



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n° 10980.009452/2006-18
Recurso n° 160.468 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTRO
Acórdão n° 103-23.441
Sessão de 17 de abril de 2008
Recorrente BERNECK AGLOMERADOS S.A.
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2005

Ementa: DESPESAS COM ÁGIO. CARACTERIZADA SIMULAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. PROVAS.

É indedutível as despesas com ágio quando provado nos autos que as mesmas foram levadas a efeito a partir da prática de simulação através de negócio jurídico que aparenta transferir direitos a pessoa diversa daquela à qual realmente se transmitem.

SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. O fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc. não retira a possibilidade da operação em causa se enquadrar como simulação, isso porque faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Afinal, simulação é a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS - DESNECESSIDADE.

A tão só coexistência, com aplicações financeiras remuneradas a taxas inferiores, de empréstimos tomados a pessoas relacionadas não autoriza a inferência de serem desnecessárias as despesas havidas com estes empréstimos.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. REALIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A entrega de bens em pagamento do valor do capital subscrito, fato permutativo que é, não implica em realização da reserva de reavaliação.

(Handwritten marks and signature)

(Handwritten mark)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - SIMULAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos por BERNECK AGLOMERADOS S.A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, DAR provimento PARCIAL ao recurso nos seguintes termos: por unanimidade de votos, AFASTAR as exigências decorrentes da glosa de despesas com remuneração de empréstimos e da falta de adição da reserva de reavaliação, e, por maioria de votos, MANTER a exigência relativa à glosa de despesas com ágio, inclusive com a multa qualificada imposta, vencidos os Conselheiros Paulo Jacinto do Nascimento (Relator) e Alexandre Barbosa Jaguaribe, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado o Conselheiro Antonio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor. Este mesmo Conselheiro apresentará declaração de voto quanto à falta de adição da reserva de reavaliação, por ter acompanhado o relator pelas conclusões.


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA
Presidente


ANTONIO BEZERRA NETO
Redator Designado

FORMALIZADO EM 27 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Antonio Guidoni Filho e Waldomiro Alves da Costa Júnior.



Relatório

Aos 22/08/06 a contribuinte tomou ciência dos autos de infração de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2004, sendo três as ocorrências determinantes do lançamento:

1 – Glosa de despesas com remuneração de empréstimos contraídos junto a sócios e empresas ligadas, consideradas não necessárias, tendo em vista que a contribuinte mantinha, simultaneamente, aplicações financeiras que lhe rendiam receita inferior aos encargos pagos pelos empréstimos.

2 – Glosa de despesas com ágio considerado indedutível, tendo em vista que para possibilitar a dedução, a contribuinte valeu-se do artifício de simular negócio jurídico pelo qual 20% das ações integrantes do seu capital social, pertencentes à Cia. Bozano, foram adquiridas com ágio pela sua coligada, G. Berneck Madeiras Ltda, empresa sem capacidade econômico-financeira e sem funcionamento efetivo, em seguida incorporada pela contribuinte com redução de capital.

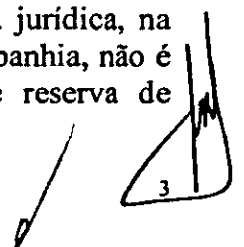
3 – Falta de adição ao lucro líquido para determinação do lucro real da reserva de reavaliação de imóveis rurais dados em pagamento de integralização de capital em duas empresas das quais detém 99,9% do capital.

Aos 20/09/2006, a autuada impugnou o lançamento argüindo:

- em relação à glosa das despesas com a remuneração de empréstimos concedidos por sócios e empresas coligadas, que a complexidade de suas operações exigia a manutenção de grandes volumes de recursos em caixa; que sua conduta está em conformidade com o preceituado no PN n° 138/75; que os encargos pagos às pessoas relacionadas são inferiores aos que suportaria pela captação de recursos no mercado e que os empréstimos são imprescindíveis ao seu funcionamento;

- em relação à glosa das despesas com ágio, que a operação realizada, alheia à sua vontade, é legítima e não tem qualquer relação com uma operação de redução de capital, tratando-se de ato jurídico perfeito e acabado, e não de ato simulado; que não adquiriu diretamente as ações pelas seguintes razões: a) falta de lucros acumulados ou reservas exigidas pela Lei n° 6.404/76; b) falta de tempo hábil para realizar uma operação de redução de capital; c) potencial efeito danoso da redução de capital, se registrada antes de 31/12/2003; e d) falta de tempo hábil para avaliar a necessidade de autorização prévia de credores e avalistas;

- em relação à falta de adição da realização da reserva de reavaliação, que não ocorreu qualquer cisão, estando equivocada a capitulação legal; que foram constituídas duas empresas das quais se tornou controladora majoritária pela subscrição do capital que foi integralizado com 16 propriedades rurais que haviam sido reavaliadas; que a contrapartida do aumento do valor de bens do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens, de capital social ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não é computado na determinação do lucro real, enquanto mantido em conta de reserva de



reavaliação; que a Lei nº 9.959/2000 estatui que a reserva de reavaliação somente será computada em conta de resultado se tiver ocorrido a efetiva realização do bem reavaliado;

- em relação aos acessórios, que a multa é indevida na medida em que não existiram os fatos determinantes da sua incidência e que a cobrança de juros de mora simultaneamente com a multa de mora constitui dupla punição, procedimento não admitido pelo judiciário.

