



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10735.003228/2005-33
Recurso nº. : 151.995
Matéria: : IRPJ e outros- ano-calendário: 1999
Recorrente : Marambaia Capital S.A.
Recorrida : 7ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ. I
Sessão de : 29 de março de 2007
Acórdão nº. : 101-96.066

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO -

Nos lançamentos por homologação, o direito de constituir o crédito tributário decai após decorridos 5 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador, exceto nas hipóteses em que presente dolo, fraude ou simulação, cujo prazo passa a ser de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme dispõe o artigo 173, inciso I, do CTN.

LANÇAMENTO - MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE- O termo inicial para lançamento das multas exigidas isoladamente rege-se pelo art. 173 do CTN

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

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. Constatada a existência de simulação nos atos jurídicos com o objetivo de prejudicar o Fisco, caracterizado está o evidente intuito de fraude definido no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, devendo ser aplicada a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Marambaia Capital S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER, em parte, a preliminar de decadência suscitada, apenas em relação às exigências da contribuição para o PIS,

D

62

da COFINS e das multas isoladas, vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que rejeitaram essa preliminar em relação à exigência da COFINS, e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior e Mário Junqueira Franco Júnior que deram provimento ao recurso.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 03 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ e VALMIR SANDRI.

Recurso nº. : 151.995
Recorrente : Marambaia Capital S.A.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário interposto pela empresa Marambaia Capital S.A. contra decisão da 7ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro, que julgou inteiramente procedentes os lançamentos consubstanciados em autos de infração relativos a IRPJ, PIS, COFINS, CSLL, com imposição da multa de 150%. Foi ainda lançada a multa isolada pela falta de recolhimentos por estimativa do IRPJ e da CSLL.

A ciência dos autos de infração ocorreu em 12/12/2005.

A empresa foi acusada de ter praticado omissão de receita caracterizada pela falta de contabilização da operação de venda de participações, a qual foi registrada, de forma simulada, como permuta sem pagamento de torna.

Os fatos caracterizados como simulados, segundo o Termo de Verificação Fiscal, foram os seguintes:

No dia 20/09/1999, o Sr. Luiz Cezar Fernandes, sócio da Marambaia, cuja denominação, à época, era "134 Participações S.A.", subscreveu o aumento de capital da interessada (130 ações sem valor nominal), integralizando-o com 16.945.931 quotas da sociedade Pactual Participações Ltda., de sua propriedade, pelo valor de R\$ 10.497.399,14, ao amparo do laudo de avaliação da ACAL Consultoria e Auditoria S/C (fl. 55).

No dia 23/09/1999 a interessada vendeu 534 ações de sua própria emissão, mantidas em tesouraria, para a empresa Lidô Participações e Serviços Ltda., ao preço de R\$ 92.414.695,98.

No dia 24/09/1999 a interessada, através de contrato particular de permuta, deu em permuta, sem pagamento de torna, as 16.945.931 quotas da sociedade Pactual Participações Ltda. e, em contrapartida, recebeu da Lidô Participações e Serviços Ltda., as 534 ações de sua emissão que tinham sido vendidas no dia anterior (23/09/1999). A Lidô Participações e Serviços Ltda. ficou com a propriedade das quotas da sociedade Pactual Participações Ltda. e a interessada (atual Marambaia) com o montante de R\$ 92.414.695,98.

Concluiu a fiscalização que não houve permuta no dia 24/09/1999, mas sim, compra e venda das quotas da sociedade Pactual Participações Ltda. Ou seja, a permuta foi simulada.

A simulação, segundo o entendimento do Fisco, teria se iniciado em 23/09/1999, no momento em que a Lidô Participações e Serviços Ltda. se dispôs a pagar R\$ 92.414.695,98 por ações emitidas pela interessada (534 ações), sem valor nominal, quando em todo seu ativo no dia 23/09/1999, existia somente R\$ 517,25 em caixa e uma participação societária de R\$ 10.497.399,14 (quotas da Pactual Participações Ltda.). A Lidô Participações e Serviços Ltda. se dispôs a pagar aproximadamente 9 vezes mais que o valor dos ativos da interessada. A conclusão da simulação teria se dado no dia seguinte, 24/09/1999, quando a interessada, um dia depois de ter vendido ações de sua emissão por R\$ 92.414.695,98, as readquire, "permutando-as", sem pagamento de torna, por quotas que valem apenas R\$ 10.497.399,14.

