art. 59. Os valores distribuídos pela companhia emissora das ações durante o decurso do contrato de empréstimo, reembolsados ao prestador, serão considerados restituição parcial do valor emprestado originalmente, e não, rendimento.

Parágrafo único. O valor do reembolso de que trata este artigo será:

I - integral, caso o prestador seja dispensado de retenção de imposto sobre a renda referente a juros sobre capital próprio, por ser entidade imune, fundo ou clube de investimento e Fapi, entidade de previdência complementar e sociedade seguradora, nos termos do art. 5º da Lei nº 11.053, de 2004;

II - deduzido do valor equivalente ao imposto sobre a renda na fonte que seria devido pelo prestador, nos demais casos.

O fato de que há época dos fatos não havia regulamentação para esse tipo de operação não desqualifica a opção fiscal adotada pela Recorrente, da mesma forma como a regulamentação superveniente reforça o entendimento de que a prática é costumeira e legítima.

Sobre o tema das opções fiscais, Marco Aurélio Greco ensina que são alternativas criadas pelo ordenamento, propositalmente formuladas e colocadas à disposição do contribuinte para que delas se utilize, conforme sua conveniência. Vejamos:

*Elas estão fora do âmbito do planejamento, pois correspondem a escolhas que o ordenamento positivamente coloca à disposição do contribuinte, abrindo expressamente a possibilidade de escolha. O ordenamento indica dois caminhos e deixa ao contribuinte a escolha de seguir um ou outro, sendo que eventualmente um deles pode ser menos oneroso do que o outro. Nas opções estamos sempre diante perante hipóteses em que há uma escolha expressa que o ordenamento coloca à disposição do contribuinte, hipótese clássica de lei dispositiva.*

Ou seja, a opção fiscal exercida pela pessoa física diante da situação concreta, como conduta legítima e autorizada pelo ordenamento, não pode ser encarada como planejamento fiscal.

Nenhum fato da opção fiscal levada a cabo pela pessoa física foi simulado ou ilegítimo, pois ela efetivamente detinha as ações que emprestou. Não houve, como nos casos de planejamento envolvendo opções fiscais, uma construção, através de montagem ou substituição jurídica, de algum dos pressupostos de fato da opção

Nada obstante a simulação na constituição da Kameron e sua insubsistência em face do contexto da operação, à pessoa jurídica da Kameron ou à pessoa física, era lícito emprestar as ações. A ilegalidade da Kameron, não afeta a legalidade da opção fiscal de emprestar as ações.

De outro giro, é muito importante esclarecer que, uma vez mutuária das ações, à Recorrente era facultado aliená-las.

As ações negociadas são bens fungíveis que, por sua natureza, podem ser substituídos por outros da mesma espécie, qualidade, quantidade. A Recorrente tinha o dever de devolver as ações no momento do término do contrato, que, contudo, fora postergado. Com isso, para que a Recorrente cumprisse com o seu compromisso, bastaria recomprar o mesmo número de ações, da mesma espécie, no mercado e devolvê-las à mutuante.

A estratégia básica do mutuário, nos casos de mútuo de ações é alugar o papel acreditando na queda da cotação, pois é possível vendê-lo e recomprá-lo a um preço mais barato.

É verdade que o contrato não foi adimplido e que os juros objeto do contrato não foram sequer contabilizados pela Recorrente. Contudo, essa circunstância isoladamente não é capaz de demonstrar que houve simulação.

Isso significa que não existe qualquer outra razão apta a demonstrar que a vontade real da pessoa física ou da própria Kameron não era emprestar suas ações, mas sim, aliená-las, como defendeu a fiscalização.

Com efeito, não há como desqualificar o contrato de mútuo em discussão.

Subjacente a esse contexto é o fato de que, no caso de empréstimo de ações, o ganho de capital, se houver, será verificado por força da recompra das ações.

Isso porque, antes da recompra das ações, não há, sequer, como apurar ou quantificar o ganho de capital auferido.

Consagrando essa diretriz, cite-se o artigo 60 da Instrução normativa nº 1022/2010:

*Art. 60. No caso do tomador de ações por empréstimo, a diferença positiva ou negativa entre o valor da alienação e o custo médio de aquisição das ações será considerada ganho líquido ou perda do mercado de renda variável, sendo esse resultado apurado por ocasião da recompra das ações.*

A conduta normatizada deve ser aplicada ao caso em análise, já que, antes da recompra das ações, não se verificou o fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Superadas as acusações que exigem indevidamente a tributação de receitas sobre resultados não operacionais (ganho de capital) supostamente obtidos pela Recorrente, passo a analisar as demais exigências fiscais.

