



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº	10882.003600/2002-75
Recurso nº	136.234 Voluntário
Matéria	IRPJ e OUTRO - Ex.: 1997
Acórdão nº	108-08.603
Sessão de	11 de novembro de 2005
Recorrente	MANÁ PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA.
Recorrida	1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – Correto o lançamento, não existindo erro na identificação do sujeito passivo, quando o Fisco lavra o auto de infração na empresa onde foram efetuados os aportes financeiros e para qual foi dirigido o ganho econômico, quando ela permanece ativa após os fatos considerados como simulados e controlada pela pessoa física beneficiada pela não tributação do ganho de capital na alienação de participação societária, e onde foi registrado o resultado positivo da equivalência patrimonial cuja exclusão foi glosada pela fiscalização.

IRPJ – CSL - DECADÊNCIA – CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - O Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro, tributos cuja legislação prevê a antecipação de pagamento sem prévio exame pelo Fisco, estão adstritos à sistemática de lançamento dita por homologação, na qual a contagem da decadência do prazo para sua exigência tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (art. 150 parágrafo 4º do CTN). No caso de dolo, fraude ou simulação, desloca-se esta regência para o art. 173, I, do CTN, que prevê como início de tal prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ocorrendo a ciência do auto de infração pela contribuinte no ano de 2002, é incabível a preliminar de decadência suscitada para os tributos lançados no ano-calendário de 1996.

IRPJ E CSL – ATO SIMULADO – CARACTERIZAÇÃO – Caracterizam a ocorrência de simulação os procedimentos

engendrados por grupo de empresas e pessoa física para evitar a tributação do ganho de capital pela venda de participação societária, por meio de exclusão na apuração do lucro real de ganho na equivalência patrimonial ocasionado por ágio não justificado na investida.

IRPJ E CSL – AJUSTE PARA AUMENTO DO VALOR DO INVESTIMENTO – GLOSA DA EXCLUSÃO – Procedente a glosa da exclusão na apuração do lucro real do ajuste positivo de investimento controlado pelo método da equivalência patrimonial, quando este ajuste é derivado de atos crivados pela prática da simulação.

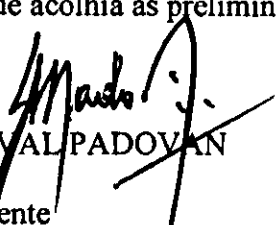
IRPJ – CSL - APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA – A conduta da contribuinte em adotar procedimentos simulados a enquadra numa das situações previstas no art. 44, II, da Lei 9.430/96, ensejando a aplicação de multa qualificada de 150%.

Preliminares rejeitadas.

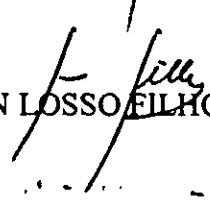
Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MANÁ PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pelo recorrente e, no mérito, igualmente por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Margil Mourão Gil Nunes que acolhia as preliminares e dava provimento integral ao recurso.


DORIVAL PADOVAN

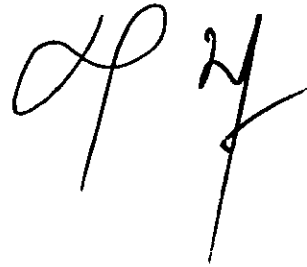
Presidente


NELSON LOSSO FILHO

Relator

FORMALIZADO EM: 23 ABR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO.

Handwritten signature and the number 21.

Relatório

Contra a empresa Maná Participações e Serviços Ltda., foram lavrados autos de infração do IRPJ, fls. 322/325, e CSL, fls. 326/329 por ter a fiscalização constatado a seguinte irregularidade no ano-calendário de 1996, a ocorrência de simulação na venda de participação societária, descrita às fls. 323:

"Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real. Exclusões indevidas do Lucro Real – Ganho de capital na alienação de participação societária.

Redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em virtude da exclusão não autorizada pela legislação, lançada nas linhas 18 da Ficha 07 e 15 da Ficha 11 da DIRPJ97/96, no valor de R\$ 61.583.081,00. O referido valor corresponde a ganho de capital decorrente da alienação de participação societária e deve ser computado no lucro real e na base de cálculo da CSLL."

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolada em 23 de dezembro de 2002, em cujo arrazoado de fls. 342/366, alega, em apertada síntese, o seguinte:

1- entendeu a fiscalização que determinadas operações e negócios jurídicos realizados pela Autuada e por seu sócio Gregory James Ryan, tiveram por objetivo a venda da participação societária, de 14%, que este último detinha na Restco Comércio de Alimentos Ltda., sem que o suposto ganho de capital obtido nesta venda fosse tributado pelo imposto de renda, seja na pessoa física do sócio Gregory, seja na pessoa jurídica autuada.