A fiscalização indica ainda, para corroborar a simulação, o fato de o contrato de compra e venda (fls. 59/62), entre a atual Marambaia (antiga 134 Participações) e a Lidô Participações e Serviços Ltda. trazer diversas cláusulas criando condições para o pagamento de uma parcela pela venda das ações, todas envolvendo um terceiro (Banco Pactual S/A), o qual era controlado pela Pactual Participações Ltda. (A Pactual Participações Ltda. controlava a Pactual Participações S/A que era coligada com a Pactual S/A que controlava o Banco Pactual S/A) e pela Pactual Holdings S/A. O Banco Pactual S/A e Pactual Holdings S/A, por sua vez, eram vinculadas à Lidô Participações e Serviços Ltda., pois tinham um sócio em comum, Sr. Marcelo Serfaty, o que denotaria que a Lidô Participações e Serviços Ltda. e a interessada tinham, desde o início, a intenção real de compra e venda das quotas da Pactual Participações Ltda.

Em impugnações tempestivas, a interessada suscita a decadência e contesta a acusação de simulação.

.Em extensa argumentação, alega que todos os negócios jurídicos celebrados foram praticados com estrita observância aos princípios e normas que regem o Direito Público e o Direito Privado, com observância de todos os requisitos básicos para celebração de atos e negócios jurídicos, previstos no art. 82 do CC/1916 (partes capazes, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei). Diz que a

operação de aumento de capital foi aprovada em Assembléia Geral Extraordinária e teve como suporte Laudo de Avaliação, estando em perfeita consonância com a legislação societária. E que a operação de alienação de ações mantidas em tesouraria não pode ser desconsiderada para os fins legais, já que o contrato foi celebrado entre agentes capazes, o objeto foi lícito e a forma estava prevista em lei, sendo, portanto, legal.

Afirma que as quotas da sociedade Pactual Participações Ltda., de propriedade do Sr. Luiz Cezar Fernandes, utilizadas para integralização do capital, tinham valor de mercado superior ao valor do aporte que ingressou no seu ativo (R\$ 10.497.399,14) porque o referido aporte levava em conta dívidas do subscritor (Sr. Luiz Cezar Fernandes) com a Pactual Participações Ltda. E que o fato de a Lidô Participações e Serviços Ltda. ter pago um valor aproximadamente 9 (nove) vezes maior que o valor dos ativos do interessado se justifica em razão de o valor de mercado das quotas da Pactual Participações Ltda. ser superior ao valor de registro na contabilidade, o que influenciou o preço das ações em tesouraria.

.Diz que a diferença entre o preço pago o custo das ações em tesouraria foi levada a crédito na conta reserva de capital e não computada na determinação do lucro real, em plena consonância com o art. 442, IV, do Decreto nº 3.000/1999.

Aduz que os artigos 238 e 419 do RIR/1999 permitem que bens e direitos sejam alienados pelo valor contábil ou pelo valor de mercado, que o contrato de permuta existe e está previsto no CC/1916, não podendo ser confundido com o contrato de compra e venda, que as partes decidiram celebrar um instrumento de permuta sem pagamento de torna, sem cometerem qualquer irregularidade, visto que não afrontaram qualquer vedação legal, dentro de sua liberdade constitucional de contratar, tendo sido atribuído ao bem recebido o mesmo valor contábil do bem dado em permuta.

Protesta contra a caracterização de simulação, afirmando que as operações efetuadas devem ser respeitadas na sua individualidade, tanto pelas partes, como por terceiros. Diz que para que a simulação se materialize, é necessário que esteja presente algum dos vícios enumerados no art. 102 do CC/1916 e que dele decorra prejuízo a terceiro, ao Fisco, ou violação de disposição legal, o que não se verifica em nenhum dos contratos celebrados. Acrescenta que os contratos celebrados não provocaram qualquer tipo de prejuízo ao Fisco, já que a operação de

aquisição/alienação de ações em tesouraria se encontra prevista na própria legislação tributária (art. 442 do RIR/1999).

Assevera ter utilizado sua liberdade individual e livre iniciativa (art. 170 da Constituição Federal de 1988) na organização dos seus negócios do modo mais eficiente e econômico possível, respeitando as normas previstas no ordenamento jurídico.