Um primeiro aspecto a se considerar é que a própria Recorrente reconhece que não foram contabilizados ou oferecidos à tributação as receitas financeiras de JCP.

Assim, como também não restou demonstrado que houve reembolso de tais valores ao mutuante, deve a Recorrente arcar com a tributação sobre esses juros, razão pela qual, mantenho a exação.

Um segundo aspecto a considerar é que não existe conduta ilícita no envio de numerário pela Recorrente ao exterior.

A Recorrente pode escolher aplicar os recursos que tiver disponíveis em qualquer país, da melhor forma que lhe aprouver.

Por outro lado, mantém-se a autuação relacionada à omissão de receitas financeiras apuradas no exterior, já que ficou comprovado que os juros decorrentes do depósito realizado pela Recorrente em Bahamas não foram submetidos à tributação.

Ante tudo quanto exposto, caso a maioria dos presentes venha divergir da minha opinião em sede de preliminar, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, haja vista que a ocorrência de simulação na criação da Kameron não implica a invalidade dos demais atos praticados pela Recorrente, mantendo-se, tão somente, a exação pela falta de tributação das receitas de JCP e das receitas financeiras obtidas no exterior.

*(assinado digitalmente)*  
Carlos Pelá

## Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Redator Designado.

Nos debates do julgamento dos recurso voluntário interpostos neste processo divergi do ilustre Relator, Conselheiro Carlos Pelá, quanto ao acolhimento da preliminar de nulidade por ele argüida, bem assim quanto ao cancelamento das exigências concernentes a (i) omissão de ganhos de capital decorrentes da alienação de ações da AMBEV e (ii) omissão de receitas financeiras obtidas no exterior .

Uma vez que o Colegiado, por maioria, manteve integralmente as exigências, fui designado para redigir o voto condutor deste Acórdão.

Inicialmente, o Conselheiro Relator levantou a preliminar de nulidade da autuação sobre os seguintes fundamentos (*verbis*):

“(...) compartilho do entendimento exposto pelas autoridades fiscais no sentido de que restou demonstrada a ocorrência de simulação de operações, envolvendo desnecessariamente uma empresa sediada nas Ilhas Bahamas, já que essa não era a vontade real das partes envolvidas.

Entretanto, é de suma importância notar que a autuação é omissa quando ao resultado da evidência de simulação na constituição da empresa Kameron em Bahamas.

Constatada a existência de simulação, cabe ao fisco requalificar os atos e fatos ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente.

Nesse passo, o enquadramento do tipo tributário deve referir-se à operação como um todo e não a cada ato separadamente. Se de fato houve uma simulação de operações envolvendo desnecessariamente uma empresa sediada nas Ilhas Bahamas, qual é o reenquadramento conferido pela fiscalização capaz de ensejar tributação?

Ou seja, se a operação assumiu um caráter simulado, o Fisco poderá opor-se a ela, desqualificando fiscalmente os atos simulados para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.

Essa identificação é extremamente importante para saber – analisando a operação como um todo – se ela realmente configura a situação prevista na hipótese de incidência do tributo, sob pena, inclusive do cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

Ocorre que, no presente caso, não houve a requalificação da operação.

Verifica-se, pelo Termo de Verificação e Constatação Fiscal, que as autoridades fiscais pretenderam tributar, em especial, o ganho de capital na alienação das ações da AMBEV, partindo do pressuposto de que a Recorrente,

diante da simulação envolvendo a Kameron, era a real detentora e negociadora das ações e da receita de sua venda.

Primeiramente, observe-se que, a desqualificação da Kameron não tem como consequência **direta** a auferição de ganho de capital na alienação de ações pela Recorrente.

Segundo, para que se pretenda tributar o ganho de capital supostamente obtido pela Recorrente na alienação das ações, é necessário, antes, provar que a Recorrente era detentora das ações.

Ora, não está claro, como, a partir da desqualificação da Kameron, a Recorrente seria detentora dessas ações. A autuação fiscal considera simulado o contrato de mútuo em si mesmo? Se o contrato de mútuo foi simulado, como a Recorrente tornou-se detentora das ações? As ações deveriam ser consideradas alienadas à Recorrente diretamente pela pessoa física? As ações deveriam ser encaradas como subscrição de capital da pessoa física na Recorrente?

Noutras palavras, não está claro se a partir da desqualificação da empresa em Bahamas devemos considerar **(i)** que a pessoa física alienou (vendeu) sua ações à Recorrente; ou se **(ii)** a pessoa física subscreveu capital da Recorrente; ou se **(iii)** a pessoa física operou mútuo de ações com a Recorrente.