2- sob lacônica alegação de simulação, os auditores simplesmente desconsideraram negócios jurídicos e operações, procedendo ao lançamento do tributo supostamente devido;

3- com base nessa presunção ilegal, foi glosado o resultado positivo da equivalência patrimonial do investimento da Autuada (no capital da Newcol), para tratá-lo como se fosse ganho de capital, desprezando todas as operações realizadas, para considerar que teria havido um único negócio jurídico, relativo à alienação do referido investimento;

4- tal entendimento resulta de presunção ilegal, que não encontra amparo nas normas de direito aplicáveis. Os negócios jurídicos desconsiderados pela fiscalização foram realizados nos estritos termos da legislação de regência, de acordo com planejamento societário/tributário legítimo, que não caracteriza evasão fiscal e nem tampouco sonegação, pois foi implementado mediante prática de atos lícitos, que espelham fiel e adequadamente a realidade econômica subjacente às operações praticadas;

5- sendo o direito tributário reconhecidamente direito de sobreposição, cuja legislação não pode alterar conceitos, formas e institutos do direito privado, não poderia a fiscalização ter se valido de apreciação subjetiva ou presunção para promover o lançamento tributário;

6- a autonomia da vontade é constitucionalmente assegurada, art. 5º, incisos IV, IX, XIII, XV e XVII, da CF, garantindo-se o direito de plena liberdade de associação e livre exercício de qualquer trabalho ou atividade empresarial. Assim, aos particulares é garantido o direito de contratar de acordo com a autonomia que lhes foi assegurada;

7- a lei tributária não pode alterar a natureza e o substrato econômico e empresarial dos negócios jurídicos entabulados entre os particulares, e disciplinados pelas normas da legislação civil e comercial;

8- os negócios jurídicos validamente entabulados, nos termos da legislação civil e comercial, não podem ser desconsiderados pela fiscalização, para fins de lançamento;

9- o princípio da legalidade representa delimitação objetiva ao exercício da tributação, exigindo a descrição completa e exaustiva de todos os aspectos da norma tributária por meio de lei, forma e material;

10- cumpria à fiscalização buscar a real essência dos negócios privados para verificar se eles se subsumem as hipóteses de incidência descritas na lei tributária, sendo vedada qualquer apreciação subjetiva, em respeito ao princípio da verdade material;

11- se as operações e negócios jurídicos praticados pela Autuada foram realizados nos estritos termos da legislação aplicável, conforme evidenciado pelos documentos que instruem o processo, caberia à fiscalização conformar-se com o comportamento lícito da Autuada, que praticou atos de planejamento tributário que qualificam seu procedimento como elisão tributária;

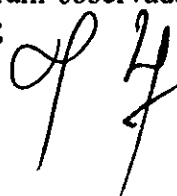
12- para que o comportamento seja lícito, deve haver certa coerência entre a realidade econômica subjacente ao ato ou negócio jurídico realizado e a forma adotada pelas partes para sua consecução, coerência essa que não deixa de existir quando ocorrem os denominados negócios jurídicos indiretos, que não caracterizam evasão fiscal;

13- o comportamento elisivo é lícito, porque admitido pelo direito privado, produzindo seus efeitos jurídicos próprios, concernentes à operação realizada, e ainda repercutindo efeitos econômicos peculiares previamente pretendidos no campo do direito tributário, pela redução da carga fiscal a ser suportada pelo contribuinte;

14- o planejamento tributário lícito, implementado por meio da utilização de procedimentos que caracterizam elisão fiscal (e não evasão), opera-se mediante a modificação da ação ou estado do particular em relação à materialidade do fato (ou estado de fato) submetido à tributação, ou a alteração de circunstâncias que possam influenciar na quantificação do tributo;

15- se os negócios jurídicos realizados apresentaram-se formal e materialmente adequados às disposições normativas aplicáveis, a fiscalização tributária deveria respeitar a autonomia da vontade dos particulares;

16- deliberou-se a emissão de ações com recebimento de ágio, em determinada sociedade, buscando-se os efeitos daí decorrentes, e nos termos da legislação societária, o valor total do ágio reverte em favor da sociedade, constituindo reserva de capital, que pode ser destinada à incorporação ao capital social, e, a partir daí, foram observadas as regras para ajuste do investimento pelo método da equivalência patrimonial;



17- em 1980, o Sr. Gregory associou-se à empresa norte americana McDonald's, por meio da criação da sociedade denominada Restco Comércio de Alimentos Ltda., cujo capital social inicial era de valor equivalente a US\$100,000.00 (cem mil dólares) dividido entre os sócios na proporção de 75% para a sócia McDonald's e 25% para Gregory;

18- entre a data de sua constituição e a data da dissociação havida entre o Sr. Gregory e a sua sócia McDonald's, a Restco sofreu mutação extraordinária em suas características fundamentais, posto que o negócio por ela explorado teve excepcional desenvolvimento;

19- os sócios da Restco perceberam uma valorização patrimonial decorrente da própria valorização do negócio que implementaram no Brasil. Esta foi a realidade dos fatos, ao longo dos anos em que permaneceram associados;

20- é fato incontroverso que houve efetiva constituição de sociedade entre as partes (Gregory e McDonald's), que durou mais de duas décadas. Essa circunstância não foi considerada pela fiscalização, que pretendeu sustentar que jamais teria havido sociedade entre as partes;

21- a valorização extraordinária do investimento e a perspectiva de manutenção futura da sua rentabilidade, foram confirmados por meio de avaliação objetiva, não questionada pela fiscalização;

22- é importante reiterar que a avaliação sobre a qual baseou-se a decisão societária de pagamento de ágio em aumento de capital e todos os demais atos societários não foram impugnados pela fiscalização;

23- a fiscalização pretende sustentar que as partes envolvidas nunca foram sócias, a constituição de pessoa jurídica para instrumentalizar a sociedade havida entre elas foi simulada e que não havia justificativa econômica para a mais valia acordada entre os sócios no ato da capitalização da holding conjunta;

24- a sucessão dos eventos negociais comprovam que:

(a) as partes foram efetivamente sócias, por quase 20 anos,

(b) elas podiam legalmente deliberar manter seus investimentos em nome de sociedades holding;

(c) os negócios da Restco evidentemente ostentavam perspectiva de rentabilidade futura;

(d) a avaliação que serviu de lastro para a capitalização com ágio forneceu justificativa suficiente para a criação da reserva de ágio;

(e) a avaliação não foi impugnada;

(f) a lei vigente determina que o resultado da reserva de ágio não seja tributado;

(g) as partes deliberaram dissociar-se, cabendo a cada uma a sua parte do negócio comum;

25- relata as operações e negócios jurídicos realizados pela autuada, Maná, desde sua constituição em junho de 1996:

1. em agosto/96, seu capital foi aumentado para R\$ 7.241.283,00, da seguinte forma: R\$ 4.731.284,00 aportados pelo sócio Gregory, mediante cessão e transferência das cotas que até então detinha na Restco, e R\$ 2.499.999,00 aportados em moeda pela sócia Glenview;

2. posteriormente, a autuada Maná cedeu e transferiu suas cotas que detinha no capital social da Restco para a sociedade Newcol, a título de integralização de capital. Depois, a MCD ingressou como sócia na Newcol, mediante pagamento de R\$ 78.161.673,00 dividido em: R\$ 1.182.821,00 para aumento do capital social e R\$ 76.978.852,00, a título de ágio, que constituiu reserva de capital, tudo conforme avaliação validamente realizada e não impugnada. Dessa forma, o capital da Newcol de R\$ 4.731.284,00 num primeiro momento foi aumentado para R\$ 5.914.106,00 (80% da autuada Maná e 20% da MCD), e seu patrimônio líquido aumentou para R\$ 82.892.958,00 (soma do capital social com a reserva de capital constituída pelo ágio). Em seguida, deu-se novo aumento de capital social da Newcol, por incorporação da reserva de capital, cujo montante foi distribuído proporcionalmente à participação de cada sócio. Assim, 80% do capital permaneceu na titularidade da Autuada, e 20% permaneceu na titularidade da MCD;

3. após o aumento de capital, a autuada procedeu ao ajuste do seu investimento naquela sociedade, mediante o método de equivalência patrimonial. A diferença positiva resultante da equivalência patrimonial foi excluída para efeito de determinação do lucro real;

4. as partes deliberaram dissociar-se, tendo a Autuada se retirado daquela sociedade, mediante redução do seu capital em proporção ao valor de sua participação;

26- todas as operações e negócios jurídicos foram efetivamente realizados e formalizados mediante adoção dos instrumentos e procedimentos expressamente previstos na legislação vigente, sem que nenhuma insurgência fosse levantada pelas autoridades administrativas competentes, responsáveis pelo registro e arquivamento dos respectivos documentos;

27- não houve nenhuma operação simulada que pudesse justificar a presunção de da fiscalização no sentido de que teria havido sonegação fiscal;

28- não há sequer indícios de práticas ilegais, tendo havido simples presunção da fiscalização, que não tinha sequer autorização legal para desconsiderar os negócios jurídicos concretizados pela autuada;

29- não se poderiam atribuir efeitos jurídicos diversos daqueles previstos pela legislação tributária e comercial para aquelas operações, sob argumento de que o mesmo resultado poderia ser atingido mediante prática de outros atos jurídicos, cuja tributação seria mais onerosa;

30- nenhuma das hipóteses elencadas pelo artigo 102 do Código Civil restou caracterizada, pois os negócios jurídicos realizados pela Autuada não aparentaram e nem transmitiram direitos a pessoas diversas das quem realmente deveriam ter sido conferidos ou transmitidos; não continham nenhuma declaração, confissão, condição ou cláusula não



verdadeira e nem tampouco foram os respectivos instrumentos contratuais antedatados ou pós-datados;

31- mesmo que tais negócios jurídicos fossem resultantes de simulação, os atos jurídicos dos quais se originaram não seriam nulos, mas tão somente anuláveis. E neste caso, nos termos do artigo 152 do Código Civil, a nulidade não poderia ser pronunciada de ofício e não produziria efeitos antes de julgada por sentença;

32- resulta manifesta ilegalidade a multa aplicada de 150%. Mesmo na hipótese de manutenção da exigência fiscal, deverá ser reduzido o percentual da multa aplicada, em vista da inexistência de dolo, fraude ou simulação;

33- a fiscalização é contraditória ao afirmar que as operações aparentam revestir-se de legalidade e amparo jurídico e ao reconhecer tratar-se de comportamento elisivo e, em seguida, entender ter ocorrido simulação quando, após o ingresso da MCD na Newcol, a atuada ter se retirado da Newcol, levando apenas sua parte do capital e deixando gratuitamente sua participação na Restco;

34- a fiscalização afirma que a atuada tenha deixado gratuitamente sua participação de 11,2% na Restco ao retirar-se da Newcol, alegando que, nessa ocasião, a Maná recebeu sua participação na Newcol em dinheiro e, além disso, a atuada sequer dispunha dos 11,2% da Restco, pois tais cotas representavam ativos da própria Newcol, a qual posteriormente veio a ser incorporada pela McDonald's, e jamais pertenceram à MCD;

