



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

Processo n° 11065.724132/2013-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-001.889 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2015
Matéria PIS/PASEP E COFINS
Recorrente INDÚSTRIA DE CLAÇADOS FREITAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

SIMULAÇÃO.PESSOA JURÍDICA CONSTITUÍDA SEM PROPÓSITO NEGOCIAL, COM OBJETIVO SOCIAL DE REDUÇÃO DE CARGA TRIBUTÁRIA.

O negócio jurídico será reputado como simulado quando se comprove a sua inexistência, pela ausência dos elementos essenciais do negócio jurídico - sujeitos, objeto e causa. Falso um dos elementos que conformam a estrutura da relação jurídica negocial, há a simulação.

Se os objeto transações que nunca ocorreram de fato, sendo apenas articuladas documentalmente, ou aquelas que, embora ocorridas, são desprovidas de substância, há simulação.

MULTA AGRAVADA.

Tomando-se como pressuposto a ocorrência de simulação nas transações, cabível o agravamento da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negado provimento ao recurso voluntário com relação ao principal. Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto votou pelas conclusões. Por maioria de votos, mantida a multa qualificada, vencidos os conselheiros Daniel Mariz Gudino e Erika Costa Camargos Autran que retiravam a qualificação da multa.

Documento assinado digitalmente conforme (assinado digitalmente)

Autenticado digitalmente em 09/03/2015 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 09/03/2015 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO

Impresso em 10/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Joel Miyazaki – Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Joel Miyazaki (Presidente), Daniel Mariz Gudino, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Winderley Moraes Pereira, Erika Costa Camargos Autran.

Relatório

Refere-se o presente processo administrativo a auto de infração para a cobrança de PIS/PASEP e Cofins.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

4. O processo em exame versa sobre um lançamento de Cofins e outro de Pis, ambos realizados em 04/11/2013 pela DRF de Novo Hamburgo, com o escopo de constituir débitos dessas contribuições apurados no período de janeiro a dezembro de 2009.

5. O lançamento da Cofins foi formalizado no auto de infração anexo às fls. 2.047/2.050, cujos demonstrativos se acham nas fls. 2.051/2.067; já o do Pis deu origem ao auto de infração das fls. 2.069/2.072, cujos demonstrativos se encontram nas fls. 2.073/2.090.

6. Segundo o minucioso Relatório Fiscal redigido pela autoridade autuante, anexo às fls. 2.092/2.114, houve insuficiência de recolhimento no período autuado dividido às seguintes infrações:

Crédito superior ao permitido

6.1 Trata-se de crédito presumido sobre o estoque de abertura aproveitado em valor superior ao previsto na legislação, consoante tabelas incluídas na fl. 2.097 (item 3.1 do Relatório Fiscal).

Crédito indevido

6.2 Em desacordo com a legislação de regência, a empresa apurou crédito sobre mão-de-obra paga a pessoa física (folha de salários), valendo-se para tanto de um contrato simulado de serviços de industrialização por encomenda. Os valores dos créditos glosados se acham discriminados em tabela incluída na fl. 2.113 (item 3.2 do Relatório Fiscal).

7. O crédito tributário exigido — composto de principal, multa de ofício de 75% (item 3.1) e 150% (item 3.2), além de juros de mora calculados até 11/2013 — perfaz os montantes de R\$ 335.930,42 no caso da Cofins e R\$ 72.601,47 no caso do Pis.

8. Intimada dos lançamentos pessoalmente em 06/11/2013 (fl. 2.116), apresentou a contribuinte em 26/11/2013 — tempestivamente portanto — a impugnação anexa às fls. 2.122/2.130, cujo teor resumo a seguir, acompanhada de alguns documentos.