A autuação parece questionar a validade jurídica do contrato de mútuo, no entanto, desqualificando-se o contrato de mútuo, o fisco não explica como a Recorrente teria se tornado detentora das ações.

*In casu*, é **nítido que uma coisa não leva à outra**. Não é porque houve simulação na operação envolvendo pessoa jurídica em paraíso fiscal que a Recorrente seja imediatamente detentora das ações, sujeitando-se ao pagamento de ganho de capital.

E mais, ainda que se considere que a Recorrente tornou-se detentora das ações diante da alienação das mesmas pela pessoa física ou em face da subscrição de capital realizada pela pessoa física, essa requalificação/acusação não foi feita pela autoridade fiscal para que seja julgada por este Conselho e tampouco foi combatida pelo contribuinte.

Se a atuação implica questionar os atos simulados, tenho para mim que, os fatos questionados – a oponibilidade ao Fisco da empresa em Bahamas e do contrato de mútuo - não se comunicam com a penalidade aplicada.

A rigor, a conduta econômica praticada pela Recorrente, sem a requalificação da operação pelas autoridades fiscais, não pode ser tida como hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL.

Posto isso, entendo que o auto de infração é nulo, por infração ao artigo 142 do CTN, uma vez que a penalidade aplicada não é compatível com a conduta irregular da Recorrente.

(...)"

Grifei.

Pois bem, consoante acima transcrito, diante da provas dos autos, o Relator não se convenceu de que a empresa Iramaia era, de fato, a detentora das ações da Ambev alienadas no exterior, cujo ganho de capital deixou de ser tributado.

Em tese, concordo com o Relator, se Iramaia não era a detentora das ações, não poderia sofrer a autuação por falta de apuração/recolhimento do ganho de capital, muito menos responsabilizar subsidiariamente o Sr. Eduardo Alves de Moura pelo crédito tributário.

Porém, a meu ver há nos autos conjunto probante suficiente da acusação fiscal, conforme adiante fundamentado.

Conforme destacado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 280/298), a fiscalização, verificando discrepâncias significativas entre a movimentação bancária mantida pela contribuinte e as receitas por ela declaradas na DIPJ do ano-calendário de 2005 (informou valor zerado em todas as rubricas e linhas), procedeu a intimação da autuada para que esclarecesse a referida situação.

As movimentações financeiras as quais a Receita Federal obteve acesso foram as seguintes: pelo Unibanco - União de Bancos Brasileiros S.A. (R\$ 3.976.246,61 - movimentação anual total); pelo Banco de Investimentos Credit Suisse (Brasil) S.A. (R\$ 71.051.300,00 - única movimentação em abril/2005); e pelo Banco Credit Suisse (Brasil) S.A. (R\$ 905.200,00 - única movimentação - saque em fevereiro/2005).

A análise fiscal dos documentos relativos ao Banco Credit Suisse demonstraram a existência de operações envolvendo remessa de divisas ao exterior e auferimento de ganho de capital decorrentes de irregularidades em relação à operação envolvendo a alienação de ações da AmBev.

Afirma a recorrente que a aquisição das referidas ações decorrem de Instrumento particular de Mútuo de Ações, celebrado em 02/04/2001, com a “Kameron Investments e Inc.”, empresa com sede nas Bahamas, figurando esta na qualidade de mutuante, e a autuada na condição de mutuária.

De fato, nos termos do referido instrumento (fls. 50/52), seriam emprestados à Iramaia Agropecuária Ltda, 58.291.045 ações Preferenciais Nominativas da AMBV4, de emissão da Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV, estipulando-se, entre outros itens, a data de 02 de abril de 2002 como prazo do mútuo, quando a mutuária deveria restituir as ações à mutuante. Como remuneração pelo mútuo, o contrato estabelecia o pagamento de uma taxa de 3% ao ano, aplicada proporcionalmente ao tempo do contrato sobre o valor das ações, conforme a média do pregão da BOVESPA no dia útil imediatamente anterior.

Acontece que, a recorrente, no anocalendarário de 2005, alienou as referidas ações, por um valor líquido de R\$ 71.051.300,90, o equivalente a US\$ 27.098.131,54, sendo que o montante resultante dessa operação foi enviado ao exterior, para conta de titularidade da própria Iramaia Agropecuária, situada nas Bahamas.