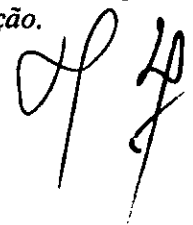
35- a fiscalização não poderia desconsiderar as operações realizadas nos termos da legislação de direito aplicável, ou seja, o aumento de capital procedido na Newcol mediante pagamento de ágio pela MCD, com base em avaliação válida. Da mesma forma não poderia insurgir-se contra o ajuste do investimento que a atuada detinha na Newcol pelo método de equivalência patrimonial, nem tampouco contra a exclusão do respectivo resultado positivo da base de cálculo do IRPJ;

36- não cabe alegação de que o procedimento da fiscalização estaria autorizado pelo § único do art. 116 do CTN, introduzido pela LC 104/01, pois além de a norma não existir à época e não ser auto-aplicável, não alterou o direito do contribuinte de optar pelo comportamento menos oneroso;

37- em razão das operações e negócios jurídicos realizados, os auditores não tinham amparo legal para glosar a exclusão do lucro real procedida pela Atuada do resultado positivo da equivalência patrimonial do investimento que detinha na Newcol, para considerar que teria havido uma singela venda de participação societária.

Em 07 de abril de 2003 foi prolatado o Acórdão nº 3.774, da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas, fls. 407/431, que considerou procedente o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

"AJUSTE PARA AUMENTO DO VALOR DO INVESTIMENTO – Procedente a glosa da exclusão, na apuração do lucro real, de ajuste para aumento do valor de investimento, se tal valor decorre da prática de atos em que foi constatada a ocorrência de simulação.



MULTA DE OFÍCIO – Não tendo a impugnante logrado afastar a hipótese de simulação, um dos pressupostos previstos no art. 44, II, da Lei 9.430/96, não há que se falar em redução da multa aplicada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CSLL – As exigências decorrentes devem seguir a mesma orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista serem fundadas nos mesmos fatos.

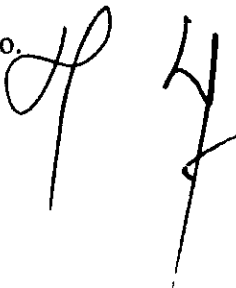
Lançamento Procedente”

Cientificada em 23 de maio de 2003, AR de fls. 436, e novamente irresignada com o acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolado em 18 de junho de 2003, em cujo arrazoado de fls. 439/467 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória.

Em 28 de julho de 2004 apresentou aditivo a seu recurso voluntário, suscitando a nulidade absoluta do auto de infração, em virtude de erro na identificação do sujeito passivo.

Afirma que a própria fiscalização destaca em seu Termo de Verificação ter ocorrido simulação, fraude por abuso de forma, devendo o lançamento, fosse o caso, ser realizado na pessoa física do Sr. Gregory, ao invés da pessoa jurídica autuada.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

À vista do contido no processo, constata-se que a contribuinte, cientificada do Acórdão de Primeira Instância, apresentou seu recurso arrolando bens, fls. 469/531 e processo nº 10882.003602/2002-64, entendendo a autoridade local, pelo despacho de fls. 582, restar cumprido o que determina o § 2º, do art. 33, do Decreto nº 70.235/72, na nova redação dada pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19/07/02.

As matérias em litígio dizem respeito às preliminares de nulidade do lançamento, por erro na identificação do sujeito passivo, e a decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar a exigência e, no mérito, a prática de planejamento fiscal lícito, além da redução do percentual da multa de 150% pela não ocorrência de fraude.

Deixo registrado que a análise da alegação de erro na identificação do sujeito passivo apresentada fora do prazo, após a entrega do recurso voluntário, é possível haja vista se tratar de nulidade absoluta, matéria que pode ser suscitada a qualquer momento.

Analiso inicialmente a questão de mérito, a ocorrência de simulação, invertendo a ordem de julgamento, porque as prejudiciais de mérito, o erro na identificação do sujeito passivo e a decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento, dependem para sua análise da constatação da ocorrência do ato simulado.

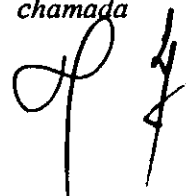
A simulação pode ser definida como um ato fictício que tem por objetivo o disfarce real da vontade, um falseamento da realidade, mostrando a aparência de algo que inexistente. Já a dissimulação, embora também tenha a característica de falseamento da realidade, utiliza-se de disfarce, que esconde uma manipulação, artifício ou subterfúgio de determinado fato que não guarda correspondência com o fato real.

O mestre Alberto Xavier *in* Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, Editora Dialética, 1ª edição 2002, às fls. 52/53, leciona a respeito das características da simulação:

“A simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros.

Os seus elementos essenciais são, pois (i) a intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração; (ii) o acordo simulatório (pactum simulationis); (iii) o intuito de enganar terceiros.

O Código Civil brasileiro, especificando este conceito geral, enumera no seu art. 102 três formas típicas de simulação dos atos jurídicos: (i) quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou transmitem (a chamada



interposição fictícia de pessoas); (ii) quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; (iii) quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados."

A doutrina classifica a simulação em absoluta ou relativa. A simulação absoluta é aquela em que não existe relação negocial entre as partes envolvidas. A simulação relativa surge quando dois fatos se sobrepõem: o fato simulado, aquele que acontece sem espelhar a vontade das partes e o negócio oculto, aquele que se encontra dissimulado, o negócio verdadeiramente real, querido e concretizado pelas partes.