Resumo da Impugnação

Principal

a. Começa por assinalar haver sido autuada, de forma totalmente equivocada, sob a alegação de que se apropriara “indevidamente de créditos sobre o estoque de abertura, bem como em decorrência de serviços prestados a fornecedores do mesmo grupo econômico, tendo com isso deixado de recolher as contribuições devidas”.

b. Alega que “em nenhum momento se apropriou de créditos ou se utilizou de interposta empresa para reduzir tributos”, tendo havido apenas prestação de serviços realizada pela empresa “Indústria de Calçados Três Américas Ltda.”, operação essa plenamente jurídica e legal.

c. Afirma comprovarem os documentos anexos haver a fiscalização laborado em equívoco ao concluir pela alegada irregularidade, consoante “sobejamente comprovado nos autos do processo administrativo de nº 1010700.2011-00057-0”.

d. As assertivas e conclusões da autoridade fiscal, no seu entender, carecem de “sustentação fática e jurídica”, razão por que as impugna integralmente, bem como os valores lançados.

e. Pondera que — mesmo admitindo-se, por força de argumento, houvesse ela cometido a irregularidade apontada — tal conduta, longe de configurar ilicitude, poderia quando muito caracterizar, em tese, elisão fiscal.

f. Fundada em excerto de doutrina transcrito no item 2.8 da impugnação, acrescenta ser perfeitamente legal e jurídica a prática de elisão fiscal.

g. Afirma que, tivesse o governo reconhecido o excesso de contribuições previdenciárias incidentes sobre seu ramo de atividade econômica, “não haveria a necessidade da utilização de elisão fiscal para reduzir a carga previdenciária incidente sobre a folha de pagamento”.

h. Observa que o legislador poderia ter estendido ao pretérito, alcançando assim a impugnante, a vigência da MP nº 540/2011, cujo art. 8º denota haver ele reconhecido o excesso de carga tributária.

i. Concluindo o raciocínio, assevera que a irregularidade apontada pela autora do feito, tendo sido praticada antes da ocorrência do fato gerador do tributo, poderia, na pior das hipóteses, caracterizar elisão fiscal, segundo definição contida

no citado texto doutrinário, “e como tal deveria ser tratada, não havendo que se falar em evasão fiscal”.

Multa de ofício

j. Insurge-se contra as penalidades pecuniárias aplicadas, alegando haver exigência de multa de ofício e multa de mora abusiva, o que, além de bis in idem, constitui verdadeiro confisco, vedado pelo art. 150, IV, da Carta de 1988, segundo o qual é vedado à União “utilizar tributo com efeito de confisco” ou, em outras palavras, “o tributo — incluindo a multa arbitrada, não poderá ter efeitos confiscatórios”.

k. Acrescenta que, ainda que fosse legal e constitucional a cobrança de multa na forma adotada pela autoridade fiscal, seu percentual deveria ser reduzido para 20%.

l. Cita acórdão judicial cuja ementa declara possuir caráter confiscatório a multa de mora quando fixada em patamar superior a 20%.

m. Em remate, afirma impor-se no caso vertente o afastamento de uma das multas aplicadas, bem como a redução do valor “arbitrado”, visto terem sido “arbitradas de forma excessiva e desproporcional”, configurando afronta ao princípio constitucional do não-confisco “a dualidade de tal encargo”.

Juros de Mora

n. Em breve dissertação a respeito da taxa SELIC, assevera que sua utilização como índice de atualização de débitos tributários, além de inconstitucional, caracteriza confisco, devendo-se aplicar, em vez dela, os juros moratórios de 1% previstos no art. 161, § 1º, do CTN.

Requerimento

o. Encerrando o arrazoado, requer se declare insubsistente o auto de infração e as respectivas multas e solicita a realização de perícia técnica.

9. É o relatório.

A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a manifestação de inconformidade, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

A insuficiência de recolhimento torna indispensável o lançamento de ofício, a fim de constituir o crédito tributário devido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

A insuficiência de recolhimento torna indispensável o lançamento de ofício, a fim de constituir o crédito tributário devido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

MULTA DE OFÍCIO (75%)

A mera insuficiência de recolhimento sujeita a contribuinte à exigência de multa de ofício de 75%, nos termos do art. 44, I, da lei nº 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%)

A prática de sonegação, fraude ou conluio, tal como o definem os arts. 71, 72 e 73 da lei nº 4.502/64, constitui infração apenável com multa qualificada, nos termos do art. 44, § 1º, da lei nº 9.430/96.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC

Procede a cobrança de encargos de juros com base na taxa SELIC, visto estar amparada em lei (art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96).