A comprovação do envio da referida soma ao exterior foi trazida aos autos pela própria autuada. Cite-se a título de exemplo, a nota de corretagem demonstrando negociação, através da venda à vista em pregão na BOVESPA, das 58.291.045 ações da AMBEV, em 05/04/2005, por R\$ 71.385.545,35, com saldo líquido de R\$ 71.321.295,84 (fls. 17); extrato de movimentação financeira indicando depósito no saldo de R\$ 71.321.295,84 em conta corrente da Iramaia Agropecuária Ltda, no Credit Suisse First Boston, em 05/04/2005, e débito, no mesmo dia, no Banco de Investimentos Credit Suisse, no valor líquido de R\$ 71.051.300,90, considerando o desconto da CPMF; e documento do Credit Suisse, denominado

“Cash Movement Statement”, demonstrando o depósito de US\$ 27.098.131,54, em 07/04/2005, em conta de titularidade da autuada.

Consta ainda nos autos, documento intitulado “Contrato de Câmbio de Venda - Tipo 04 - Transferências Financeiras para o Exterior, emitido pelo Banco Central do Brasil, com data de 06/04/05, em que figura como adquirente a Iramaia Agropecuária Ltda., e como recebedor no exterior a Iramaia Agropecuária Ltda, situada nas Ilhas Bahamas, com data de liquidação até 07/04/2005, do valor de R\$ 71.051.300,90, em moeda nacional, correspondendo, em dólares, a US\$ 27.098.131,54 (fls. 55/57).

Diante dessas circunstâncias, a fiscalização questionou o fato de que a autuada teria, em tese, alienado ações que não eram de sua propriedade, tendo em vista que, pelo contrato de mútuo, a real detentora dessas ações era a Kameron Investments Inc., também sediada nas Bahamas, mantendo para si o montante decorrente da alienação das ações.

Aprofundando-se a auditoria, foi constatado, a partir do Contrato Social da Iramaia Agropecuária Ltda, que a administração da empresa sempre foi feita por **Eduardo Alves de Moura** e que este, em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, ano- calendário de 2005, declarou que era detentor da totalidade das 5.000 ações da Kameron Investments Inc., no valor de R\$ 6.158.854,29 (fls. 169). Isso significa dizer que o mesmo Eduardo Alves de Moura é sócio administrador da Iramaia Agropecuária Ltda. e o único sócio responsável pela Kameron Investments Inc.

A Fiscalização apurou que em 02 de abril de 2001 (mesma data em que foi assinado o contrato de mútuo), o capital autorizado da Kameron Investments foi elevado para US\$ 2.905.119,95, divididos em 5.000 ações, com valor individual de US\$ 581,02399 cada (fls. 204). A integralização desse capital se deu com as ações da AMBEV que foram, na mesma data, dadas em “empréstimo” para a Iramaia Agropecuária Ltda. Tais observações somente vieram a corroborar a conclusão alcançada pela autuante, no sentido de que essas ações foram diretamente transferidas para a Iramaia Agropecuária Ltda., sem transitarem pela Kameron Investments Inc. Se o objetivo era o repasse das ações para a Iramaia Agropecuária Ltda. no Brasil, não haveria motivo para realizar a capitalização de uma empresa no exterior com essas ações para, no mesmo dia, transferi-las por empréstimo à empresa no Brasil.

Intimada a apresentar a documentação em que constava a autorização para efetuar a alienação das referidas ações, a autuada respondeu que se tratava de autorização verbal. Também de forma verbal foram efetivadas sucessivas prorrogações do prazo do contrato de mútuo que, a princípio, deveria findar-se em abril de 2002, momento em que a mutuária deveria ter devolvido as ações objeto do mútuo.

No intuito de regularizar a situação do contrato, a recorrente traz aos autos termo de Extensão do Contrato de Mútuo (fls. 96/97), firmado somente em agosto de 2008, após o início do procedimento de fiscalização, em que consta cláusula dispondo que, desde março de 2002, as partes vinham estendendo verbalmente o mútuo pactuado, até a data de 02 de abril de cada ano subsequente, e que, naquele momento, tais prorrogações estavam sendo ratificadas. É dizer, entre abril de 2002 e agosto de 2008, e mesmo após a venda das ações, sem prova de autorização específica, não havia um documento sequer que garantisse à Kameron o retorno das ações à sua titularidade.

No que tange aos juros à taxa de 3% ao ano, estipulados no contrato como forma de remuneração do mútuo, a fiscalização constatou, a partir da análise dos Livros Razão e Diário de 2005, 2006 e 2007 da empresa, que não houve contabilização do pagamento dos juros relativos ao empréstimo das ações.

Verificou, todavia, a existência de lançamento de Juros Passivos, no montante de R\$ 169.778,06, na conta 4.50.10.40.002 do Razão de 2005 e na Demonstração do Resultado do Exercício de 2005 do Livro Diário. Entretanto, concluiu que tal lançamento não mantinha relação com os juros estipulados no contrato de mútuo, dado que não foi encontrada a escrituração desta mesma conta nos Livros Diário e Razão de 2006 e 2007. Ou seja, se houvesse de fato a prorrogação alegada pelo contribuinte, os juros deveriam estar obrigatoriamente lançados em 2006 e 2007.