Ainda Alberto Xavier no livro prefalado, às fls. 53/54, classifica os principais tipos de simulação:

"A mais importante classificação das espécies de simulação é a que distingue a simulação absoluta da simulação relativa: na simulação absoluta aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum; na simulação relativa, as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições. E daí que, enquanto na simulação absoluta existe apenas um negócio jurídico correspondente à vontade declarada – o contrato simulado – na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o negócio simulado, correspondente à vontade declarada enganadora e o contrato, por baixo dele oculto ou encoberto – o negócio dissimulado, correspondente à vontade real dos seus autores.

Numa imagem bem sugestiva, alguns autores chamam à simulação absoluta simulação nua e à simulação relativa simulação vestida."

Prosseguindo em seu livro, às fls. 56, o professor Alberto Xavier indica, dentre outros, este tipo de simulação fiscal:

"Difícilmente se compreende o alcance da expressão natureza dos elementos, pois se o sentido da lei foi o de descrever a abrangência possível do fenómeno simulatório, melhor teria sido a referência à dissimulação de qualquer dos elementos da obrigação tributária do que a referência, aparentemente limitativa, à dissimulação da natureza dos referidos elementos.

No que concerne ao fato gerador, a simulação é necessariamente relativa, uma vez que a vontade real das partes é a realização do ato ou negócio jurídico tipificado na lei como fato constitutivo da obrigação tributária. E daí que, para enganar ou prejudicar o Fisco, os autores do negócio real se vejam forçados a dissimulá-lo, a ocultá-lo, a encobri-lo sob as vestes de um negócio aparente que não corresponde à sua vontade real e cuja natureza é distinta do negócio jurídico tipificado como fato gerador pela lei tributária.

Se a lei fiscal tributa por qualquer forma o mútuo, os simuladores aparentam uma doação, pactuando paralelamente, às ocultas, contra-declaração pela qual o donatário aparente se obriga a restituir os valores aparentemente doados. Se a lei fiscal tributa a doação por alíquota superior à da compra e venda, os simuladores ostentam às

claras uma compra e venda, combinando na sombra o perdão da dívida de preço. Se a lei fiscal tributa o mútuo concedido a pessoa jurídica, as partes efetuam à luz do sol um aumento de capital, enquanto na penumbra ajustam uma subsequente redução de capital acrescida de juros. E os exemplos podem multiplicar-se ao infinito."

O Ministro Moreira Alves, *in* Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, ESAF, 2001, p. 68 afirma:

"Na simulação absoluta, cria-se apenas uma aparência que não se destina a ocultar negócio que realmente se deseja. É o caso, por exemplo, de, ocorrendo uma revolução, e havendo perspectiva de confisco dos bens dos anti-revolucionários, um deles celebra simuladamente – simulação absoluta – contrato de compra e venda com um amigo que não corre esse risco por ser partidário da revolução, tornando-se aparentemente proprietário da coisa, e não correndo, portanto, o risco de tê-la confiscada. Criou-se a aparência sem que se oculte por baixo dela um negócio jurídico que é realmente desejado. Na simulação relativa, não. Nela tem-se um negócio jurídico simulado, que é aquele que cria a aparência, e tem-se o negócio jurídico dissimulado, que é aquele ocultado pela aparência. Aqui, portanto, se tem um negócio jurídico que aparenta ser aquilo que não é, que é o negócio simulado, e o negócio dissimulado, que é aquele oculto pelo negócio jurídico simulado e que é o negócio realmente desejado. Isso ocorre, por exemplo, quando o marido, não podendo fazer doação à sua concubina, simula compra e venda, pois não recebe o preço, para que essa compra e venda, na realidade, oculte doação."

Ricardo Mariz de Oliveira em seu livro "Fundamentos do Imposto de Renda", 1977, Ed. Revista dos Tribunais, p. 303 e em "Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda", ensaio publicado no Livro do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário leciona:

"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."

"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".

Por tais definições e análises da doutrina, claro está que a simulação tem como elemento essencial o falseamento da realidade.

De todo o exposto concluo que a simulação deve ser provada pelo Fisco com base em elementos que identifiquem a intenção do agente de operar, por meio legais, situações jurídicas que levem a resultados tributários diversos daqueles previstos nos atos negociais.

O fato tributado pelo Fisco foi a glosa de exclusão na apuração do Lucro Real do Resultado Positivo da Equivalência Patrimonial, tendo sido considerado este valor como ganho de capital não tributado.

Sustenta a recorrente que ao contrário do que afirma a fiscalização, o caso em exame não é de simulação e sim de um planejamento tributário lícito, uma elisão fiscal, e não uma evasão de tributos.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 314/321 descreve o autuante os motivos que o levaram a concluir pela ocorrência de simulação no fato analisado, de onde, por esclarecedor, transcrevo o excerto a seguir:

"Esta fiscalização concluiu ser indevida a exclusão realizada pela Maná na linha 18 da Ficha 07 de sua DIRPJ97/96, a título de Ajustes por Aumento do Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido, no valor de R\$ 61.583.081,00.

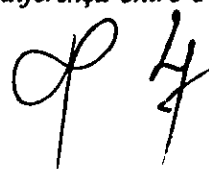
Analisando as operações envolvendo o Sr. Gregory e as empresas Maná, Newcol e MCD, fica evidente a tentativa dos contribuintes Gregory e Maná de valerem-se de artifícios jurídicos para permitir a venda de participação social de 14% que o Sr. Gregory detinha na Restco, sem sofrer a tributação do IRPF sobre o real ganho de capital na pessoa física, e tampouco do IRPJ na pessoa jurídica Maná, empresa criada para gerir os interesses do Sr. Gregory.