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO

Os pedidos de perícia, quando prescindíveis ou em desacordo com os requisitos previstos no art. 16, IV, do decreto nº 70.235/72 (PAF), deverão ser sumariamente indeferidos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A decisão recorrida afirmou que a Indústria de Calçados Três Américas Ltda., consoante o atestam os documentos anexos à autuação e como sobejamente comprovado nos autos do processo administrativo de nº 1010700.2011-00057-0, supostamente lhe prestava serviços de industrialização por encomenda, quando, em verdade, era parte da própria Indústria de Calçados Freitas Ltda., com ela constituindo uma única empresa, de sorte que concluiu que o contrato de prestação de serviços era simulado, não correspondendo à realidade dos fatos. Referido artifício era empregado no intuito de reduzir a carga tributária previdenciária.

A contribuinte teria criado empresa fictícia para simular um contrato de prestação de serviços de industrialização por encomenda, de forma que pudesse contabilizar custos relativos a sua folha de salários (mão-de-obra paga a pessoa física), cujo desembolso não gera direito a crédito de Cofins e PIS, como “serviços utilizados como insumos”, no período de janeiro a dezembro de 2009.

A Indústria de Calçados Freitas Ltda obtinha, por conseguinte, benefício do ingresso de sua mão-de-obra no SIMPLES, reduzindo, por conseguinte, sua carga tributária previdenciária e usufruía do benefício do creditamento das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS relativamente a esses serviços de industrialização por encomenda, os quais são insumos que geram direito a crédito quando contratados com pessoa jurídica, na forma do artigo 3º, § 3º, inciso I, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

A decisão recorrida adotou as conclusões da auditoria fiscal realizada em 2011 na Indústria de Calçados Freitas Ltda, na qual se constataram as seguintes situações:

- i. embora as empresas tivessem domicílios tributários distintos funcionavam em um único parque fabril;
- ii. ambas têm o mesmo objeto social;
- iii. os sócios das duas empresas são ligados por laços de parentesco;
- iv. existem funções essenciais nas duas empresas que são desempenhadas por empregados cadastrados em uma delas;
- v. houve migração gradativa dos empregados da autuada para a terceirizada;
- vi. não há separação física entre os empregados e, tampouco, identificação por empregador;
- vii. o faturamento da Indústria de Calçados Três Américas Ltda, provém de serviços prestados exclusivamente para a Indústria de Calçados Freitas Ltda.;
- viii. no ano de 2009 o custo da mão-de-obra da Três Américas correspondeu a 112,36% e, em 2010, representou 84,36% da receita bruta;
- ix. a atividade de Recursos Humanos é desempenhada pela mesma pessoa nas duas empresas;
- x. o fornecimento de refeições para os empregados das duas empresas é feito pela autuada, não sendo identificada qualquer registro na escrituração da Três Américas de despesas com alimentação na Indústria de Calçados Três Américas Ltda;
- x. na Indústria de Calçados Três Américas Ltda firmou contrato de locação com a autuada que inclui despesas com impostos, taxas e energia elétrica, sabidamente elevados para uma indústria; ademais, o aluguel inclui máquinas e equipamentos, cujos custos de manutenção são suportados pela autuada, resultando que todas essas despesas são superiores à receita de locação.