Tomando conhecimento da impugnação, a autoridade julgadora determinou a realização de diligência, em decorrência da qual foram lavrados os autos de infração complementares, através dos quais foi aplicada a multa qualificada sobre a infração de despesas com ágio e substituída a descrição dos fatos e o enquadramento legal da infração de falta de adição da realização da reserva de reavaliação, dos quais a contribuinte tomou ciência aos 12/02/07 e os impugnou tempestivamente, oferecendo a argumentação assim resumida:

- nas operações que deram origem ao auto de infração originário ou complementar não ficou caracterizada qualquer simulação ou fraude, pois não foi demonstrada a discrepância entre a vontade desejada nos atos praticados e o ato praticado para exteriorização desta vontade, nem, tampouco, que os atos negociais praticados deram-se em direção contrária à norma legal, sendo, ao contrário, celebrados de acordo com a lei vigente;

- ao vender a sua participação acionária na Berneck Aglomerados, a Bozano deu cumprimento a um acordo, datado de 1991, no qual se obrigava a dar prioridade aos demais acionistas para aquisição de sua participação;

- o ágio pago é real, legítimo, originado de uma compra realizada de fato e de direito, gerando, pela incorporação da compradora, o benefício fiscal do seu aproveitamento;

- os efeitos desejados e obtidos na operação de compra e venda de ações jamais seriam propiciados através de uma redução de capital, cujos efeitos seriam totalmente diversos, não havendo como prosperar a afirmação de que a operação executada foi uma operação de redução de capital maquiada de compra e venda de ações, com o único intuito de impedir o conhecimento do fato gerador ou de aspectos deste, o que afasta a obrigação de simulação, de fraude e de conluio e, conseqüentemente, a aplicação de multa qualificada;

- a hipótese de realização da reserva de reavaliação aventada no auto de infração complementar não ocorreu, pois os bens reavaliados continuam no patrimônio das empresas que os receberam e a reserva de avaliação, em contrapartida, está devidamente registrada em conta de reserva de reavaliação.

A primeira instância julgadora deu pela procedência do lançamento em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-Calendário: 2004

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS NÃO NECESSÁRIAS.

São meramente volitivos os empréstimos captados de pessoas ligadas quando, em cada mês do ano-calendário, a empresa possuía aplicações

financeiras correspondentes a, no mínimo, 160% (cento e sessenta por cento) dos mútuos. Por conseqüência, os encargos financeiros respectivos, na parte excedente aos rendimentos recebidos nas aplicações, não são dedutíveis, por não se caracterizarem como despesas necessárias para a geração de receitas.

SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS.

É simulado o negócio jurídico que aparenta transferir direitos a pessoa diversa daquela à qual realmente se transmitem. Neste caso concreto, a autuada, objetivando reduzir seu capital, adquiriu de outra empresa o total de 20% (vinte por cento) de suas próprias ações, pelo preço total de R\$ 56.099.980,00, a ser pago em 60 parcelas mensais. Entretanto, valeu-se do artifício de simular ato jurídico pelo qual as ações teriam sido adquiridas por empresa pertencente aos seus proprietários, constituída com capital de apenas R\$ 100,00, que jamais teve atividades, receitas ou patrimônio, e que veio a ser incorporada menos de dois meses após a aquisição das ações, sendo que, no próprio contrato de alienação já se previu, de forma expressa, a possibilidade de incorporação. A simulação ocorreu porque a verdadeira adquirente das ações, que, de fato, assumiu a responsabilidade pela dívida respectiva, foi a Berneck Aglomerados S/A.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

A simulação de negócio jurídico, buscando auferir as vantagens previstas no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, enseja a imposição de multa de ofício qualificada, de 150%.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. ALIENAÇÃO DO BEM. REALIZAÇÃO.

A reserva de reavaliação de bens prevista no art. 434 do RIR/99, que pode ser formada a qualquer tempo, não se confunde com aquela prevista no art. 439 do RIR/99, que somente pode ser formada em virtude de aumento de valor de bens no momento de sua incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica, decorrente de subscrição de capital social ou de valores mobiliários emitidos por companhia. A reserva de reavaliação formada com base no art. 434 deve ser computada na determinação do lucro real quando os bens a que se refere forem alienados, sob qualquer forma, inclusive pela transmissão a outra pessoa jurídica, para os quais tenham sido entregues em virtude de integralização de capital social.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento decorrente, CSLL, no que couber, o que for decidido em relação ao lançamento matriz.

Lançamento Procedente”.

Dessa decisão recorre a contribuinte, reproduzindo e reforçando as razões espostas nas impugnações apresentadas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Relator

O recurso atende aos pressupostos de tempestividade e de regularidade formal, merecendo ser conhecido.

A glosa das despesas com a remuneração paga pelos empréstimos contraídos pela recorrente junto a sócios e empresas ligadas se fez com base em um único fundamento, a sua desnecessidade, desnecessidade esta que restaria cabalmente demonstrada pela existência simultânea, contemporânea aos empréstimos, de aplicações financeiras que lhe rendiam receita inferior aos encargos pagos pelos empréstimos.

A tão só coexistência dos empréstimos tomados a pessoas relacionadas com aplicações financeiras remuneradas a taxas inferiores às pagas pelos empréstimos não autoriza a inferência de serem desnecessárias as despesas correspondentes; assim fosse seriam também desnecessárias as despesas pagas pelos empréstimos com terceiros que, no caso, representam três vezes o valor dos encargos sobre os empréstimos com pessoas ligadas, pois enquanto estes correspondem a 20,65% do total das despesas financeiras no ano de 2004, aqueles representam 65,43% desse total e nem por isso foram glosadas como desnecessárias.

A fiscalização glosou também como indedutíveis as despesas com ágio resultantes da incorporação de sua coligada G. Berneck Madeiras Ltda., por entender que a operação foi simulada, com o intuito de tornar o ágio dedutível, estando assim descrita no auto de infração:

“002 – DESPESAS INDEDUTÍVEIS

DESPESAS COM ÁGIO INDEDUTÍVEIS

O contribuinte, em 25 de janeiro de 2004, absorveu parte de seu capital social, face a incorporação da empresa G. Berneck Madeiras Ltda.

A situação teve início com a venda, em 15 de dezembro de 2003, pela CIA BOZANO, que possuía 16.093.213 ações da empresa fiscalizada, para a empresa G. Berneck Madeiras Ltda, que posteriormente foi incorporada pela Berneck Aglomerados S/A (BASA).

A operação totalizou R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), divididos em 60 parcelas de R\$ 934.999,65, conforme Contrato Particular de Compra e Venda de Ações (fls. 173 a 180), sendo que R\$ 24.363.000,00 referem-se a participação societária e R\$ 23.636.000,00 referem-se a ágio.

Transcorrido um pouco mais de um mês da venda da participação da Bozano para a G. Berneck, a BASA incorpora esta segunda empresa, cujo patrimônio é composto quase que exclusivamente da participação na própria BASA, reduzindo o seu capital social na proporção em R\$



24.363.000,00 e apropriando R\$ 23.636.000,00 em conta de ágio, sendo que no ano-calendário de 2004 foi deduzido, como despesa, o valor de R\$ 4.740.149,34, e o restante mantido no ativo diferido.