Pondera que a base de incidência das normas tributárias são os atos privados praticados pelos indivíduos e pessoas jurídicas, conforme previsão no art. 109 do CTN, e que a lícita celebração dos contratos entre o interessado e a Lidô Participações e Serviços Ltda., antes da ocorrência de qualquer fato gerador tributário, altera de forma legítima as circunstâncias fáticas sobre as quais incidem as normas tributárias. Assim, como os negócios jurídicos celebrados foram todos praticados antes da ocorrência do fato gerador dos tributos, conclui que tal prática se caracterizou como elisão fiscal (planejamento tributário), prática lícita e amparada no princípio da legalidade, não podendo ser confundida com evasão fiscal.

Diz não haver qualquer regra jurídica no ordenamento que autorize a desconsideração de atos privados (negócios jurídicos) para fins fiscais, não sendo possível considerar como receita decorrente de operação de compra e venda valores devidamente contabilizados como reserva de capital, derivados de legítimas operações de compra e venda de ações em tesouraria e permuta de ativos. Pondera que a regra prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN é inaplicável quer por não ter sido editada lei ordinária, quer porque foi introduzida no ordenamento jurídico por Lei Complementar (nº 104/2001) publicada posteriormente aos fatos supostamente identificados, não atingindo o caso concreto, tendo em vista o princípio da irretroatividade da lei tributária.

Argumenta que a interpretação econômica contraria o art. 109 do CTN, por não ser possível ao fisco desconsiderar um determinado negócio jurídico menos oneroso, equiparando-o a um mais oneroso, com base no argumento de ambos têm a mesma substância econômica, pois estaria instituindo tributação por analogia, o que contraria o princípio da legalidade.

Insurge-se, ainda, em relação à caracterização dos crimes previstos nos incisos I e II do art. 1º e inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/1990, os quais pressupõem a comprovação da prática de determinados atos que sequer foram argüidos pela

fiscalização, aduzindo que simulação não pode ser considerada como crime, mas infração administrativa.

Diz ser descabida a multa qualificada de 150% (art. 44, II, Lei nº 9.430/1996), a qual está condicionada à prova inequívoca do evidente intuito de fraude, que sequer foi atestado e/ou mesmo alegado pela autoridade fiscal.

Especificamente para os autos de infração decorrentes, diz que a alienação de investimentos implica a alienação de item contabilizado no ativo permanente, descabendo a tributação pelo Pis e pela Cofins, tendo em vista o disposto no art. 3º, § 2º, inciso IV, da Lei nº 9.718/1998. Menciona o PN CST 108/78, fazendo referência ao item 7, subitens 7.1 e 7.2.

Sobre a multa isolada, afirma estar ocorrendo duplicidade, mencionando acórdãos do Conselho de Contribuintes.

A 7ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro julgou procedente o lançamento conforme Acórdão 10.119, de 30 de março de 2006, cuja ementa tem a seguinte dicção:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

EMENTA: DILIGÊNCIA. FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Deve ser indeferida a diligência que, além de não preencher os requisitos formais previstos no art. 16, inciso IV, e § 1º, do Decreto 70.235/1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/1993, também é desnecessária, tendo em vista que os documentos juntados aos autos são suficientes para formar a convicção da autoridade julgadora.

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ARTIGO 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. - Nos lançamentos por homologação, o direito de constituir o crédito tributário decai após decorridos 5 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador, exceto nas hipóteses em que ocorram dolo, fraude ou simulação, cujo prazo passa a ser de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme dispõe o artigo 173, inciso I, do CTN.

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS. SIMULAÇÃO. VONTADE APARENTE. PERMUTA. VONTADE REAL. COMPRA E VENDA. Uma vez provado, com documentação comprobatória, que o interessado simulou uma operação de permuta sem o pagamento de torna (vontade aparente), ao invés de registrar a operação de venda

(vontade real), caracterizada está a omissão de receita, sendo procedente a autuação.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO SIMULADO. O ato jurídico simulado é ilícito, devendo ser caracterizado como forma de evasão fiscal. A prática de atos simulados que tenham por objetivo fraudar o Fisco devem ser desconsiderados pela fiscalização, em razão de previsão expressa contida nos artigos 118, 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional (CTN), sendo dispensável a edição de outra norma para a efetivação do lançamento do crédito tributário.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Programa de Integração Social (Pis)

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins)

CSLL/PIS/COFINS. DECADÊNCIA. O art. 45, *caput* e inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reza que o direito de constituir o crédito tributário extingue-se somente após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

CSLL/PIS/COFINS. DECORRÊNCIA. Subsistindo o lançamento no auto de infração matriz (IRPJ), igual sorte colhem os autos de infração lavrados por mera decorrência dos fatos apurados naquele.