Assim, tendo reputada as operações referidas como simuladas, considerando os custos relativos à própria folha de pagamento da Indústria de Calçados Freitas Ltda., para os débitos apurados no item 3.2 do Relatório Fiscal (fl. 2.113) foram acrescidos de multa qualificada de 150%, na forma do § 1º c/c o inciso I, devido à utilização de contrato simulado com evidente intuito de fraude, procedimento que se subsume ao disposto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

Apresentado recurso voluntário, repetiram-se os argumentos de defesa, argumentando a Recorrente que as suas operações teriam se configurado como elisão fiscal, totalmente legítimas. Sobre a multa agravada, entendeu-a aplicada como se de mora fosse, argumentando ser confiscatória, devendo ser limitada ao teto de 20%. Finalmente, argumentou a inconstitucionalidade da taxa SELIC como índice aplicável aos tributos federais.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Como se depreende dos autos, o cerne da controvérsia gravita em torno da legitimidade do planejamento tributário realizado pelo contribuinte: seria uma situação de elisão fiscal, que se legitimaria perante o ordenamento jurídico brasileiro, ou de evasão, hipótese em que procedente a presente autuação.

O tema planejamento tributário, é sabido, suscita acalorados embates na doutrina e jurisprudência, especialmente porque a evolução desta última, não se reflete necessariamente no direito positivo brasileiro, razão pela qual, algumas premissas deverão ser traçadas.

O direito positivo brasileiro permite que a autoridade administrativa requalifique atos ou negócios jurídicos dos contribuintes, conforme disposição expressa do art.149, VII do Código Tributário Nacional, que prescreve que o lançamento poderá ser efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos casos em que “*se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação*”.

Em relação à dissimulação, ou simulação relativa, a Lei Complementar 104/2001 acresceu um parágrafo ao art.116 do CTN¹, que permitiu a requalificação de atos ou negócios jurídicos, nas hipóteses de constatação de dissimulação, condicionando a sua eficácia à edição de lei ordinária, que, contudo, ainda não veio à luz.

A Medida Provisória 66, nos arts. 13 a 19, previa procedimentos para descon sideração dos atos ou negócios realizados para dissimular a ocorrência do fato gerador; contudo na conversão na Lei n. 10.637/2002, não constaram esses dispositivos, que, nitidamente, ampliavam o espectro semântico do “negócio dissimulado”² veiculando os conceitos como o de “abuso de forma”. É dizer, atualmente o direito positivo tributário

¹ "Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

² **Art. 14** São passíveis de descon sideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a descon sideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou **negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.**

brasileiro não opera, para fins de requalificação de atos ou negócios e, assim, no tratamento dos planejamentos tributários, com critérios normativos que se remetam a conceito de ilícito atípico³ como conduta que, embora não contrarie as regras do direito positivo, contrarie alguns vetores axiológicos do ordenamento, prevalecendo o ambiente de estrita legalidade.

Assim, o primeiro ponto fundamental desse voto, é a premissa de que apenas os negócios simulados poderão ser desconsiderados pelo Fisco.

Portanto, no caso em apreço, fundamental elucidarmos se as operações realizadas pela Recorrente, configuraram-se como um ilícito atípico, por dissimulação, abuso de forma, fraude à lei, como este defende, ou, se efetivamente, trata-se de hipótese de simulação, que implica na nulidade das respectivas relações jurídicas.

O conceito de “simulação” é buscado no Direito Civil, todavia, devendo se adequar aos princípios informadores do Direito Tributário.

Nesse contexto, a doutrina e a jurisprudência, ao abordarem casos de planejamentos tributários em que haja simulação, invariavelmente se remetem à doutrina civilista, que imprime ênfase ao elemento subjetivo das declarações, ou seja, na divergência entre a vontade dos sujeitos e o negócio jurídico exteriorizado.

A ênfase no elemento subjetivo da declaração, pode ser facilmente justificada na própria conformação principiológica do Direito Civil, especialmente após a codificação de 2002, que dá primazia a vetores como ética e boa-fé, cuja análise é indissociável da intenção do sujeito.

A doutrina, especialmente a civilista, no intento de construir uma definição conotativa de “simulação”, imprime ênfase ao elemento subjetivo das declarações, ou seja, na divergência entre a vontade/intenção dos sujeitos e o negócio jurídico exteriorizado. Nos dizeres de Sílvio Rodrigues⁴:

A simulação é, na definição de Clóvis Beviláqua, uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Portanto, negócio simulado é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que na realidade não desejam.