Do exame da operação constata-se que não haveria porque a operação envolver a G. Berneck, pelos seguintes motivos:

1 – A G. Berneck não possuía em seu ativo recursos para pagar as quotas adquiridas, conforme balanço levantado na data da incorporação (fls. 183 a -).

2 – Entre a data de aquisição e venda da participação, pela Go Berneck, transcorreram aproximadamente 40 dias.

Do exame dos fatos, fica evidente que a empresa fiscalizada reduziu seu patrimônio líquido comprando parte de suas ações da Cia Bozano, simulando que a aquisição foi feita pela G. Berneck, que posteriormente foi incorporada”.

Para a doutrina a simulação se caracteriza pela divergência entre a vontade real e a vontade declarada, tendo por elementos essenciais (i) a intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração; (ii) o acordo simulatório; (iii) o intuito de enganar terceiros.

Para o Código Civil os atos jurídicos são simulados quando: (i) aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas a quem, realmente, se conferem ou transmitem; (ii) contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; (iii) os instrumentos particulares forem ante-datados ou pós-datados

Dos autos se colhe que, no dia 10/12/2003, através do Contrato Particular de Compra e Venda de Ações de fls. 331/337, a empresa G. Berneck Madeiras Ltda. comprou da Cia. Bozano 16.093.213 ações da Berneck Aglomerados S/A pelo preço de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), acrescido de juros de 6,5% (seis e meio por cento) ao ano, a ser pago em 60 (sessenta) parcelas iguais, mensais e consecutivas de R\$ 934.599,65, corrigidas anualmente pelo IPC.

Ao contrato, como intervenientes anuentes compareceram a recorrente e seus acionistas; como avalistas a recorrente e sua acionista controladora, Berneck Cia; e, como fiador o Sr. Gilson Mueller Berneck, munido de outorga uxória.

Com essa aquisição a G. Berneck Madeiras Ltda. passou a deter 20% do capital da Berneck Aglomerados S/A, enquadrando-se no conceito de coligada e, como tal, obrigada a avaliar o investimento pelo valor do patrimônio líquido, dispensando-lhe o tratamento fiscal e contábil exigido pelo art. 385 do RIR/99, desdobrando em sua contabilidade o valor do patrimônio líquido (R\$ 24.364.009,64) e de ágio (R\$ 23.636.990,31).

Além do contrato de compra e venda, acham-se anexados aos autos os seguintes documentos:

- Laudo de Avaliação da Berneck Aglomerados S/A, elaborado pela Deloitte Touche Tohmatsu;

- Cartas de Renúncia dos executivos da Cia. Bozano aos cargos no Conselho de Administração;

- Ata da Reunião do Conselho de Administração da Berneck Aglomerados S/A, datada de 15/12/2003, aceitando a renúncia dos conselheiros representantes da Cia. Bozano e autorizando a alienação da participação societária para a G. Berneck Madeiras;

- Ata da Assembléia Geral da Berneck Aglomerados referendando os atos e decisões do Conselho de Administração;

- Comprovantes dos pagamentos da G. Berneck Madeiras Ltda. para a Cia. Bozano.

A descrição da operação revela não ser ela um ato simulado, pois nenhuma divergência existe entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes. As partes quiseram realizar e realmente realizaram uma compra e venda de ações, não existindo oculto um outro ato que se tenha desejado dissimular.

Ao apontar como o ato dissimulado a incorporação, pela Berneck Aglomerados S/A, da Berneck Madeiras Ltda, esqueceu o Fisco que o negócio dissimulado é sempre encoberto, oculto, secreto, não revelado, características que não se fazem presentes na incorporação procedida, feita às claras, levada ao registro do comércio, declarada em DIPJ.

Afora a existência do ato dissimulado resultante da divergência entre a vontade e a declaração, carece a compra e venda das ações de um outro requisito essencial à caracterização da simulação, o pacto simulatório.

Isso porque a simulação pressupõe uma declaração bilateral de vontade; resulta, sempre, de um conluio, um concerto entre as partes, de tal sorte que nenhuma delas é iludida, uma e outra têm conhecimento da burla urdida, as partes, mediante uma só intenção, emitem duas declarações: uma destinada a permanecer secreta (ato dissimulado) e a outra com o fim de ser projetada para o conhecimento de terceiros (o ato simulado), o que, no caso, jamais poderia ter ocorrido pois a Cia. Bozano, parte na compra e venda, não é parte na incorporação.

Por fim, cumpre lembrar que se a compra e venda da participação societária gerou para a adquirente das ações um ágio, gerou para a vendedora um ganho de capital, não acarretando prejuízo ao Fisco, sem o qual a simulação também não se caracteriza.

Na companhia da melhor doutrina, defendo que da Constituição Federal advém o direito “à utilização de estruturas jurídicas válidas, sem violação da lei, que sejam capazes de evitar incidências tributárias, ou de minorar os seus ônus” (Ricardo Mariz de Oliveira), não vejo “ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, mesmo que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho”, sob pena de se ter de admitir “o absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de menor onerosidade fiscal” (Luciano Amaro).

Diante disso, reputo legítimo o ágio pago pela G. Berneck Madeiras Ltda, porquanto originado de uma operação de compra e venda de ações realizada de fato e de direito, e, em consequência, reputo legítimo o aproveitamento desse ágio pela recorrente.

Quanto à exigência fulcrada na não computação, na determinação do lucro real, da reserva de reavaliação de bens imóveis usados na integralização de capital, como a recorrente reavaliara os bens antes de entregá-los em pagamento do valor subscrito, entendeu a

autoridade autuante ter havido a realização do valor da reserva, estando, por isso mesmo, obrigada a computar o valor na determinação do lucro real.

É bem verdade que a entrega de bens em pagamento do valor do capital subscrito tem todos os traços jurídicos de uma dação em pagamento, que se enquadra no conceito de alienação. Trata-se, contudo, de fato permutativo, e, por isso, não há razão alguma que justifique a realização da reserva de reavaliação, uma vez que, ao subscrever capital com a entrega de bens reavaliados, pouco importando tenha a reavaliação sido feita durante a subscrição ou anteriormente a esse ato, a investidora estará praticando uma permuta sem efeito no resultado, salvo se o valor atribuído aos bens para efeitos de subscrição for superior ao valor contábil dos bens entregues.