PIS/COFINS. BASES DE CÁLCULO. OBJETO SOCIAL. PARTICIPAÇÕES EM OUTRAS SOCIEDADES. ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS. FATURAMENTO. INCLUSÃO. O objeto social do interessado, conforme previsão em seu Estatuto Social, é a participação em outras sociedades. Portanto, a receita oriunda da alienação de investimentos é operacional e deve ser incluída em seu faturamento, integrando, portanto, a base de cálculo do Pis e da Cofins.

MULTA DE OFÍCIO.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. Constatada a existência de simulação nos atos jurídicos com o objetivo de prejudicar o Fisco, caracterizado está o evidente intuito de fraude definido no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, devendo ser aplicada a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

MULTAS ISOLADAS.

IRPJ. ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDA. MULTA ISOLADA. Caracterizada a falta de recolhimento obrigatório por estimativa do IRPJ, no mês de setembro de 1999, ocorrida em razão de ato simulado (evidente intuito de fraude), mantém-se a exigência de multa isolada de 150% por estimativa não recolhida, nos termos do disposto no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996.

CSLL. ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDA. MULTA ISOLADA. Caracterizada a falta de recolhimento obrigatório por estimativa da CSLL, no mês de setembro de 1999, ocorrida em razão de ato simulado (evidente intuito de fraude), mantém-se a exigência de multa isolada de 150% por estimativa não recolhida, nos termos do disposto no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996.

Cientificada da decisão em 24.04.2006 (fl.531), a empresa ingressou com o recurso em 26 de maio seguinte, conforme carimbo à fl.533 .

Na peça recursal, também ilustrada com farta doutrina (Alberto Xavier, Luciano Amaro, Marco Aurélio Greco, Antônio Sampaio Dória, José Eduardo Soares de Melo, Heleno Taveira Torres, Hugo de Brito Machado, João Dácio Rolim) e jurisprudência do Conselho de Contribuintes, reedita as razões declinadas na impugnação, aduzindo :

Que a decisão nada comentou a respeito da doutrina e jurisprudência trazidas, as quais são fonte de direito.

Que o tratamento contábil dado à operação de permuta, conferindo-se o mesmo valor contábil anterior ao item permutado, observou os princípios fundamentais da Contabilidade.

Que o julgador de primeira instância, de forma ineficaz, tentou suprir linha de argumentação da fiscalização, trazendo à baila novo argumento não levantado por ocasião do lançamento.

Que o julgador não procurou chegar à verdade material, mas apenas reforçar os argumentos da fiscalização.

Discorre sobre as figuras de abuso de forma, abuso de direito e de negócio jurídico indireto e que, no caso, a operação praticada poderia, "no pior dos cenários (caso viesse a restar comprovado que os atos sucessivos praticados pelas partes tivessem sido pré-ordenados), caracterizar-se como um negócio jurídico indireto.

Na reedição da arguição de decadência reforça que o lançamento poderia ter sido efetuado até setembro de 2004, que não há comprovação de dolo, fraude ou simulação, que a intenção das partes na celebração da permuta é clara e de acordo com a legislação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e atende os pressupostos legais. Dele conheço.

A Recorrente suscitou a decadência.

O termo inicial para contagem do prazo decadencial variará, conforme se conclua que ocorreu ou não dolo, fraude ou simulação. Assim, deixo para analisar a questão da decadência depois de enfrentar a questão principal de mérito.

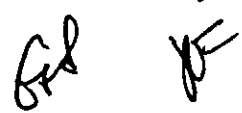
Registro que não padece de vício a decisão que não se manifesta sobre a doutrina e jurisprudência trazida. O julgador administrativo faz o controle da legalidade do ato administrativo, devendo verificar sua conformidade com a lei. A doutrina e a jurisprudência são de grande utilidade para subsidiar o julgamento, mas a manutenção ou não da exigência deve ser feita com base na lei.

O cerne da questão situa-se em definir se a estruturação dos negócios praticada pela recorrente é ou não oponível ao Fisco.