Para Marco Aurélio Greco, essa tese apresenta o problema de que o exame de oponibilidade ao Fisco é dado pelo elemento “vontade”, bastando ao contribuinte demonstrar a sua efetiva intenção ao realizar o negócio jurídico, ainda que assumindo os riscos, enquanto ao Fisco, deve ser provada a divergência de vontades, de forma que restaria impossível a comprovação de simulação⁵.

Embora faça sentido a consideração do elemento subjetivo como foco da análise da simulação no âmbito do Direito Civil que, como já afirmamos, labora com vetores

³ Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero, *Ilícitos Atípicos*, p.25 e ss.

⁴ *Direito Civil –Parte Geral*, p.238.

⁵ “O referencial de exame de oponibilidade dos negócios perante o Fisco é dado pelo elemento vontade, e a defesa dos contribuintes consiste em demonstrar a sua ‘vontade’ real de praticar o negócio jurídico questionado. Ou seja, mostrar que o contribuinte quis incorporar ou doar e não quis outra coisa. Sendo assim, se não há outra vontade com a qual comparar a vontade aparente não há simulação. Se existir uma única vontade consistente que assume as consequências ainda que indesejáveis do negócio praticado, não existe simulação.” (Op citada, p. 183)

de eticidade, boa-fé, bons costumes, esse concepção não pode ser trasladada ao Direito Tributário sem ressalvas.

O elemento subjetivo não assume tal força perante o Sistema Tributário Brasileiro; apenas se houver objetivação dos respectivos fatos jurídicos em suporte probatório suficiente, permite-se concluir se determinado negócio jurídico é simulado. Vale dizer, a intenção dos sujeitos envolvidos em um negócio jurídico será relevante para efeitos fiscais, se corporificadas em suporte probatório que encerre a marca da ilicitude, afetando um dos elementos constitutivos da relação jurídica, como afirma Lapatza⁶:

O significado puramente factual que o negócio tem para a Fazenda Pública permite que esta prescindia, naturalmente, do negócio inexistente, tanto na simulação absoluta quanto na relativa, para exigir o tributo de acordo com os fatos efetivamente realizados. Mas, para tanto, deve destruir a aparência criada, demonstrando de modo certo e indubitável que o negócio simulado não existe por lhe faltar algum elemento essencial: sujeitos, objeto e causa. E na simulação relativa, deve provar, além, disso, de modo certo, a existência do negócio dissimulado.

Pode-se afirmar que a “**vontade real**” da parte, habita em sistema distinto do jurídico, e para ele inacessível – o da psicologia humana- de maneira que apenas é “real” a vontade expressa em suportes físicos, estes sim, passíveis de processamento pelo sistema jurídico. Se o Direito Civil permite uma maior porosidade na interface com aquele sistema, o Direito Tributário conforma-se de maneira muito mais cerrada a essas informações do ambiente, pois ao operar com critérios de **segurança jurídica e estrita legalidade**, os códigos de licitude e ilicitude devem ser aplicados com precisão, com a menor margem possível de subjetivismo.

A “simulação”, não tendo sido definida pela legislação tributária, remete-nos à legislação civil, que, por sua vez, vale-se de uma definição denotativa do termo, no art. 167⁷, que revestirá os negócios jurídicos que se revistam dos seguintes elementos:

- 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.

⁶ Direito Tributário, p.96.

⁷Art. 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.

Esse tipo de definição, denotativa ou por enumeração tende a ser incompleta, pois parte da premissa que haja um sujeito onisciente, que logre a esgotar a enumeração de todos os elementos de uma classe, o que não é possível, como no caso da classe dos números⁸.

Ademais, embora a prática das comunicações aponte ser essa a forma mais “didática” de se explicitar o significado de um termo, encontra uma série de restrições, como o fato de que a enumeração de elementos, invariavelmente não permite que se conheça quais foram os critérios conotativos selecionados.