As formas de realização da reserva de reavaliação previstas nos incisos do parágrafo único do art. 439 do RIR/99, cuja matriz é o art. 36 do Decreto-Lei nº 1.598/77, são: a) a alienação ou liquidação da participação societária; b) a utilização da reserva para aumento de capital, pela importância capitalizada, exceto quando se refere a bens imóveis e patentes; c) em montante igual à parte dos lucros, dividendos, juros ou participações produzidos pelo investimento; e d) proporcionalmente ao valor realizado pela pessoa jurídica investida, ou ainda quando os bens sejam utilizados para integralizar capital de outra pessoa jurídica.

Dessas formas de realização, apenas a primeira se justifica perante o perfil do Imposto de Renda tratado no CTN, por ser a única que afeta o resultado do exercício.

De outra parte, as demais hipóteses de realização foram superadas pela Lei nº 9.959/2000 que, no seu art. 4º, em boa hora, dispôs: “a contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem”.

Assim sendo, dou provimento ao recurso, julgando improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2008

PAULO JACINTO DO NASCIMENTO

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Redator Designado

Minha discordância em relação ao voto do ilustre relator prende-se ao item II da atuação (indedutibilidade das despesas com ágio), por entender caracterizada a prática da simulação na operação em causa; bem assim quanto à manutenção da multa qualificada de 150%.

II) Indedutibilidade das despesas com ágio

A fiscalização, com base nos argumentos desfraldados no campo próprio do auto de infração, concluiu (fls. 258) que, em realidade, *“a empresa fiscalizada reduziu seu patrimônio líquido comprando parte de suas ações da Cia. Bozano, simulando que a aquisição foi feita pela G. Berneck, que posteriormente foi incorporada.”* E, ainda, que *“esta ‘maquilagem’ na operação teve como intuito amortizar o ágio que foi pago na operação deduzindo-o, indevidamente, da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da BASA.”*

De sua parte, a impugnante defende a lisura da operação, argumentando que esta não guarda qualquer relação com uma operação de redução de capital, sendo, portanto, inadmissível alegar que as operações executadas sejam, na essência, uma operação de redução de capital; que as operações estavam totalmente de acordo com a lei; que era uma operação alheia à vontade dela, Berneck Aglomerados S/A. Também arguiu a inviabilidade da recompra das ações para permanência em tesouraria ou cancelamento, uma vez que o art. 30 da Lei nº 6.404, de 1976, somente permite operações da espécie até o valor do saldo de lucros ou reservas, exceto a legal, e sem diminuição do capital social, sendo que apresentava, em 30/11/2003, lucros acumulados e reservas no importe de R\$ 7,4 milhões, quantia insuficiente para adquirir as próprias ações. Também enfatiza a impugnante que não teria ocorrido simulação (fls. 288) e que se trata de ato jurídico perfeito e acabado (fls. 296).

Nas palavras da DRJ *“como se vê, a alegação fiscal é que a impugnante (BASA – Berneck Aglomerados S/A) teria adquirido as ações. Entretanto, em vez de fazê-lo diretamente, às claras, forjou uma operação intermediária, simulando a venda a uma terceira pessoa, que, incontinenti, as repassou para si. Em outras palavras, a fiscalização entende que o documento intitulado Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações - que se encontra estampado às fls. 173-180 e também às fls. 331-338 -, não reproduz fidedignamente o verdadeiro negócio realizado entre as partes negociantes (o negócio simulado), e sim um negócio aparente, destituído de conteúdo real, cuja existência tem o único propósito de ocultar aquele outro negócio subjacente, o negócio dissimulado.”*

Para análise da ocorrência ou não de negócio jurídico simulado nos presentes autos, torna-se necessário perquirir em quais hipóteses tal “defeito” (simulação) seria verificado.

O antigo Código Civil (Lei nº 3.071, de 01/01/1916) aplicável à época dos fatos (1997), estabelecia em seu art. 102:

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

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

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

III - quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. (destaquei)

Tais disposições foram mantidas praticamente intactas na redação do § 1º art. 167 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10/01/2002), que prescreve:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. (destaquei)

Segundo os ensinamentos de Ferrara, “na simulação, (...), os contratantes concordam sobre a aparência do acto que não efectuaram realmente, ou que efectuam, mas não sob aquela forma visível de que se servem, como instrumento para enganar terceiros”.

Ao referir “instrumento para enganar terceiros”, o autor italiano acaba por identificar elemento adicional ao conceito, qual seja o intuito de prejudicar terceiro, que no Direito brasileiro era inclusive positivado através do art. 103 do antigo Código Civil:

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

No direito tributário, existe evidentemente um terceiro prejudicado - a Fazenda Pública, já que os atos praticados por particulares nessas situações seriam vazios de conteúdo, servindo apenas para acobertar com o manto da simulação a realidade fática.

Nesse propósito, cabe alertar que a investigação da ocorrência ou não de simulação, como muito bem colocado pela decisão de piso, deve levar em conta a verdadeira intenção das partes, em detrimento das palavras vertidas no papel, como nos ensina o renomado Washington de Barros:

“... Na Parte Geral, reservou o Código um único dispositivo para tão importante matéria, o art. 85, segundo o qual ‘nas declarações de vontade se atenderá mais à sua intenção que ao sentido literal da linguagem’.

Cuida-se inquestionavelmente de preceito salutar, impregnado de profunda sabedoria. Declaração que não corresponda ao preciso intento das partes é corpo sem alma. Deve ser arredado, portanto, entendimento que se apegue tão-somente à literalidade da estipulação, quantum verba sonant, com total desprezo da rigorosa intenção dos interessados e dos fins econômicos que os aproximaram.

Mas, nem sempre é fácil a pesquisa desse elemento íntimo e espiritual, que movimenta as partes, levando-as à celebração do ato jurídico. Trata-se de investigação que requer ponderação e equilíbrio, ao lado de perfeito conhecimento da vida, da infinidade de suas manifestações.” (Obra citada, pág. 181-182; grifos acrescidos).