Por um lado, afirma o Fisco tratar-se de simulação para ocultar o verdadeiro negócio ocorrido, que teria sido a alienação, pela Recorrente à Lidô, das quotas da Pactual Participações Ltda..

Por seu turno, alega a Recorrente que ocorreu planejamento tributário lícito. Pondera que os negócios jurídicos celebrados foram praticados com estrita observância aos requisitos legais básicos, e foram todos praticados antes da ocorrência do fato gerador dos tributos, o que a leva a concluir ter-se caracterizado elisão fiscal (planejamento tributário), prática lícita e amparada no princípio da legalidade, não podendo ser confundida com evasão fiscal. Afirma que a estruturação negocial praticada poderia, no máximo, ser entendida como negócio jurídico indireto, mas não como simulação.

Os conceitos jurídicos e doutrinários sobre simulação são matéria por demais conhecida deste Colegiado, sendo desnecessário sobre eles discorrer. Não obstante, importa ressaltar que a Recorrente se equivoca ao situar os limites entre a elisão e a evasão fiscal na anterioridade da ação ou omissão do sujeito



passivo em relação à ocorrência do fato gerador e na perfeita juridicidade do seu ato ou omissão.

Não são apenas esses dois os limites a diferenciar elisão de evasão. Já em 1997 Ricardo Mariz de Oliveira escreveu que a elisão, além resultar da prática ou da não prática de atos ou negócios anteriores à ocorrência do fato gerador (para evitá-la) visando à economia tributária, para ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal ¹. Essa lição foi repetida em publicação² mais recente, nos seguintes termos:

"A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferencia-se da evasão fiscal ilícita por três - e apenas três - elementos: (1) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões conformes à lei, e (3) decorrer de atos ou omissões reais e não simulados."

Há, portanto, que se perquirir se os atos praticados são reais, e não simulados. E essa análise não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo. Essa a lição de Marco Aurélio Greco³

"(...)

Diante de uma situação complexa, é essencial considerar a figura como um todo, examinando ao mesmo tempo os vários aspectos que a cercam, pois o conhecimento e o enquadramento de determinada realidade será a resultante das diversas circunstâncias reunidas no caso concreto.

"(...)

Vale dizer, ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa), é importante interpretar a estória (conjunto).

"(...)

Na medida em que o conjunto de operações corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, a verificação das alterações relevantes deve ser feita não apenas considerando os momentos anterior e posterior a cada etapa mas, principalmente, os momentos anterior e posterior do conjunto de etapas.

Ou seja, é preciso indagar qual a situação existente antes da deflagração da seqüência de etapas, de quem era determinado patrimônio, qual a composição societária, quem era o titular de certos poderes sobre determinado empreendimento etc, e qual a situação final resultante da última das etapas."



¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de "Fundamentos do Imposto de Renda", 1977, Ed. Revista dos Tribunais, p. 303

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, "Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda", ensaio publicado no Livro do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário

³ GRECO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário, São Paulo, Dialética, 2004, p. 345/346



É inquestionável que o verdadeiro negócio jurídico praticado, dissimulado por operações estruturadas em seqüência, de compra e venda de ações em tesouraria seguida de permuta sem torna, foi a compra e venda das quotas da Pactual Participações S.A. Este o verdadeiro negócio desejado, que foi ocultado pelos negócios jurídicos ostensivos.

Não socorre a Recorrente a alegação de que as operações poderiam, no máximo, constituir negócio jurídico indireto. É que, mesmo praticando formas jurídicas válidas, o negócio indireto pode ser simulado. E para representar elisão fiscal lícita, e não evasão fiscal, o negócio jurídico indireto, deve ser verdadeiro.

Aponta Alberto Xavier :

"A distinção entre o negócio simulado, por um lado, e os negócios indiretos (...), por outro, corresponde à fronteira que separa a *mentira* da *verdade*. Os negócios indiretos (...) são verdadeiros; os negócios simulados são *falsos e mentirosos*.

Na simulação há uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada – e daí o seu caráter mentirosos ou enganatório. No negócio indireto não há divergência entre a vontade real e a declarada – e daí o seu caráter verdadeiro; há, isso sim, uma divergência entre a causa-função típica e os motivos ou fins perseguidos pelas partes, divergência essa querida realmente e revelada às claras.