Nesse contexto, é de se perquirir se o § 1º do art.167 traz hipóteses taxativas de ocorrência de simulação ou exemplificativas, que ficariam jungidas a depender de uma definição conotativa do termo, ou que, ao realizar uma definição analítica do termo, seria hábil a incluir diversos outros eventos que não estão retratados nos incisos do §1º, do art.167.

Poderia se considerar que o ato de emitir declarações falsas, pela sua extraordinária abertura, atingiria um rol tão grande de eventos, que abrangeria todas as hipóteses de simulação; por outro lado, justamente pela referida abertura, impediria uma correta exegese e apreensão do conceito de simulação para aplicação concreta, mormente em um ambiente de estrita legalidade.

Em princípio, a pragmática demonstra que há uma série de situações que são consideradas como indícios de condutas simuladas, como o curto lapso temporal entre operações de reestruturação societária, o desfazimento dos efeitos do ato simulado, que não necessariamente estão subsumidas às hipóteses legais, a ausência do cumprimento de formalidades na vivência societária, a existência de transmissão de fundos entre a sociedade e o controlador, a ausência de assembleias, de contabilidade, a falta de emissão de ações, dentre outras.

Na busca de uma definição conotativa para “simulação”, vislumbram-se duas correntes doutrinárias – a que identifica a simulação como um vício de vontade e a que a identifica com o vício na causa do negócio jurídico.

Na clássica lição de Francesco Ferrara⁹:

[...] na simulação quer se enganar sobre a existência de uma situação não verdadeira; na dissimulação, sobre a inexistência duma situação real. A simulação pode comparar-se a um fantasma, a dissimulação a uma máscara.

Um negócio apenas poderá ser reputado como simulado quando se comprove efetivamente a sua inexistência pela Fazenda Pública, o que pode ser levado a cabo na ausência dos **elementos essenciais do negócio jurídico** – sujeitos, objeto e causa. Falso um dos elementos fáticos que conformam a estrutura da relação jurídica negocial, há a sua nulidade.

Quanto aos **sujeitos**, o art.167, §1º, II, reputa como simulada uma operação na qual se “*confere ou se transmite direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se*

⁸Como aponta Leonidas Hegenberg: “Está claro que o aspecto semântico depende de reconhecimento de propriedades relevantes dos objetos. Depende, em suma, da intensão do termo em pauta. A intensão, como facilmente se percebe, nem sempre se determina com precisão, o que requer aperfeiçoamentos graduais e sucessivos de nosso vocabulário. Tais aperfeiçoamentos são alcançados, muitas vezes, por meio de adequadas definições.” (Saber de e Saber que, p.79).

⁹A simulação nos negócios jurídicos, p.50. 200-2 de 24/08/2001

confere, ou transmite”, ou seja, no caso de interposição de pessoas ou outros vícios quanto aos sujeitos.

A legislação tributária inclusive possui disposição específica aplicável às hipóteses de operações de importação, no art. 23 §2º do Decreto-Lei n.1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002¹⁰, nas quais figuram interpostas pessoas ou “laranjas”, como meio de dificultar a verificação da origem dos recursos aplicados, dos responsáveis por infração à legislação e afastamento de normas de preço de transferência.

As questões mais polêmicas e que poderiam se enquadrar na hipótese de vício quanto aos sujeitos, como condição para requalificação de negócios jurídicos, seriam as situações em que se põem em dúvida a existência efetiva de pessoa jurídica, que se entende constituída para fins apenas de redução/supressão de carga tributária.

Na análise de cada caso concreto, deve ser avaliada a efetividade da constituição da pessoa jurídica ou reorganização societária, sendo simulada a forma desprovida de conteúdo.

Da mesma forma, inexistente o **objeto**, isto é, falsa a prestação ou a contraprestação, reputado simulado, da mesma forma e, por conseguinte, nulo o negócio jurídico.

Se o negócio jurídico em causa tratar-se de compra e venda, deve haver pagamento, contra entrega de coisa, se houver doação, deve haver entrega de coisa a título gratuito e assim por diante. Na ausência de uma das prestações que estão pressupostos no tipo negocial que o pressupõe, este pode ser reputado simulado, pela inexistência do objeto.