Assim, diante de tudo que foi apurado, a fiscalização concluiu, a meu ver corretamente, estar demonstrada a ocorrência de simulação nas operações relatadas, envolvendo desnecessariamente uma empresa sediada nas Ilhas Bahamas, com celebração de contrato de mútuo de empréstimo de ações, venda dessas ações e remessa do produto dessa venda ao exterior, visando encobrir a real detentora e negociadora das ações e, conseqüentemente, o não pagamento dos tributos devidos sobre ganho de capital oriundo da venda dessas ações, lavrando os respectivos autos de infração.

Reputo também correto a lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária e Responsabilidade Tributária em face do Sr. Eduardo Alves de Moura, por ser este sócio majoritário e único responsável pela administração da Iramaia Agropecuária Ltda., pois ao fim e ao cabo é o efetivo responsável pelas das operações e seguramente um dos beneficiados.

As condutas do sócio-gerente da empresa atuada violou a legislação civil, tributária, comercial e penal, à medida em que o contribuinte praticou ato simulado para ocultar a ocorrência de fato gerador, envolvendo pessoa jurídica sediada em paraíso fiscal, mantinha contas bancárias à margem de sua escrituração e apresentou DIPJ sem qualquer registro ( “zerada” ), quando mantinha expressiva movimentação financeira em instituições bancárias, tudo com o propósito doloso de omitir receitas do fisco.

Dentre as inúmeras provas levantadas pela autoridade fiscal que comprovam a ausência de propósito negocial no contrato de mútuo e a intenção de burla à tributação, destacam-se as seguintes:

- **Tanto a Iramaia Agropecuária Ltda. quanto a Kameron Investments e Inc. eram administradas e controladas pela mesma pessoa, o Sr. Eduardo Alves de Moura:** “[...] o mesmo Eduardo Alves de Moura é sócio administrador da Iramaia Agropecuária Ltda. e o único responsável pela Kameron Investments Inc. (fls. 285);

- **Na mesma data em que o capital autorizado da Kameron Investments Inc. foi elevado e integralizado com as ações da AMBEV, pelo Sr. Eduardo, foi firmado contrato de mútuo entre esta empresa e a atuada, cedendo, por empréstimo, estas mesmas ações:** “Em 02 de abril de 2001, o capital autorizado foi elevado para US\$ 2.905.119,95 dólares, divididos em 5.000 ações, com valor individual de US\$ 581,02399 cada (doc. de fls. 204.). Atente - se que este aumento de capital ocorreu exatamente no mesmo dia em que foi celebrado o contrato de empréstimo das ações da AMBEV entre a Kameron Investments Inc. e a Iramaia Agropecuária Ltda.” (fls. 285);

- **O contrato de mútuo fixava a data de 02 de abril de 2002 como prazo final do ajuste, momento em que as ações deveriam ter sido devolvidas à mutuante.** Como o referido prazo não foi cumprido, a autuada tenta justificar o inadimplemento contratual afirmando que o ajuste teria sido prorrogado, sucessiva vezes, por acordo verbal: “[...] verificamos, em primeiro lugar, a inexistência de aditivos ao contrato [...]. Solicitada a apresentar esses aditivos, a fiscalizada apresentou Extensão de Contrato de Mútuo de Ações, o qual informava entre outras cláusulas que, em março de cada ano, desde 2002, as partes têm estendido, verbalmente, o mútuo de ações objeto do CONTRATO, até 2 de abril de cada ano subsequente, [...]. Observa-se que o documento foi assinado em 11 de agosto de 2008, portanto durante os procedimentos de fiscalização e depois do nosso pedido de apresentação. Conseqüentemente, entre abril de 2002 e agosto de 2008, não havia um documento sequer que garantisse à Kameron o retorno das ações, mesmo após a venda dessas ações, [...] e mesmo depois do produto da venda ter sido enviado ao exterior, em abril de 2005, não para ela, na qualidade de suposta detentora das ações, mas para a própria Iramaia [...]” ( fls. 284).