Esta parece ser a hipótese dos autos, conforme foi muito bem fundamentado pela decisão de piso, em que ficou bastante caracterizado “que existiu no contrato de alienação das ações proposital divergência entre a vontade interna (real), de adquirir as ações para Berneck Aglomerados S/A e subseqüente aproveitamento do ágio e a vontade declarada (adquirir as ações para G. Berneck Madeiras Ltda)”.

A simulação, a meu ver, é patente como se tentará demonstrar a partir de agora. Simulou-se um negócio em que as ações eram alienadas a G. Berneck Madeiras Ltda, quando o verdadeiro adquirente, que receberia as ações e pagaria o preço respectivo, era Berneck Aglomerados S/A.

A G. Berneck Madeiras Ltda, conforme muito bem observou a decisão de piso, figurou apenas como “testa-de-ferro”, adquirindo direitos que jamais lhe pertenceriam, e assumindo obrigações que jamais teve a intenção de satisfazer. E essa operação, como se demonstrará mais detalhadamente adiante, teve também a aquiescência da Cia. Bozano.

Ademais, mantendo-se ainda na rápida investigação do que seria simulação de negócio jurídico, convém lembrar que simulação também não se confunde com o chamado negócio jurídico indireto. De acordo com Ricardo Mariz de Oliveira (trabalho apresentado no 11º Simpósio IOB de Direito Tributário):

(...) Em síntese, pode-se dizer que há negócio indireto quando, para atingir determinado objetivo, a pessoa não se utiliza do ato jurídico (ou da estruturação jurídica) que diretamente se aplicaria à situação e permitiria a realização daquele objetivo desejado, mas, sim, se vale de um outro ato jurídico (ou de uma outra estrutura jurídica) que não é típico e específico àquele objetivo, mas que acarreta resultado igual ou semelhante sob o ponto de vista econômico ou comercial. O negócio jurídico indireto é válido na medida em que não viole disposição de lei, inclusive e se não for adotado para violar proibição legal, sendo absolutamente necessário que seja praticado para atingir algum fim de direito privado que não seria vedado pela lei se tivesse sido praticado o negócio direto. 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 realizar 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 conseqüências. (grifei).

O descrito acima em negrito se enquadra perfeitamente ao presente processo e fornece mais outra prova da existência da simulação. Ao criar a Berneck Madeiras Ltda, o objetivo desejado da recorrente era o de simplesmente pagar menos tributos. Aproveitar-se da amortização do ágio que a operação simulada propiciou. Nem ao menos foi justificada a criação daquela com objetivos comezinhos, tais como redução de custos, ganho de eficiência empresarial, etc. Entretanto, foi necessária a realização de atos paralelos, primeiro de **neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente e no fechamento da simulação, um ato de total desfazimento da operação simulada-, a incorporação, quarenta dias depois.**

O primeiro ato paralelo de neutralização dos efeitos da simulação se dá no momento da assinatura do contrato, as partes, incluindo a vendedora, Cia. Bozano, já haviam cogitado e deliberado a incorporação e conseqüente 'transferência' dos direitos para empresa vinculada ao mesmo grupo econômico da compradora, incluindo a própria BASA, que viesse a incorporar a compradora. Consulte-se a Cláusula 4.3, *verbis*:

"4.3. A VENDEDORA desde já concorda com a transferência dos direitos e obrigações decorrentes deste contrato exclusivamente na hipótese de a COMPRADORA vir a ser incorporada por uma empresa vinculada ao mesmo grupo econômico da COMPRADORA, ou dos INTERVENIENTES ANUENTES, incluindo a própria BASA, e desde que a maioria do capital com direito a voto da incorporadora pertença à BASA ou aos INTERVENIENTES ANUENTES. Nesta hipótese, a incorporadora da COMPRADORA a esta sucederá em todos os direitos e obrigações pactuados neste contrato e os fiadores garantirão as obrigações assim assumidas pela incorporadora em toda a sua extensão, independentemente de celebração de novo instrumento ou aditamento contratual."

Como se vê, a incorporação da empresa compradora das ações, G. Berneck Madeiras Ltda, pela recorrente, Berneck Aglomerados S/A, não foi um evento posterior, desvinculado da aquisição. Pelo contrário, foi um evento já previsto naquele momento, e que contou com a anuência expressa da alienante. Quem sabe não está aí, em todas as letras, a prova cabal do pacto simulatório -, que o relator tanto perseguiu, mas sem sucesso. Afinal, segundo o relator esse seria um requisito essencial à caracterização da simulação.

Está evidente, portanto, que naquele momento existiu um negócio aparente, só de mentirinha, mas subjacente a ele já se aponta para a necessidade de neutralização de seus efeitos, pois o outro negócio(real), precisava também construir suas bases na realidade.

Outro indício de neutralização foi apontado pela Decisão de piso:

A aquisição por parte de G. Berneck Madeiras Ltda é tão fantasiosa que, sequer a primeira prestação, que supostamente teria sido paga por ela, não o foi. Com efeito, conforme se vê às fls. 494, a própria impugnante e verdadeira adquirente, Berneck Aglomerados S/A, em 15/01/2003, autorizou que o Banco HSBC transferisse, diretamente de sua conta, para a conta da Cia. Bozano a importância de R\$ 934.999,65, relativa ao pagamento da primeira parcela do preço.

Conforme se vê às fls. 492, a transferência ocorreu diretamente da conta bancária da impugnante para a conta bancária da Cia. Bozano. Assim sendo, além de emprestar o nome, qual, afinal, foi a participação


13

de G. Berneck Madeiras Ltda nesse negócio? Nem a primeira prestação, que supostamente seria paga por ela, de fato o foi.

Ainda no objetivo de aferir a consistência do 'negócio jurídico' que teria atribuído direitos e obrigações a G. Berneck Madeiras Ltda, volto os olhos para a cláusula Quinta do contrato (fls. 175), pela qual a COMPRADORA (G. Berneck Madeiras Ltda) assumiu a responsabilidade integral pelos avais e fianças outorgados pela Cia. Bozano em benefício da impugnante, e se comprometeu a substituí-los o mais breve possível.