Por outras palavras: há a utilização de uma estrutura ou de uma forma para atingir *indiretamente* um resultado que não é o típico daquela estrutura e daquela forma. O fim típico, porém, é realmente querido pelas partes; só que se limita a funcionar como condição para a realização de um fim ulterior que é essencial na determinação volitiva das partes."⁴

Ricardo Mariz de Oliveira ressalta que "É essencial compreender que o negócio indireto diferencia-se da simulação porque nesta há desconformidade entre o desejado e o praticado, o que obriga as partes a realizarem atos paralelos ocultos de desfazimento ou neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente, ao passo que no negócio indireto as partes desejam e mantêm o ato praticado e se submetem por inteiro ao seu regime jurídico e a todas as suas consequências."⁵

A acusação é de simulação. Realmente, caracterizou-se a hipótese prevista no art. 102 do Código Civil de 1916, pois há divórcio entre a vontade real e a vontade ostensiva. Não há a mais remota possibilidade de se acreditar que a Lidô tenha tido *vontade real* de investir na Recorrente, adquirindo 534 ações de sua emissão (dum total de 1.010) por R\$ 92.414.695,98, quando em todo seu ativo no dia

⁴ XAVIER, Alberto. "Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva - Dialética, S. Paulo, p.67

⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, "Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda", ensaio publicado no Livro do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário

23/09/1999, existia somente R\$ 517,25 em caixa e uma participação societária de R\$ 10.497.399,14 (quotas da Pactual Participações Ltda.).

O ato que realmente Marambaia e Lidô pretenderam praticar foi a compra e venda, por aquele valor, das quotas da Pactual. Para isso, simulou-se a venda das ações em tesouraria, seguida da permuta sem torna.

Maria Helena Diniz⁶ ensina que *"a prova da simulação é difícil, pois se deve demonstrar que há um negócio aparente, que esconde ou não outro ato negocial, por isso o Código de Processo Civil, nos arts. 332 e 335, dá, implicitamente, ao magistrado o poder de valer-se dos indícios e presunções para pesquisar a simulação"*.

No mesmo trabalho anteriormente mencionado, Ricardo Mariz de Oliveira assim comenta sobre a simulação:

"A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida, está regida pelo art. 102 do Código Civil (novo Código Civil, parágrafo 1º do art. 167), e se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos".

No caso, ocorreu a proximidade temporal dos atos (1 dia decorrido entre a compra e venda das ações em tesouraria e a permuta); há desmedida disparidade entre o valor pago pelas ações e o ativo da empresa investida; seus efeitos foram desfeitos com a permuta das ações pelas quotas da Pactual. A simulação é incontestável.

Quanto à referência à impossibilidade de aplicar a Lei Complementar 104/2002 a fatos anteriores a sua vigência, é de se observar que tal não ocorreu.

A exposição de motivos que acompanhou o Projeto que resultou na Lei Complementar nº 104/2001 assim justifica a criação de uma norma antielisiva:

"A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que

⁶ Diniz, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro, Saraiva, 8ª ed. 1991

permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito”.

Como se vê, a inclusão do parágrafo único do art. 116 do CTN teve por escopo criar uma possibilidade de descaracterizar negócios lícitos, praticados com o objetivo de economizar tributos, a fim de submetê-los à tributação que adviria caso os negócios tivessem sido outros, aqueles preteridos em face do planejamento tributário. Todavia, o disposto no artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais sempre puderam ser desconsiderados, tendo em vista o que dispõe o art. 149, inciso VII, do CTN.

Na tribuna, o patrono da Recorrente argumentou que, em se admitindo ter ocorrido simulação, o auto de infração padece de ilegitimidade passiva, ponderando que a operação deve ser vista como um todo, e que o início da simulação teria ocorrido com a integralização de capital pelo sócio-pessoa física, mediante conferência das quotas da Pactual. Assim, no seu entender, a tributação deveria recair sobre o sócio pessoa-física.

Para interpretar a referência de Marco Aurélio Greco a que se deva ver o filme como um todo, e não pelas fotografias que o compõem, deve ser delimitado onde começa e onde termina o filme que representa a simulação. E o que permite configurar esses limites são os atos ostensivamente praticados e cujos efeitos foram desfeitos ou neutralizados por outros atos.