- *Até a presente data, tais ações não foram devolvidas. Ao contrário, foram alienadas pela mutuária, sem autorização da mutuante, e o valor decorrente da venda foi transferido ao exterior, para conta de sua titularidade: “[...] intimamos esta empresa, [...], a apresentar documentação autorizando a venda dessas ações [...]. A resposta foi não haver documentação por tratar-se de ‘ordem verbal’ [...]. Inaceitável admitir que, em operações regulares entre empresas, fosse estabelecido um contrato de empréstimo, nos termos do que foi celebrado [...], sem nenhum tipo de garantia efetiva de retorno dessas ações, e com autorizações ditas ‘verbais’ para sua negociação, especialmente por tratar-se a Iramaia Agropecuária Ltda. de empresa de pequena liquidez. [...] cabe indagar de que forma a fiscalizada buscaria recursos, se os preços em Bolsa das ações da AMBEV subissem substancialmente, caso necessitasse adquirir no mercado essas ações para devolvê-las à Kameron.”* ( fls. 285);

- **O contrato de mútuo estipulava, como remuneração do ajuste, o pagamento pela mutuária de uma taxa de juros de 3% ao ano, pagamento este que não foi efetuado em nenhum dos anos-calendário nos quais a mutuária esteve de posse das referidas ações, ou seja, ele nunca adimpliu o pagamento da remuneração estipulada no contrato:** “[...] examinando os Livros Razão e Diário de 2005, 2006 e 2007 não se verifica a contabilização de juros relativos ao empréstimo das ações, [...]. Se verdadeira a extensão do contrato de mútuo, com data de 11 de agosto de 2008, esta não menciona a revogação da cláusula quarta [...]. Em operações regulares, esses juros deveriam estar contabilizados na Iramaia Agropecuária Ltda., o que comprovadamente não ocorreu.” ( fls. 286);

- **Além de não existir autorização para a alienação das ações, consta que o montante decorrente da venda das mesmas nunca foi entregue à Kameron. Ao contrário, resta patente nos autos que o produto da alienação foi remetido ao exterior e que a beneficiária do pagamento foi a Iramaia Agropecuária sediada nas Bahamas:** “[...] intimamos a fiscalizada a informar a que tipo de investimento se referia o montante de R\$ 71.051.300,90 [...]. Em resposta foi declarado que o investimento ocorreu sob a forma de crédito em conta corrente, juntando cópia do Contrato de Câmbio n.º 05/000951 e SWIFT do efetivo crédito [...]. Tais documentos confirmam a Iramaia Agropecuária Ltda. de Bahamas como receptora do montante de R\$ 71.051.300,90 ”. (fls. 285);

- **O Banco Central do Brasil não possui informações sobre a entrada das ações no Brasil ou sobre a Kameron Investments Inc.:** “[...] não foram localizados quaisquer registros de investimento externo direto tendo como receptora Iramaia Agropecuária Ltda.; bem como não foram identificados os dados cadastrais da empresa estrabgeira Kameron Investments Inc., para a qual não consta inscrição no Cademp - Cadastro de Empresas.” (fls. 286);

- **Apesar de comprovadamente enviado ao exterior, o montante de R\$ 71.051.300,90 foi mantido na contabilidade da autuada, sendo impossível detectar, em sua escrituração, o registro de conta movimentada no exterior:** “[...] a fiscalizada manteve nos Livros diário e Razão de 2005, 2006 e 2007 a contabilização de R\$ 71.051.300,90 em contas do Ativo e Passivo e Balanços Patrimoniais, sendo que esse valor, foi comprovadamente enviado ao exterior em abril de 2005. [...] Com a finalidade de verificar todos os lançamentos envolvidos na operação, especialmente as informações relativas à conta no exterior, intimamos [...] a Iramaia [...] a informar o banco no qual foi movimentada a contacorrente, cujos valores estão discriminados sob o título ‘Statement of Account’, [...] bem como informações sobre as contas contábeis referentes aos juros relacionados neste documento, à conta Iramaia mantida no exterior e à conta do Banco Credit Suisse no Brasil. [...] Passado o prazo solicitado, nenhuma informação foi apresentada, apesar de tratar-se de questionamentos simples que dispensem pesquisas mais profundas [...]. A Iramaia Agropecuária Ltda. manteve, em sua escrituração contábil valor comprovadamente enviado ao exterior, sem apresentar, apesar das 04 (quatro) prorrogações de prazo concedidas, qualquer informação ou justificativa que permitisse identificar dados de conta - corrente mantida no exterior” . (fls. 287/288)

Na hipótese dos autos, mesmo que se acate a premissa de que os “atos negociais” praticados pela Iramaia Agropecuária Ltda e a Kameron Investments Inc. efetivamente existiram, não afasta a possibilidade de considerá-los como simulados, **se observado que seus substratos não condizem com as finalidades dos institutos utilizados.** Isso porque, no caso vertente, revela-se no mínimo curioso que a Kameron, apontada pela contribuinte como real titular das ações em questão, nunca tenha adotado providências legais para reaver seu patrimônio, seja diante do inadimplemento da remuneração do mútuo pactuada no ajuste, seja em razão da não devolução dos bens mutuados quando da verificação do termo final fixado no contrato.

Tal fato é ainda mais intrigante se observado que, entre abril de 2002 e agosto de 2008, não havia um documento sequer que garantisse à Kameron o retorno das ações, mesmo após a venda das mesmas, sem a sua autorização. Não nos parece razoável uma empresa proceder com tamanha informalidade e desapego, diante de uma operação que envolva mais de setenta milhões de reais!

A despeito do elevado valor da operação, o produto da venda não foi devolvido à mutuante, sendo remetido ao exterior para conta de titularidade da Iramaia Agropecuária situada nas Bahamas.

O fato de ambas as empresas serem administradas pela mesma pessoa, revelam que as ações sempre foram de titularidade da empresa autuada, que esta não tem e nunca teve intenção de devolvê-las à Kameron, muito menos o produto da sua alienação, e que

o ganho de capital foi verificado no caso em apreço, não tendo que se perquirir qualquer outro momento para a sua apuração.

**Em verdade, tal qual concluiu a Fiscalização, a empresa situada no exterior foi envolvida desnecessariamente na operação, visando unicamente encobrir a real detentora e negociadora das ações e, conseqüentemente, o não pagamento dos tributos incidentes sobre este ganho de capital.**

Materialmente, não houve qualquer envolvimento da empresa sediada no exterior para a concretização das operações aqui sob análise. Ademais, também relevante destacar, como fator que corrobora a ocorrência da simulação, que não houve execução material do contrato, mas apenas formal, criando mutações jurídicas que só se manifestaram no campo do direito, comportando-se os contraentes, de fato, de acordo com outro negócio jurídico ou como se não tivesse negócio algum.

**Analisando o mosaico conclui-se que os atos formalmente praticados demonstram não terem as partes outro objetivo que não de furtrar-se ao pagamento dos impostos incidentes sobre o ganho de capital.**

Todos esses elementos, entre outros, conduziram à constatação que o contrato de mútuo de ações foi simulado, tendo em vista que as ações nunca aparentaram ser de real propriedade da Kameron, figurando a contribuinte autuada como real detentora e negociadora das ações. Tanto isso é verdade que nunca houve, por parte da recorrente, a intenção de “devolver” as ações objeto do suposto contrato de mútuo, nem ao menos se preocupando em tentar disfarçar o flagrante inadimplemento da remuneração estipulada no contrato.

Assim, considerando que o produto da alienação dessas ações foi inteiramente revertido à autuada e que não há nos autos qualquer indício de que a mesma pretenda restituir o objeto do suposto contrato à Kameron, patente é o não recolhimento de tributos incidentes sobre o ganho de capital oriundo da alienação das ações, razão pela qual merece ser mantido o presente lançamento.

Os atos simulados não têm eficácia contra o Fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente a anulação deles para propiciar a extravasão, ou seja, o aparecimento do ato realmente praticado que, no caso, foi a venda de ações, com ganho de capital tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

Nesse sentido, destaque-se o artigo 51 da Lei nº 7.450/85, *in verbis*:

*Art 51. Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.*

A intenção da lei é atribuir aos fatos e atos jurídicos praticados pelo recorrente os efeitos tributários previstos na legislação tributária, devendo os mesmos serem interpretados abstraindo-se a validade jurídica e considerando-se a sua expressividade econômica.

Em face dos fundamentos acima transcrito, rejeito a preliminar de nulidade e mantenho a tributação na Iramaia bem como a responsabilização do Sr. Eduardo Alves de Moura.

No que tange a incidência do Pis e da Cofins sobre o JCP (Juros sobre o capital próprio, a Medida Provisória (MP) nº 66, de 29 de agosto de 2002, hoje convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, que passou a ser a regra geral para os contribuintes dessa contribuição. Da mesma forma, a Lei 10.833/2003 instituiu a não-cumulatividade da COFINS, dispondo que a referida contribuição, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil

Para análise da questão em exame, faz-se necessário estar ciente de que as receitas financeiras não constam entre as receitas excluídas do regime de apuração não-cumulativa.

Logo, em tese, as receitas financeiras seguirão a normativa a que estiver submetida a pessoa jurídica; ou seja, se a pessoa jurídica estiver sujeita à não-cumulatividade, às suas receitas aplica-se o regramento deste regime.

As receitas financeiras estão, assim, inseridas dentre aquelas que compõem o faturamento mensal, sendo por isso mesmo receitas tributadas pelas referidas contribuições. Na época da publicação das leis acima sofriram a incidência das alíquotas ali mencionadas.