Os avales referidos encontram-se discriminados às fls. 180, e referem-se a dois financiamentos concedidos pelo BNDES, limitada a responsabilidade às importâncias de R\$ 1.532.192,27 e R\$ 1.447.015,16, respectivamente.

Ora, qual a seriedade dessa estipulação? Do alto de seu capital de R\$ 100,00 (cem reais), qual o cacife cadastral de G. Berneck Madeiras Ltda para assumir esse compromisso? Existiria alguma possibilidade de o BNDES, após analisar o cadastro de G. Berneck Madeiras Ltda, concordar com essa substituição? Se não existia, foi sério o compromisso de G. Berneck Madeiras Ltda? E quanto à Cia. Bozano, teria ela acreditado nesse compromisso de G. Berneck Madeiras, ou aceitou porque sabia que a verdadeira pessoa que estava assumindo a obrigação era outra?

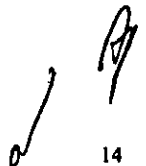
É relevante destacar que a disposição contratual é peremptória. G. Berneck Madeiras Ltda assumiu a obrigação irretroatável e irrevogável de substituir o aval o mais breve possível. Entretanto, a impugnante foi intimada (fls. 445) a apresentar cópias das correspondências trocadas com os credores versando sobre a substituição de avais e fianças prestadas pela Cia. Bozano em seu benefício, tendo se limitado a responder (fls. 447) que a exigüidade do prazo não permitiu consulta prévia aos credores. Ora, não se está falando de consulta prévia, e sim do adimplemento de uma avença contratual.

É evidente que não interessava à Cia. Bozano permanecer na condição de avalista da impugnante, após deixar de ser sua acionista. Óbvio, portanto, a seriedade dessa disposição contratual. Alguém deveria se incumbir de substituí-la na condição de avalista junto ao BNDES. É de se supor, portanto, que alguém o fez. Entretanto, em absoluto, essa pessoa não foi quem se comprometeu a fazê-lo.

A decisão de piso foi brilhante em seu voto ao apontar minuciosamente todo o contexto em que se desenrolou a simulação, fazendo inclusive uma analogia bastante ilustrativa. Vale a pena transcrever alguns de seus trechos :

'A vontade da Cia. Bozano é incontroversa: vender as ações e receber o preço combinado. Nenhuma dúvida existe a esse respeito.

Por outro lado, não cabe questionar a vontade das três pessoas físicas referidas, casal Gilson/Rosângela Berneck e sua mãe/sogra, Sra. Íris Von Mueller Berneck, de comprar as ações. O que cabe questionar é a vontade por eles expressada de formular a aquisição para a empresa



G. Berneck Madeiras Ltda, em vez de formalizar a aquisição para a Berneck Aglomerados S/A,

É por demais sabido que o verdadeiro estado anímico de uma pessoa é inalcançável para as outras que a rodeiam. Estas podem apenas inferi-lo, a partir da conduta daquela. Logo, também neste caso concreto, a verdadeira vontade dessas pessoas deverá ser inferida a partir de suas condutas. E, nesse particular, as evidências insofismáveis são de que jamais houve, por parte das pessoas físicas acima referidas, a intenção de viabilizar a empresa G. Berneck Madeiras, de sorte que esta pudesse conservar as ações adquiridas da Cia Bozano e pagar-lhe a dívida correspondente.

A analogia – como em regra são todas as analogias – é imperfeita. Entretanto, a seguinte comparação permite entender com maior clareza a ocorrência sob análise. Imagine-se uma criança com poucos anos de vida – sem rendimentos e cujo único patrimônio seja uma poupança no valor de R\$ 100,00 - portadora de alguma anomalia congênita em função da qual, desde seu nascimento, se encontre em estado vegetativo. Imagine-se, também, alguém que, simultaneamente, seja responsável legal e, em sua possível falta, sucessor dessa criança.

Conceba-se, a seguir, que esse adulto, pessoa muito abastada, adquira, em nome da criança, um determinado bem em valor superior a R\$ 56.000.000,00 (cinquenta e seis milhões de reais), assumindo, também em nome dela, uma dívida de igual importância, a ser pago em 60 (sessenta) prestações mensais, figurando ele como garante.

Imagine-se, por derradeiro, que apenas 42 (quarenta e dois) dias após esse negócio, o adulto autorize a ortotanásia (assim entendido o ato de cessar o uso de recursos que prolonguem artificialmente a vida quando não há mais chances de recuperação), de sorte que, com o falecimento da criança, e na condição de seu sucessor legal, passe a ser ele o proprietário do bem, e o responsável direto pela dívida.

A hipótese, além de tétrica é obviamente exagerada, mas com traços comuns aos fatos determinantes do lançamento. Analisem-se as vontades que moveram as partes que formalizaram o contrato de alienação, com a assunção da correspondente obrigação de pagar. Com relação ao adquirente, alguém poderá sustentar que a sua vontade sincera, em algum momento, foi a de realizar um negócio em proveito da criança, de sorte que os bens permanecessem em nome desta e que esta honrasse a dívida com seus próprios recursos e rendimentos? Com relação ao alienante, alguém acreditará que este, em algum momento, levou em consideração, para fechar o negócio, a capacidade de pagamento da criança? Acreditou que dela receberia alguma coisa? Teve a sincera convicção de que estava negociando com alguém que, de fato, representava os interesses da criança?

Está claro que o verdadeiro objetivo do adulto sempre foi adquirir para si o bem, e honrar pessoalmente a dívida correspondente, valendo-se de recursos gerados por – ou sacados de - seu patrimônio pessoal. Igualmente, está claro que o alienante sempre teve a convicção de estar negociando com o adulto; que analisou a sua capacidade de pagamento, o seu patrimônio, e que estava consciente

de que o pagamento ocorreria com recursos provenientes do patrimônio do adulto, e não da criança. Nesse contexto, como classificar esse primeiro negócio, absolutamente implausível, pelo qual as ações teriam sido transferidas para quem jamais poderia pagá-las, e cuja sobrevivência já estava previamente inviabilizada?

Está claro que, em realidade, jamais existiram dois negócios verdadeiros distintos, e que este primeiro "negócio" é uma mera simulação, para encobrir o verdadeiro negócio, que aflorou no momento em que o bem foi transferido para o verdadeiro adquirente e responsável pela dívida respectiva.