Analisando globalmente os eventos realizados verificamos que as operações visaram obstar a tributação sobre o expressivo valor devido ao Sr. Gregory em face de seu desligamento da Restco, e por decorrência da administração da rede McDonalds. Há evidências de que as partes acordaram o valor de R\$ 66.314.367,00 como sendo o valor a ser pago pela Restco para que o sócio Gregory transferisse suas cotas, correspondentes a R\$ 61.583.081,00.

Na prática, a parafernália jurídica prestou-se a obstar a incidência do imposto sobre a renda incidente sobre o elevado ganho de capital que o Sr. Gregory ou a Maná iriam auferir na transação, correspondente a R\$ 61.583.081,00.

A movimentação jurídica foi iniciada com a transação realizada em 12/08/96, através da qual o Sr. Gregory transferiu a titularidade de suas cotas a Restco para a empresa Maná pelo valor de R\$ 4.731.283,77, a título de ingresso de capital.

Esta transação foi tributada na pessoa física do Sr. Gregory, conforme constou do Anexo de Apuração do Ganhos de Capital da DIRPJ97/96, anexado à folha 307. No referido Anexo foi apurado um ganho de capital no valor de R\$ 299.487,38, correspondente à diferença entre o



valor da transferência R\$ 4.731.283,77, e o valor constante da declaração de bens, R\$ 4.431.796,39. Observa-se que a tributação na pessoa física do Sr. Gregory incidiu sobre a parcela ínfima do valor global envolvido na transação.

A complexa série de operações jurídicas prosseguiu com a constituição das empresas Newcol e MCD, utilizadas para transferir o valor de R\$ 61.583.081,00 para a empresa Maná, numa operação sem a incidência de imposto de renda na pessoa jurídica.

A despeito da tentativa do contribuinte de conferir caráter elisivo e legal ao seu procedimento, as operações realizadas na Newcol em 01/10/96, especificamente à 10:00 e 14:00 h foram desprovidas de legalidade, por valerem-se de simulação para conceder direitos indevidos à empresa Maná.

O procedimento simulatório é iniciado às 10:00 hs do dia 01/10/96, quando a MCD ingressa com R\$ 76.978.852,00 para ter direito a apenas 20% do capital da Newcol, mantendo-se a Maná com participação de 80%. Ou seja, a Maná e o Sr. Gregory, na qualidade de únicos sócios da Newcol, aceitam a admissão da sócia MCD, que passa a deter 20% do capital, mediante o ingresso de R\$ 76.978.852,00.

Considerando que a Newcol era composta pela participação de 14% na Restco, isto equivale a dizer que para permitir que a MCD ingressasse na Newcol com participação de 20%, e na prática passasse a deter indiretamente o controle de 2,8% da Restco, a Maná e o Sr. Gregory exigem que a MCD ingresse com R\$ 76.978.852,00.

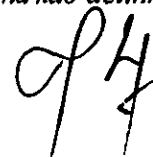
Todavia, ato contínuo, às 16:00 hs do mesmo dia, a Maná retira-se graciosamente da sociedade, levando apenas sua parte do capital, R\$ 66.314.367,00, deixando gratuitamente sua participação proporcional de 11,2% na Restco para a sócia MCD.

Agraciada pela generosa benevolência da Maná, a MCD passa a deter o total de 14% da Restco às 16:00 h, tendo desembolsado apenas o valor correspondente a 2,8% às 10:00 h.

Portanto, fica evidenciado que a MCD adquiriu a participação total na Newcol na operação realizada às 10:00 h, mediante o ingresso dos R\$ 76.978.852,00. As operações seguintes, às 14:00 e 16:00 hs, prestaram-se somente a simular uma operação criada para ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto incidente sobre o ganho de capital da Maná, decorrente da venda de sua participação social na Newcol para a MCD.

A Ata da Assembléia realizada às 10:00h do dia 01/10/96, ao invés de registrar o ingresso da sócia MCD com participação de 20%, deveria ter registrado a transferência integral da titularidade das ações da Maná para a MCD, ou seja, a venda da participação societária na Newcol para a MCD.

Descabem as operações realizadas na Newcol às 10:00 e 14:00 h com a distribuição do capital na proporção de 20% para a MCD e 80% para a Maná, uma vez que neste momento, de fato, a Maná não detinha



mais a participação social na Newcol. Temos aqui a ocorrência de ato simulado, no qual foi conferido à Maná um direito que não mais lhe cabia neste momento, deter 80% da Newcol.

A indevida distribuição social, que concedia 80% de participação à Maná, prestou-se tão somente a permitir que a mesma efetuasse a avaliação de seu investimento na Newcol pelo Método da Equivalência Patrimonial, aplicável apenas entre as 10:00 e 16:00 h do dia 01/10/96.

Em suma, a Equivalência Patrimonial realizada na Maná é indevida, uma vez que a participação de 80% na Newcol foi apenas simulada, inexistindo de fato. A empresa Maná, seu sócio Gregory, e as empresas Newcol e MCD, valeram-se de instrumentos jurídicos para simular a ocorrência de uma composição social que não ocorreu de fato na Newcol. (negritei) "

Verifico, pelo texto acima transcrito, que o Fisco caracterizou perfeitamente a simulação para a fuga da tributação do ganho de capital na venda da participação societária pelo Sr. Gregory, tendo sido engendrada uma verdadeira parafernália de situações, de aquisição e venda de participação societária e criação de ágio, com intuito de mascarar a realidade dos fatos, operações realizadas em questão de horas, em apenas um único dia, 01/10/96.

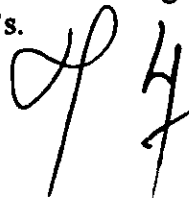
Para ser considerada lícita a operação realizada, não basta que as partes tenham pactuado e queiram se submeter à disciplina dos atos, além de terem sido legais, é necessário também que sejam não lesivos ao Fisco.

No caso em voga, todas as situações descritas por Ricardo Mariz de Oliveira no seu livro confirmam a simulação: a proximidade temporal dos atos praticados, todas as operações aconteceram no decorrer de horas no dia 01/10/96; a ausência de motivação econômica para o aumento de capital e do ágio pago, que foi apenas um artifício para a pretendida alienação de participação societária pelo Sr. Gregory, a conclusão de todos os atos questionados e os efeitos das incorporações realizadas e a equivalência patrimonial na empresa Maná Participações e Serviços Ltda., resultando na saída do sócio pessoa física e no desfazimento da sociedade original.

Portanto, constatada a ocorrência de simulação, passo agora ao exame das preliminares suscitadas.

Rejeito a preliminar de nulidade pela ocorrência de erro na identificação do sujeito passivo, porque o Fisco lavrou o auto de infração na empresa onde foram efetuados os aportes financeiros e que obteve o ganho econômico, tendo ela permanecido em atividade após os fatos tidos como simulados, além de continuar sendo controlada pela pessoa física que foi diretamente beneficiada pela não tributação do ganho de capital na alienação de participação societária. O planejamento tributário ilícito teve como fundamento básico a continuidade da pessoa jurídica.

Para o deslinde da questão é importante distinguir a extensão da figura da simulação. Está claro que o fato oculto nos negócios perpetrados foi o ganho de capital na alienação das ações do Sr. Gregory para a empresa McDonald's.



Deve ser feita uma distinção das etapas das operações engendradas pela pessoa física e o comprador de suas ações. A personalidade jurídica da empresa Maná continuou existindo, foi a ela que se destinaram os recursos e ali ficaram sob o controle do Sr. Gregory.

Portanto, dentre as etapas da simulação encontra-se a venda das ações que foram convertidas em capital na empresa Maná pelo Sr. Gregory e a equivalência patrimonial que tentou acobertar o ganho de capital que deveria ser reconhecido pela contribuinte.

Sustenta a autuada em seu aditivo ao recurso, que o lançamento deveria ter sido realizado na pessoa que obteve o ganho financeiro do não recolhimento do tributo, o que levaria a tributação do ganho de capital, normalmente neste tipo de operação, na pessoa física favorecida.

Entretanto, se na simulação produzida pelo vendedor e comprador figura uma empresa onde todas as operações foram realizadas, e esta pessoa jurídica continua sendo controlada pelo sócio vendedor, a tributação deve recair sobre a empresa, na forma da glosa da exclusão do ganho na equivalência patrimonial na apuração do Lucro Real.

Rejeito, também, a preliminar de decadência suscitada pela empresa, em relação aos lançamentos de tributos efetuados pela fiscalização no ano-calendário de 1996.

Tem esta E. Câmara assentado o entendimento de que o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica insere-se entre os tributos cuja modalidade de lançamento é definida pelo CTN no art. 150, vale dizer, lançamento por homologação.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) adotou três modalidades distintas de lançamento dos tributos, que são identificadas, dentre outros fatores, segundo o grau de participação do sujeito passivo, a saber: lançamento por declaração (art. 147), lançamento direto ou de ofício (art. 149), lançamento por homologação (art. 150).

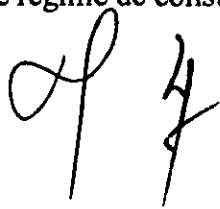
Lançamento por declaração é aquele efetuado pela autoridade administrativa com base em informações prestadas pelo sujeito passivo ou por terceiros.

Lançamento direto ou de ofício é efetuado pela autoridade administrativa quando a declaração retromencionada deixa de ser apresentada, quando contém erros, falsidades etc., e noutras circunstâncias referidas no art. 149 do CTN.

Lançamento por homologação, de conformidade com o art. 150 do CTN, “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”. Referida autoridade ao conhecer, a posteriori, a atividade assim exercida pelo sujeito passivo, homologa-a.

Por muitos anos firmou-se, como regra, a modalidade de lançamento por declaração.

Contudo, já há algum tempo, seja por conveniência da administração, por facilitar os procedimentos arrecadatórios, pelo ingresso mais célere dos recursos, a quase totalidade dos tributos passou a submeter-se àquele regime de constituição do crédito tributário conhecido como “lançamento por homologação”.



Destarte, nos tributos cuja exigência assim se opera, ocorrido o fato jurídico tributário descrito hipoteticamente na Lei, independentemente de manifestação prévia da administração tributária, deve o próprio sujeito passivo determinar o *quantum debeatur* do tributo e providenciar seu pagamento.

A autoridade tributária fica com o direito de verificar, a posteriori, a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo em relação a cada fato gerador, sem que, previamente, qualquer informação lhe tenha sido prestada.

A definição do regime de lançamento, ao qual se submete o tributo, é indispensável para determinar qual a regra relativa à decadência será aplicada em cada caso.

Em se tratando de lançamento por declaração, para a contagem do prazo quinquenal de decadência, impõe-se a observância do estatuído no art. 173, I, do CTN, *verbis*:

"O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(omitido)"

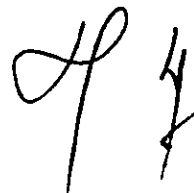
A regra prefalada, relativamente aos tributos lançados por homologação, é afastada, aplicando-se, nesse caso, o disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, *verbis*:

"Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a fazenda pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Como se percebe, o termo inicial da contagem do quinquênio decadencial passa a ser o momento da ocorrência de cada fato gerador que venha a ensejar o nascimento da obrigação tributária, pois desde esse momento dispõe o sujeito ativo da relação jurídica tributária do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Em defesa dessa tese, à qual nos alinhamos, trazemos à colação a sempre lúcida lição de PAULO DE BARROS CARVALHO:

"Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da fazenda de constitui o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário." (Curso de Direito Tributário - Saraiva - 10ª edição - p. 314).



Do mesmo mestre, em reforço da idéia por nós esposada de tratar-se o Imposto de Renda da Pessoa jurídica de tributo lançado por homologação, pedimos vênica para transcrever:

"... O IPI, o ICMS, o IR (atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação." (Op. Cit. p. 284).

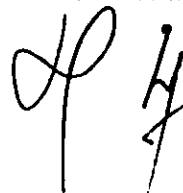
Entretanto, ocorrendo fraude, dolo ou simulação, provada pelo Fisco e perfeitamente imputável ao sujeito passivo da obrigação tributária adstrita ao lançamento por homologação, o marco inicial para a contagem da decadência deixa de ser a data do fato gerador para deslocar-se para aquele previsto no art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim se manifesta a respeito do assunto o mestre Luciano Amaro, em seu livro *Direito Tributário Brasileiro*, Editora Saraiva, 1997, às fls. 383 e seguintes:

"A Segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação, presentes os quais não há a homologação tácita de que trata o dispositivo, surgindo a questão de se saber qual seria o prazo dentro do qual o Fisco poderia (demonstrando que houve dolo, fraude ou simulação) recusar a homologação e efetuar o lançamento de ofício. Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra geral do art. 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, de lege lata. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (arts. 156, V, 173, 174 e 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo de direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (cinco anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protrair indefinidamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não se ter criado a ressalva.

(omitido).

A norma do art. 173, I, manda contar o prazo decadencial a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ora, o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se inaugura, em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar, e não o ano em que termina essa possibilidade. Supondo, por exemplo, que o fato gerador ocorreu em 10 de junho de 1995, e a lei dá ao sujeito passivo trinta dias para efetuar a "antecipação" do pagamento, se, até 30 de julho de 1995, o recolhimento não tiver sido feito, ou tiver-se realizado com insuficiência, graças a artifício do devedor (dolo, fraude ou simulação), o Fisco poderia ter lançado de ofício já no dia 31 de julho de 1995. Ou seja, o exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o exercício de 1995..... Portanto, segundo a regra do art. 173, I, o prazo se contaria a partir de 1º de janeiro de 1996.



(omitido)

Em suma: a) se, nesse exemplo, tiver havido antecipação de pagamento (e não se constatando dolo, fraude ou simulação), o prazo decadencial (dentro do qual cabe ao Fisco homologar expressamente o pagamento, ou, se discordar do valor recolhido, lançar de ofício) conta-se da data do fato gerador (10-06-1995), nos termos do art. 150, § 4º; b) se não ocorreu o pagamento, não se aplica nem o caput nem os parágrafos do art. 150, mas sim o art. 173, I, iniciando-se o prazo decadencial para o lançamento de ofício a partir de 1º de janeiro de 1996, não se discriminando situações de dolo, fraude ou simulação, pelo simples motivo de que o art. 173 não contempla essas discriminações; c) finalmente, se o pagamento foi efetuado a menor, mas for constatada a existência de dolo, fraude ou simulação, não ocorre a homologação ficta, nos moldes do art. 150, § 4º, e o caso vai para a regra geral do art. 173, I, contando-se o prazo para lançamento de ofício, também aí, de 1º de janeiro de 1996."

Os mesmos fundamentos são aplicáveis à Contribuição Social sobre o Lucro, apenas o prazo decadencial para as duas últimas contribuições é diferente, sendo de 10 anos, por força do art. 45 da Lei nº 8.212/92.

Tenho como não ocorrida a decadência das exigências relativas ao IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro, pois o marco inicial para sua contagem aconteceu em 01 de janeiro de 1998 e a ciência das exigências pela contribuinte no ano 2002, menos de cinco anos, portanto.

Confirmada a intenção de reduzir indevidamente a incidência de tributos federais, é perfeitamente aplicável a multa qualificada de 150%, porque o intuito de enganar é insito à figura da simulação, não tendo razão a recorrente quanto pretende que seja reduzido o percentual da multa de ofício.

Não tem fundamento a alegação da autuada de que só depois do pronunciamento do Poder Judiciário é que a Fazenda Nacional poderia efetivar o lançamento, porque não existe na legislação de regência regra para prévia manifestação judicial a respeito do ato viciado, se operando de imediato os efeitos tributários da constatação da simulação.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões-DF, em 11 de novembro de 2005.

NELSON LOSSO FILHO