A operação de subscrição e integralização das ações pelo Sr. Luiz César Fernandes foi verdadeira, e não foi desfeita ou neutralizada por outra, tendo ele permanecido como titular da participação societária subscrita. Esse pode ter sido o primeiro ato de um planejamento mais amplo arquitetado (para que o Sr. Luiz Fernando alienasse as quotas sem sofrer tributação) mas foi verdadeiro e produziu os efeitos que lhe são próprios, os quais ficaram mantidos. O planejamento se seguiria com uma segunda fase, em que se simulava a venda de ações em tesouraria e subsequente permuta das ações vendidas pelas quotas da Pactual, e se completaria com uma terceira fase, com o retorno do produto à pessoa física. Mas a terceira fase, possivelmente planejada, não se efetivou, e assim, o ato verdadeiro, da conferência de quotas pela pessoa física, não foi neutralizado, e seus efeitos permanecem. Essa

seqüência de atos simulados foi a praticada pela Recorrente (venda de ações em tesouraria e subsequente permuta sem torna por quotas da Pactual), e na realidade dissimulou a verdadeira operação praticada, que foi a venda das quotas da Pactual, cujo resultado a empresa teria que oferecer à tributação. Ao praticar a operação mediante venda de ações em tesouraria objetivou a empresa não tributar o ganho auferido com a venda das quotas da Pactual. Isso porque, conforme art. 442, IV, do Decreto nº 3.000/1999, o lucro na venda de ações em tesouraria, creditado a conta de reserva de capital, não é computado na determinação do lucro real. Assim a empresa simulou essa venda, cujo resultado não é tributado, e no dia seguinte desfez a operação simulando a permuta sem torna.

Não há como pretender que o verdadeiro sujeito passivo na operação estruturada teria sido a pessoa física. O Sr. Luiz Fernando não adquiriu a disponibilidade econômica ou jurídica do produto da venda das quotas da Pactual para a Lidô (R\$ 92.414.695,98 – R\$ 10.497.399,14). Esse resultado foi auferido e permaneceu na pessoa jurídica (Marambaia), que não se confunde com a pessoa física.

Nesses termos, a simulação ocorreu nas operações praticadas pela pessoa jurídica, sendo inoponíveis ao Fisco, que deve tributar o resultado do negócio verdadeiro. A pessoa física sofrerá os efeitos dessa tributação na qualidade de sócia da Marambaia.

Uma vez presente a simulação, não há como afastar a qualificação da multa.

Passo a analisar a arguição de decadência, observando que o sujeito passivo tomou ciência dos autos de infração em 12/12/2005, e as operações motivadoras ocorreram em setembro de 1999.

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, em casos de casos de fraude, dolo ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado.

Como a empresa optou pela tributação com base no lucro real anual, de acordo com a jurisprudência desta Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais o lançamento poderia ter sido efetuado em 2000, e o termo inicial é 1º de janeiro de 2001. Por conseguinte, a decadência só se operaria em 31/12/2005.

O PIS e a COFINS, por terem fato gerador mensal, poderiam ter sido lançados em ainda de 1999. Assim, o termo inicial é 1º de janeiro de 2000 e o termo final é 31/12/2004. Portanto, estão as exigências fulminadas pela decadência.

Para a multa lançada isoladamente a decadência segue sempre a regra geral do art. 173 do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Para quem exerceu a opção de tributação pelo lucro real anual, o pagamento das estimativas é obrigatório, e não facultativo. Tratando-se de obrigação, seu descumprimento gera para o fisco o direito de aplicar a sanção imediatamente, quando a autoridade toma conhecimento da irregularidade, ainda que no próprio ano calendário da infração. Uma vez que o prazo para pagamento da estimativa é o último dia do mês seguinte àquele a que se referir, tem-se que, em relação às estimativas de setembro, a inadimplência, marco do nascimento do direito de aplicar a sanção, configura-se no primeiro dia do mês novembro. Dessa forma, o lançamento poderia ser feito no próprio ano-calendário de 1999, e o termo inicial para a decadência é o primeiro dia do mês de janeiro de 2000 e o termo final é 31/12/2004. Portanto, as exigências relativas à multa isolada encontram-se alcançadas pela decadência.

Pelas razões expendidas, dou provimento parcial ao recurso para cancelar as exigências relativas ao PIS, à COFINS e às multas lançadas isoladamente, por falta de recolhimento das estimativas, porque atingidas pela decadência.

Sala das Sessões, em 29 de março de 2007


SANDRA MARIA FARONI