Há de se argumentar que o exemplo é absurdo. Certamente o é; mas cumpre recordar que planejamentos tributários desta espécie operam com a lógica do absurdo. Com efeito, existe absurdo maior, sob a lógica econômica, de que uma empresa com capital de apenas R\$ 100,00 (cem reais), sem qualquer atividade, patrimônio e fonte de receitas – efetivas ou potenciais -, contrair uma dívida superior a R\$ 56.000.000,00 (cinquenta e seis milhões de reais)?

Esses planejadores tributários tiram o pé do chão, abstraem-se da realidade e se apegam apenas ao aspecto formal, às aparências das coisas, ao que poderia acontecer em determinadas circunstâncias ideais. Resultam daí 'negócios' como o ora apreciado. Na aparência, são perfeitos. Entretanto, carecem em absoluto de conteúdo econômico, não são o fruto do efetivo concerto das vontades das partes negociantes

(...)

Não é verdadeiro, portanto, que a aquisição das ações se tratou de operação "alheia" à vontade de Berneck Aglomerados S/A, assim como não é verdade que esta participou do negócio somente na condição de interveniente-anuente. Também participou na condição de avalista, e sabendo que teria que pagar a dívida, porque o 'devedor' principal não tinha patrimônio e nem rendimentos para honrar sua 'obrigação'. Ademais, como se sabe, ninguém avaliza um negócio alheio à sua vontade.

Voltando aos conceitos escandidos em linhas volvidas, mormente os ensinamentos doutrinários, recordemos que, nas declarações de vontade, se atenderá mais à intenção, em detrimento do sentido literal da linguagem; e também que declaração que não corresponda ao preciso intento das partes, é corpo sem alma, e que deve ser arreado entendimento que se apegue tão-somente à literalidade da estipulação, com total desprezo da rigorosa intenção dos interessados e dos fins econômicos que os aproximaram.

E em assim sendo, continuemos a perquirir o elemento íntimo e espiritual que movimentou as partes, com ênfase para os membros da família Berneck, levando-as à celebração do ato jurídico. Tenhamos em mente, contudo, a sábia advertência de Washington de Barros Monteiro, verbis: "trata-se de investigação que requer ponderação e equilíbrio, ao lado de perfeito conhecimento da vida, da infinidade de suas manifestações."

Reiteramos que nenhuma evidência existe de que os membros da família Berneck – sempre representados pelo Sr. Gilson Mueller Berneck – por um átimo sequer pretenderam realmente adquirir as ações para conservá-las em poder da empresa G. Berneck Madeiras Ltda.

Sabendo-se que, desde sua constituição, em novembro de 1997, a empresa Berneck Madeiras Ltda jamais exerceu qualquer atividade, sequer abriu conta em banco, tendo persistido com seu capital inicial de R\$ 100,00 (cem reais) inalterado, sem adquirir qualquer outro ativo, cabe indagar: é crível que essa 'empresa', sem qualquer fonte de receitas, tenha assumido, seriamente, uma dívida de 60 (sessenta) prestações mensais no valor de R\$ 934.999,65, totalizando – incluindo os juros contratados - R\$ 56.099.979,00 (cinquenta e seis milhões, noventa e nove mil, novecentos e setenta e nove reais)? Isso sem falar que as prestações deveriam ser corrigidas anualmente pela variação positiva do IPC – Índice de Preços ao Consumidor, conforme previsão contratual.

Tendo em vista que os membros da família Berneck jamais – antes ou depois da compra de ações aqui analisada - evidenciaram o propósito de prover a empresa Berneck Madeiras Ltda de alguma fonte de receita que lhe possibilitasse honrar as 60 (sessenta) prestações assumidas, é crível que tenham tido a sincera intenção de conservar as ações – e a dívida delas decorrente – nessa empresa?

Está mais do que evidente, portanto, que a verdadeira intenção dos adquirentes – os membros da família Berneck, representados pelo Sr. Gilson Mueller Berneck – sempre foi adquirir as ações para reduzir o capital da empresa que as emitiu (Berneck Aglomerados S/A), fato que veio a se consumir com a incorporação, em 25/01/2004. As circunstâncias autorizam, por completo, descartar a hipótese de que tenha havido um estado anímico no momento da aquisição das ações, e outro estado anímico diverso, posterior, que levou à incorporação.

Se, nas declarações de vontade, deve prevalecer a intenção em detrimento do sentido literal da linguagem; se a declaração que não corresponda ao preciso intento das partes é corpo sem alma; se deve ser arreado entendimento que se apegue tão-somente à literalidade da estipulação, com total desprezo da rigorosa intenção dos interessados e dos fins econômicos que os aproximaram, é inequívoca a conclusão de que o "Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações" (fls. 173) simula a compra das ações em nome de G. Berneck Madeiras Ltda, enquanto o verdadeiro comprador era a empresa Berneck Aglomerados S/A.

Em relação aos argumentos utilizados pelo relator na tentativa de demonstrar a inocorrência da simulação, cabe salientar que o fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc. não retira a possibilidade de se enquadrar como simulação. Aliás, no caso de simulação, aparentemente, se tem atos jurídicos lícitos. Faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Afinal simulação é a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade. O fato de esses atos societários terem sido

formalmente praticados, portanto, repita-se não exclui a possibilidade da simulação. Aliás, é de se esperar que os atos dissimuladores tenham esses atributos. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito; ou que deixe de cumprir as formalidades próprias aos atos dissimuladores. Portanto, dizer que não há simulação porque os atos praticados são lícitos não é um argumento válido. Quem procede desse modo, comete um erro de raciocínio chamado pelos lógicos de “falácia de composição” (Tomar o todo pela parte), que é o fato de concluir que uma propriedade das partes deve ser aplicada ao todo. Tome-se como exemplo ilustrativo: "Este caminhão é composto apenas por componentes leves, logo ele é leve também."

A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes tem sido impiedosa no sentido de rechaçar qualquer tentativa de simulação de operações para fugir do fato gerador. Eis alguns exemplos:

Ac. 103-21.047, de 16 de outubro de 2002.