Os julgamentos que versaram sobre a dedutibilidade do ágio, por exemplo, afirmaram que, além da questão das empresas- veículo, um dos critérios para discernir a dedutibilidade legítima daquelas simuladas ou artificiais, era da verificação de efetivo pagamento de preço nas operações, como no Acórdão nº 1202000.884, o Acórdão n.º 140200.802 e Acórdão 1402001.369. .

Finalmente, o mesmo tanto pode se dito em **relação à causa, ou ao negócio jurídico que condiciona a relação jurídica**. Se simulada, não tem o condão de gerar os direitos e obrigações do consequente.

A delimitação do que seja a causa jurídica de determinado negócio, é tema que desde sempre vem causando embates na doutrina, havendo autores que a identificam como a “função econômico-social do negócio”, com a “função prático-social”, havendo, ainda, autores que distingam as causas subjetivas dos contratos, enquanto os motivos que levaram os sujeitos a celebrarem o contrato.

A causa típica de um contrato é aquela prescrita no ordenamento jurídico como tal, assim, no contrato de compra e venda, é o pagamento em troca da entrega da coisa. Os motivos subjetivos que levaram os sujeitos à celebração do contrato estão fora do campo da juridicidade; outra coisa é a subsunção do fato à norma, a ocorrência do evento da celebração

¹⁰ §2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

do negócio, para gerar os respectivos efeitos jurídicos. Valendo-nos mais uma vez dos ensinamentos de Lapatza¹¹:

Concluimos assim nossa exposição sobre a simulação na causa. E a conclusão não poderia ser mais simples. Ou a causa típica, geral, abstrata e suficiente de um negócio existe e, portanto, só se pode falar neste caso o negócio existe e configura o 'fato' tipificado como fato imponível pela lei – de 'economia de opção'; ou a causa não existe e tampouco existe o negócio, e com isso só se pode falar em simulação. Tertium non datur.

Nesse passo, importante discorrer, da mesma forma, sobre o “propósito negocial”.

A jurisprudência administrativa tem encampado na fundamentação das decisões, o “propósito negocial”, remetendo-se, em princípio, à doutrina do “*business purpose*” criada nos EUA, como critério relevante e, às vezes, determinante, para aferir a legalidade dos planejamentos tributários.

O direito americano serve de fonte de inspiração para as doutrinas brasileiras de planejamento tributário, possui diversas correntes doutrinárias de “*business purpose*” – *economic substance, substance over form, sham transactions*- semelhantes e, muitas vezes, entrelaçadas, que podem ser analisadas como tendo em comum o fato de o contribuinte desbordar a intenção do legislador, a despeito da legitimidade da forma adotada.

Contudo, o direito positivo brasileiro prescreve limites que impedem que o direito alienígena seja aplicado indiscriminadamente, ou seja, o motivo extratributário não é critério relevante para a análise dos planejamentos tributários, porém, apenas o descompasso entre os fatos narrados e os verificados, excluindo-se a aplicação de doutrinas como a de abuso de forma.

A corrente denominada *Sham Transaction Doctrine* ou da Transação Simulada, tem como objeto transações que nunca ocorreram de fato, apenas articuladas documentalmente, desprovidas de substância (*shams in fact*) ou aquelas que, embora ocorridas, são desprovidas de substância (*shams in substance*). No âmbito dessa doutrina, a Suprema Corte americana estabeleceu o reconhecimento de negócio, se houver substância econômica em operação com partes efetivamente distintas, que não tenham como único escopo a redução da carga tributária¹². Se o contribuinte não foi motivado por nenhum propósito negocial, além do benefício fiscal; e se transação não tiver substância econômica, por não haver alguma possibilidade razoável de gerar lucro, entende-se que houve a simulação.

Nesses casos, verifica-se que está-se diante de hipóteses em que há ausência de efetiva da relação jurídica negocial, condição para que haja a requalificação dos negócios jurídicos.