Ao evoluir no tratamento da legislação tributária que rege a matéria, foi publicada a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, cujo art. 27, § 2º, permite que as alíquotas incidentes sobre as receitas financeiras sejam reduzidas, conforme a seguir:

*Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.*

*§ 1o Poderão ser estabelecidos percentuais diferenciados no caso de pagamentos ou créditos a residentes ou domiciliados em país com tributação favorecida ou com sigilo societário.*

*§ 2o O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8o desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.” (destaques acrescidos)*

Frise-se que a possibilidade de redução está destinada apenas às pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa das contribuições.

Portanto não há qualquer razão ou substrato jurídico na pretensão do contribuinte de esquivar-se do pagamento das referidas contribuições, motivo pelo qual o lançamento deve ser mantido também neste quesito.

Ademais, conforme adiante será melhor explicitado, também não merece prosperar a alegação de que os juros sobre capital próprio teriam natureza de dividendos e, portanto, não sujeitos à incidência do PIS e da COFINS.

Isso porque, os juros sobre capital próprio não se confundem com os dividendos, eis que, ainda que decorrentes de participação societárias em outras empresas, não pressupõem, vale repetir, como no caso desses últimos, a ocorrência de lucros no exercício financeiro, podendo ser computados antes da apuração destes, e, inclusive, com base nos lucros acumulados, já distribuídos. (art. 9º, da Lei nº 9.420, de 1995).

Os juros sobre capital próprio devem ser considerados uma forma de remuneração do capital do investidor. Assim, além do ganho em razão da valorização de mercado das cotas adquiridas, o investidor recebe juros, com sistema de tributação diferenciado. Destaque-se que os valores recebidos a título de juros sobre capital próprio tem alíquota de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica favorecida em relação aos dividendos. Nada mais justo, portanto que, para fins de apuração de base de cálculo de COFINS e da contribuição para o PIS, os juros sobre capital próprio sejam incluídos. De fato, a legislação abre a opção para que as empresas remunerem seus investidores da forma que for mais interessante, tanto para a empresa quanto para o acionista.

Este Conselho também já sedimentou sua jurisprudência no sentido de estabelecer que os juros sobre capital próprio não se confundem com dividendos. A título de exemplo, cite-se o acórdão nº 101- 96.692, através do qual a Primeira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes concluiu, nos termos do voto do Relator, que os juros sobre capital próprio, que são apurados antes do resultado do exercício da investida e interferem no valor destes, não devem ser confundidos com dividendos, que por sua vez são posteriores e consistem em remuneração sobre o seu resultado líquido.

Correta pois essas exigências, consoante também fundamento pelo ilustre conselheiro Relator.

**Quanto a aplicação da multa de ofício, esta foi corretamente qualificada,** nos termos do § 1º, art. 44, da Lei 9.430/96, tendo em vista que provado nos autos a conduta fraudulenta do contribuinte, em simular operação de mútuo de ações, para ocultar ganho de capital cujo produto foi remetido ao exterior, sem a devida tributação, além de falsear declaração, apresentando DIPJ “zerada” quando, em verdade, mantinha substancial movimentação financeira, e manter contas bancárias à margem de sua escrituração, tudo na intenção dolosa 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 nº. 9.430/1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº. 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;*

*(...)*

*§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. (...).”*

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.”*

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.

No caso em apreço, conforme já delineado linhas acima, a fraude restou muito bem caracterizada, na medida em que o contribuinte praticou ato simulado para ocultar a ocorrência de fato gerador, envolvendo pessoa jurídica sediada em paraíso fiscal, mantinha contas bancárias à margem de sua escrituração e apresentou DIPJ sem qualquer registro ( “zerada” ), quando mantinha expressiva movimentação financeira em instituições bancárias.

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 n.º 4.502/66.”*

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

Por fim, assevero que, à luz do art. 29 do Decreto 70.235 de 1972, que rege o Processo Administrativo-Tributário no âmbito Federal (PAF), **“Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção...”**. Frise-se que esta redação original é uma das poucas jamais foi alterada ao longo desses 40 anos de vigência do PAF.

Registro ainda que o art. 50 da Lei 9.784/1999, que se aplica subsidiariamente ao PAF, estabelece:

*Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

*(...)*

*V - decidam recursos administrativos;*

*(...)*

***§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.***

*(...)*

***§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.***

(Grifei)

### Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a arguição de nulidade da autuação feita de ofício pelo Conselheiro Relator Carlos Pelá e, no mérito, negar provimento ao recursos, mantendo, inclusive, a sujeição passiva solidária do sócio pessoa física Eduardo Alves de Moura.

É este o voto condutor do presente acórdão.

*(assinado digitalmente)*

Antônio José Praga de Souza