INCORPORAÇÃO ATÍPICA - NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO - SIMULAÇÃO RELATIVA - A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada. Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo.(...)

Ac.104-21.610, de 25 de maio de 2006

IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - SIMULAÇÃO - Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração devontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. A transferência de participação societária por intermédio de uma seqüência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência. Em tal hipótese, é devido o imposto sobre ganho de capital obtido com a alienação das ações.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - SIMULAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Ac. 107-08837, de 06 de dezembro de 2006.

Desta maneira, conforme era do desejo da recorrente, encontra-se a simulação realizada enquadrada no artigo 167, § 1º, inciso II, do Novo Código Civil (ou no art.102, incisos I e II, do Código Civil da época dos fatos) e fundamentada em entendimento doutrinário.

Novo Código Civil

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

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

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

III - quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pósdatados."

O dispositivo refere-se a três espécies de simulação: quanto às pessoas (inciso I), quanto à substância do negócio jurídico (inciso II), e quanto ao tempo de sua realização (inciso III). Há simulação quando há desconformidade entre a realidade fática e a aparência do negócio jurídico, quanto à pessoa a quem se confere ou transmite direitos, quanto ao momento em que se realiza o negócio jurídico, e quanto à própria substância deste.

O caso de que se cuida neste processo subsume-se plenamente à hipótese referida nos incisos I e II do art. 102, acima transcrito. Por força do que comanda o referido artigo do novo Código Civil, é nulo o negócio jurídico simulado, **mas subsistirá o que se dissimulou**, se válido na substância e na forma.

Tem-se, portanto, que para os fins que aqui interessam, não deve surtir efeitos o negócio simulado, consistente na compra de ações pela Berneck Madeiras Ltda. Deve, entretanto, surtir efeitos o negócio verdadeiro, que foi então dissimulado, a compra das ações diretamente pela impugnante, Berneck Aglomerados S/A.

Por conseqüência, desaparece a figura do ágio suscetível de ser amortizado para fins fiscais, o que corrobora o entendimento fiscal.

Mantenho, portanto, esse item da autuação.

Multa Qualificada de 150% - Simulação

Ao restar caracterizada a prática de simulação, conseqüentemente está configurada a hipótese de qualificação da multa, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Mantenho, portanto, a referida multa.

Ante todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso apenas em relação à glosa de encargos financeiros sobre empréstimos fornecidos por sócios e empresas coligadas/controladas e quanto à reserva de reavaliação.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2008


ANTONIO BEZERRA NETO

Declaração de Voto

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO

Falta de adição da realização da reserva de reavaliação

Em relação a esse item dirijo da posição da decisão recorrida e acompanho o relator apenas pelas suas conclusões.

Segundo a fiscalização a contribuinte havia realizado a reavaliação prevista no art. 434 do RIR/99, hipótese suscetível de ocorrer em qualquer momento da vida da empresa (art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976) e pretende que esta seja considerada como se fosse a reavaliação prevista em outro dispositivo que trata de situação diversa (art. 439 do RIR/99): trata de aumento do valor de bens do ativo por reavaliação, quando estes forem incorporados ao patrimônio de outra pessoa jurídica na subscrição de capital social.

Entretanto, penso ser irrelevante para os fins de diferimento da reavaliação que a mesma ocorra no exato momento da subscrição e integralização do capital social ou que sua escrituração tenha realizado anteriormente a este ato, transferindo-se bens anteriormente reavaliados para a nova empresa. É que a reavaliação tem por objetivo eliminar a defasagem existente entre o custo dos bens e o seu valor de mercado, sendo assim o momento em que se procede à reavaliação nada tem a ver com a sua destinação,

Essa é inclusive a posição da Receita Federal do Brasil refletida nos inúmeros Pareceres Normativos versando sobre tal problemática, senão vejamos.

Nesse sentido, assim dispôs o item 5 do mencionado Parecer Normativo 65/1986:

“5 - Já se admitia que o imóvel reavaliado na subscrição do capital fosse transferido do patrimônio da investidora para a empresa cujo capital estivesse integralizando com o mesmo, sem que isso implicasse, para fins fiscais, a realização da reavaliação procedida.”

Essas mesmas conclusões encontram-se nos Pareceres CST nºs 262/1983, 1.136/1984, 1.055, de 25/10/1991 e 156, de 18/01/1994,

O Parecer CST nº 1.136, de 24/05/1984 é bastante elucidativo a esse respeito. Vale apenas reproduzir os seus fundamentos:

“(…)

2. O artigo 326 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/1980, estabelece que a contrapartida do aumento de valor do bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação. E cita as condições em

que o valor da reserva será computado na determinação do lucro real. Mas, propositadamente, o artigo é silente no que tange à incorporação desses bens (reavaliados) ao patrimônio de outra pessoa jurídica. Isto, porque deste aspecto trata o artigo 328 do mesmo diploma legal, como que complementando o assunto, quando estabelece que a contrapartida do aumento do valor dos bens do ativo incorporados ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computada na determinação do lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação. E cita, também, nessas circunstâncias, as hipóteses em que o valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real.

3. Cabe ressaltar que, em ambos os dispositivos (artigos 326 e 328), não há sequer referência a qualquer comando que coloque o lapso de tempo decorrido entre a reavaliação de bens e a subscrição de capital como fator impeditivo da utilização do regime tributário regulado no art. 328 do RIR/80.

4. A reavaliação, como se sabe, é feita objetivando eliminar a defasagem existente entre o custo dos bens (mesmo corrigidos monetariamente) e o seu valor de mercado. A legislação não procura, assim, vinculá-la a esta ou àquela destinação específica.

5. O momento em que se procede a reavaliação nada tem a ver com a sua destinação, A destinação dos bens – e conseqüentemente a destinação da reserva de reavaliação – ocorrerá ao longo do tempo e poderá, evidentemente, ser ou não prevista nos planos da empresa.

(...).

Dessa forma, não vejo a qualquer comando, nos artigos 435 e 440 do RIR/1999, que coloque o lapso de tempo decorrido entre a reavaliação de bens e a subscrição de capital como fator impeditivo da utilização do regime tributário regulado pelo artigo 435 citado.

Em relação a este item, amparado nesses fundamentos, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2008


ANTONIO BEZERRA NETO