Em muitos casos a verificação do “propósito negocial” é um dos elementos que, juntamente com outros, pode conduzir à conclusão de presença ou não de simulação.

¹¹ *Op. Citada, p.99.*

¹² “[W]here ... there is a genuine multiple-party transaction with economic substance which is compelled or encouraged by business or regulatory realities, is imbued with tax-independent considerations, and is not shaped solely by tax-avoidance features that have meaningless labels attached, the Government should honor the allocation of rights and duties effectuated by the parties.” (Apud Martin J. McMahon, Jr, *op. citada*, p.8)

Nessas hipóteses, pode ser entendido que o “propósito negocial” é empregado como elemento indiciário, que guarda compatibilidade com o Sistema Tributário Nacional, e, da mesma forma, é instrumento útil ao contribuinte, para lastrear os negócios jurídicos a serem realizados, ainda que com economia de tributos.

No caso em apreço, o relatório da fiscalização apontou uma série de elementos de prova, que, isoladamente, não constituem o fato jurídico da simulação; contudo, visto em conjunto, permitem que o julgador infira essa circunstância.

Assim, o fato de as empresas operarem no mesmo estabelecimento (observando-se que juridicamente declaram endereços distintos), não é por si só, causa de desconsideração do negócio jurídico. Da mesma forma, o fato de os sócios manterem vínculos de parentesco.

Não obstante, da análise conjunta de todos os elementos indiciários apurados pela fiscalização, aliado ao fato da ausência de propósito negocial, permitem inferir a inexistência de substância para a Três Américas, exceto a vantagem tributária aberta à Recorrente.

Interessante observar que a própria Recorrente em sua defesa, afirma que a Três Américas teria como única razão de constituição, a redução da alta carga tributária a que estava submetida, e que esta seria medida que se imporia, em face da inércia da União na implementação de política fiscal adequada.

O relatório da fiscalização apurou que os custos com pessoal da empresa Três Américas no ano de 2009 representou 112,36% da sua receita bruta e 84,16% no ano de 2010, demonstrando a ausência de finalidade lucrativa, inerente a qualquer sociedade empresária.

Ademais, por outro lado, verificou-se que a empresa Três Américas desenvolvia suas atividades industriais em prédio de propriedade da Freitas, estribada em um contrato de locação, da mesma forma, totalmente desprovido de substância, posto que pelo valor de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), mensais, a locadora assumia despesas do imóvel que inviabilizariam o negócio jurídico, conforme levantado pela fiscalização:

Tipo de despesa/Ano	TRÊS AMÉRICAS		FREITAS	
	2009	2010	2009	2010
ALUGUEL	Zero	18.138,00		
IPTU	Zero	Zero	911,87	17.084,81
ENERGIA ELÉTRICA	Zero	Zero	120.188,91	152.592,59
MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE PRÉDIOS	Zero	Zero	14.569,83	26.925,23
MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	Zero	Zero	31.042,14	54.375,06
TOTAL	zero	18.138,00	166.712,75	250.977,69

Ainda que juridicamente a Três Américas seja constituída nos moldes da legislação de regência, que seja cumpridora de todas as obrigações acessórias, que apresente notas fiscais de prestação de serviços à sua única contratante, a Indústria Freitas, a mera forma ou formalidade jurídica, totalmente destituída de conteúdo ou substância, não pode ser oponível contra o Fisco, pois o Direito é forma, mas também conteúdo.

Não se vislumbra, no caso concreto, causa jurídica ao negócio, propósito negocial, o que está imbricado com questão do vício quanto aos sujeitos, posto que a Três Américas constituída documentalmente, não possui substância, razão pela qual, reputa-se como simulado o negócio jurídico realizado.

No mais, quanto a aplicação da multa agravada, que a Recorrente defende como se fora a de mora, e por isso a entende abusiva, em verdade, possui como hipótese de aplicação a ocorrência de algumas das condutas prescritas na Lei n. 4502/64, arts. 71,72 e 73. Tomando-se como pressuposto a ocorrência de simulação, cabível o agravamento da sanção.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo