



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

---

<b>Processo nº</b>	13839.002602/2005-11
<b>Recurso nº</b>	151.432 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPJ e OUTROS - EX: DE 2000
<b>Acórdão nº</b>	101-95.868
<b>Sessão de</b>	09 de novembro de 2006
<b>Recorrente</b>	KERNEL PARTICIPAÇÕES LTDA..
<b>Recorrida</b>	2ª TURMA/DRJ EM CAMPINAS - SP.

---

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2000

Ementa:

**PRELIMINAR – DECADÊNCIA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.**

Nos tributos lançados por homologação, estando presente o evidente intuito fraudulento, a contagem do prazo decadencial se desloca daquele previsto no parágrafo 4º do artigo 150, para a estabelecida no artigo 173, I, ambos do Código Tributário Nacional.

**SIMULAÇÃO. EFEITOS JURÍDICOS.**

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

**DESCARACTERIZAÇÃO DE OPERAÇÃO DE PERMUTA – VERDADEIRA ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÃO.**

Comprovado que os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Permuta de participação societária por dinheiro, traduz verdadeira alienação de participação societária e não permuta.

**MULTA DE OFÍCIO – QUALIFICAÇÃO.**

*CEL*

*JP*

*D*

Presente o evidente intuito de fraude é correta a qualificação da multa de ofício aplicada, no percentual de 150%.

**MULTA DE OFÍCIO - ESTIMATIVAS MENSASIS – FALTA DE RECOLHIMENTO.**

A falta de recolhimento das estimativas mensais, sem que haja sido levantado o respectivo balanço ou balancete de suspensão, dá azo à aplicação isolada da multa de ofício estabelecida no inciso IV do parágrafo 1º da Lei nº 9.430/1996.

**LANÇAMENTOS REFLEXOS.**

O decidido em relação ao tributo principal se aplica aos lançamentos reflexos, em virtude da estreita relação de causa e efeitos entre eles existentes.

**Recurso Voluntário Negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **KERNEL PARTICIPAÇÕES LTDA..**

**ACORDAM** os Membros da **PRIMEIRA CÂMARA** do **PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**, por unanimidade de votos, **REJEITAR** as preliminares de cerceamento de direito de defesa e de decadência e, no mérito, pelo voto de qualidade, **NEGAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sebastião Rodrigues Cabral (Relator), Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior e Mário Junqueira Franco Júnior que deram provimento parcial ao recurso, para afastar a multa isolada e reduzir o percentual da multa de ofício para 75%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido

  
**MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS**  
**PRÉSIDENTE**

  
**CAIO MARCOS CÂNDIDO**  
**REDATOR DESIGNADO**

FORMALIZADO EM: **14 OUT 2008**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros **PAULO ROBERTO CORTEZ e SANDRA MARIA FARONI.**

## Relatório

KERNEL PARTICIPAÇÕES LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ do MF sob nº 03.990.131/0001-51, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pela Colenda Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado através dos Autos de Infração de fls. 274/275 (IRPJ) e 281/282 (CSLL), recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão de primeiro grau.

A peça básica de fls. nos dá conta de que a matéria objeto de tributação resulta de:

**“001 – GANHOS E PERDAS DE CAPITAL  
ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO AVALIADO PELO VALOR DO  
PATRIMÔNIO LÍQUIDO**

Falta de contabilização do ganho de capital apurado na alienação de investimento(s) avaliado(s) pelo valor do Patrimônio Líquido, conforme relatório Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação.

.....  
**002 – MULTAS ISOLADAS  
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO  
ESTIMADA**

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

O ganho de capital apurado conforme descrição no Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal anexo deve ser incluído na apuração da base de cálculo do IRPJ por estimativa.

O não recolhimento implica aplicação de multa isolada sobre o valor devido.”

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 318/344, foi proferida decisão em primeiro grau, conforme faz certo o Acórdão DRJ/CPS Nº 12.487, de fls. 798/835, assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000



Ementa: Simulação. Alienação de Investimentos. Permuta de Quotas Sociais.

A causa da permuta é a alienação de bens e direitos por meio de troca, sendo justamente distinta da compra e venda em função da inexistência de preço da operação.

A permuta de quotas sociais configura ato simulado, quando se verifica a alienação de um empreendimento existente contra o recebimento de quotas de uma pessoa jurídica, antes do início de qualquer atividade empresarial, e de patrimônio formado, conforme pactuado entre as partes do contrato de permuta, exclusivamente, por conta corrente, caracterizando, assim, o preço da alienação do investimento no empreendimento existente.

A constituição de pessoa jurídica, com o exclusivo propósito de servir de objeto à operação de permuta de investimentos, aparentou conferir direitos aos sócios constituintes de exploração do objeto social da constituída, quando, nos termos do contrato de permuta previamente pactuado, o exercício do objeto social do empreendimento constituído ficou condicionado à anuência de pessoas físicas, sem qualquer relação com o empreendimento na data de sua constituição.

Há divergência entre a vontade manifestada no ato de criação de uma empresa, ligado à exploração do negócio de participações societárias, e a vontade interna de simplesmente adquirir investimento em empreendimento existente de outra empresa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000

Ementa: Simulação. Lançamento.

O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Multa Qualificada. Fraude.

Os fatos apurados se subsumem às hipóteses de incidência de multa qualificada, na medida em que a simulação da operação de permuta, visava justamente impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador.

Ademais, a operação foi assim efetuada para excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a evitar o pagamento do imposto devido.

Decadência. Multa Isolada.

A multa isolada não se sujeita a lançamento por homologação, porque não sujeita a pagamento antecipado em relação ao procedimento fiscal, devendo ser aplicada a regra da contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN.

Multa de Ofício e Multa Isolada. Duplicidade de Exigências.

*[Handwritten mark]*

*[Handwritten initials]*

Configurada a existência de ilícitos distintos e inconfundíveis, não se pode caracterizar a identidade das multas aplicadas.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

Ementa: Lançamentos Reflexos. CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Devido à estreita relação de causa e efeito existente entre a exigência de IRPJ e a que dela decorre, uma vez mantida a imposição principal, idêntica decisão estende-se ao procedimento decorrente.

Lançamento Procedente.”

Cientificada dessa decisão em 29 de março de 2006 (fls. 839) e com ela não se conformando, em 27 de abril seguinte a contribuinte fez protocolizar recurso endereçado a este Conselho (fls. 842/903) cujo inteiro teor é lido (lê-se) em Plenário, para conhecimento por parte dos demais Conselheiros.

A fim de garantir a instância, apresentou os documentos constantes do processo n.º 12839.002641/;2005-19, conforme informações de fls. 842 e 983.

É O RELATÓRIO.

## Voto Vencido

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O recurso atende às condições de sua admissibilidade; dele conheço.

Consoante relatado, cinge-se o litígio à alegada falta de adição às bases de cálculo do IRPJ, da CSSL e da estimativa mensal do valor de alegado ganho de capital apurado na transferência das quotas de propriedade da Recorrente da empresa Makron Books Ltda. à empresa Pearson Education Participações Ltda..

A exigência resultou do entendimento fiscal de que a permuta de quotas realizada entre a Recorrente e a Pearson Participações, se tratava de ato simulado, o qual, na verdade, teria a natureza jurídica de compra e venda de participação societária. Pautado nessa conclusão, o Autuante imputou à Recorrente falta de contabilização e tributação de alegado ganho de capital no montante de R\$ 14.440.677,39, representado pela diferença entre o valor que as quotas permutadas estavam escrituradas (R\$ 4.312.071,61) e o valor das quotas recebidas em permuta (R\$ 18.972.749,00), diferença essa que foi contabilizada pela Recorrente em conta de receita não tributável de equivalência patrimonial.

Além de computar o valor do alegado ganho de capital na determinação do lucro real em 31/12/2000, o autuante lançou a multa de ofício isolada, a pretexto de que a Recorrente, no mês em que ocorreu a permuta, qual seja, setembro daquele ano, teria realizado o recolhimento da estimativa do IRPJ em valor menor do que o efetivamente devido.

O motivo apontado pela fiscalização para caracterizar acusada simulação seria a *"inexistência de motivação extra tributária para a Pearson criar a Marrow"* e que, portanto, *"a Marrow foi criada para atender à transação de permuta, e a única razão para a transação se dar na forma de permuta é a busca de economia tributária"* (fls. 13 do TVE). Ademais, tanto a autoridade fiscal como os julgadores *a quo* afirmam e buscam demonstrar que a Marrow não havia ainda sido criada por ocasião do contrato de permuta (25/09/2000).

Nas defesas apresentadas a Recorrente, em preliminares ao mérito, suscita (a) a nulidade do lançamento, por equivocada descrição e fundamentação da alegada infração, e (b) a decadência do direito de a Fazenda proceder ao lançamento do IRPJ, da CSSL e da multa isolada.

No tocante ao mérito, ressalta a Recorrente que a permuta realizada atendeu perfeitamente o fim visado pelas partes, qual seja, a transferência concomitante de propriedade de quotas, tendo os contratos e atos formalizados nas operações, quer da permuta em si, como os que a antecederam, se processado na mais absoluta conformidade com as leis de regência (Código Civil, Leis Comerciais e Fiscais, etc.).



Quanto à alegação fiscal de que *"a Marrow foi criada para atender à transação de permuta, e a única razão para a transação se dar na forma de permuta é a busca de economia tributária"*, a Recorrente invoca princípios constitucionais, a doutrina e a jurisprudência em voga, para afirmar que esse fato, *de per se*, não dá margem a qualquer exigência de tributo, pois tanto a doutrina como a jurisprudência são uníssonas em reconhecer que o contribuinte tem o direito de escolher, por meio lícitos, os procedimentos não sujeitos à tributação ou sujeitos à tributação menos onerosa, arrematando que ninguém é obrigado a praticar atos ou negócios que acarretem carga tributária mais onerosa.

Em contraposição a alegação fiscal de que a Marrow não existia à época da permuta, a Recorrente observa que a própria cronologia dos atos descrita no TVE confirmam que a Marrow foi criada antes do contrato de permuta e, ainda que não tivesse iniciado suas atividades à época da permuta, a empresa existia de fato e de direito e reproduz a afirmativa fiscal constata às fls. 09, *"verbis"*:

*"A Pearson Participações e a Marrow foram criadas em 28/8 e 05/09/2000, respectivamente (eventos 5 e 6), ...omissis..."*

.....  
*A permuta das empresas ocorreu em 25/09/00 (eventos 7 e 8), como previsto no contrato"*

Quanto à afirmativa da decisão *a quo* no sentido de que a aplicação da multa isolada se deu sobre dito não recolhimento do imposto por estimativa, para afastar a arguição de decadência, a Recorrente diz ser improcedente, tendo em vista que a apuração por estimativa não se formalizou, pelas razões consideradas anteriormente, e também em razão de o fato gerador não ser complexo, pois ocorre mês-a-mês, como o PIS, COFINS, IRRF, etc. e, assim, já teria ocorrido a decadência.

A solução do presente litígio passa, necessariamente, pelo exame da configuração da evocada simulação em negócios jurídicos que objetivam economia no pagamento dos tributos. Nesse sentido a jurisprudência não só deste Primeiro Conselho de Contribuintes, como da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais se estriba no entendimento de que é lícito ao contribuinte escolher, no planejamento de seus negócios e do seu patrimônio, o caminho que lhe proporcione menos ônus fiscal, como nos dá conta o Ac. CSRF/01-01.1874, de 1994, que consolida e uniformiza o entendimento sobre o tema no âmbito deste Colegiado:

*" IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO. Para que se possa materializar e indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita."*

O voto condutor do mencionado Acórdão contém minucioso estudo sobre o tema, valendo ressaltar os seguintes trechos:

“O estudo da simulação dos atos jurídicos merece um mínimo de aprofundamento para se evitar o risco de se ver simulação onde não há, ou de se confundir a simulação com outras figuras jurídicas.

No direito brasileiro, para haver simulação invalidante é necessária a presença de qualquer um dos suportes fáticos dos incisos do art. 102 do Código Civil, mais a intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar regra jurídica (art. 103) ou que se dê tal prejuízo ou violação.

Simulação que entra no mundo jurídico mas não é invalidante: É a simulação inocente, isto é, embora querido o ato, este não implica prejuízo de terceiros nem violação de lei. Exemplo: solteiro, sem herdeiros necessários, que faz doação à concubina, sob a forma de venda.

Simulação que é causa de anulação: É a simulação inocente, isto é, nociva, maliciosa, com intenção de prejudicar a terceiros ou violar a lei.

A Doutrina classifica essa simulação em duas espécies: absoluta e relativa.

Na síntese de PONTES DE MIRANDA (Tratado de Direito Privado, Tomo IV, 3ª ed., Borsol, 1970, pág. 375): "A simulação é absoluta quando não se quis outro ato jurídico nem aquele que se simula. Relativa, quando se simula ato jurídico para se dissimular, ou simplesmente dissimulando-se outro ato jurídico. "*Quae non sunt, simulo, quae sunt, ea dissimulantur*". Mostra-se o não ser; e esconde-se o ser.

Consoante visto acima, a simulação absoluta inocente pressupõe que não se pratique ato algum, nem aquele que se simula (alienação fictícia, aceitação de letras irreais, hipotecas forjadas, etc.). O ato dito simulado não existe, não entra no mundo jurídico. Nele, tudo é fictício.

Para que pudesse ser caracterizada a simulação absoluta inocente, a irreabilidade da questionada incorporação haveria de ser tal que, após a simulada incorporação, a incorporada e a incorporadora permanecessem existindo. Pois, se uma delas desaparecer do mundo fático e jurídico, não falar em ato (ou negócio) jurídico inexistente. Ressalte-se que as regras jurídicas sobre dissolução, liquidação e extinção das sociedades são de direito privado, não do direito tributário. Por conseqüência, afastada está, de plano, a hipótese de simulação absoluta inocente.

Quanto à simulação relativa inocente, também foi visto que essa espécie de simulação assenta em  fingimento na manifestação da vontade, para realizar algum ato jurídico, mas de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende concretizar. Se o ato jurídico verdadeiro não pode ser realizado, por vedação legal ou porque não possa ser praticado, recorre-se ao ato jurídico aparente, para encobrir o ato verdadeiro, logrando os mesmos objetivos.

Obviamente, o que pode ser anulável é o ato jurídico aparente. Se há compra e venda aparente para ocultar doação, anulada a compra e venda também

desaparece a doação.

No caso destes autos, a tese fiscal é a de que a Recorrente (KERNEL) e a empresa PEARSON PARTICIPAÇÕES optaram (com fingimento) pela operação de permuta, pela qual a 1ª (KERNEL) transferiu para a 2ª (PEARSON) as quotas que possuía na empresa MAKRON e, em troca, a Recorrente recebeu da PEARSON quotas de capital que esta possuía na empresa MARROW, para dissimularem a operação de venda das quotas da Marrow, que teria sido feita pela Recorrente, com o único intuito de não tributar alegado ganho de capital obtido na transação.

Os indícios que levaram a fiscalização a concluir pela ocorrência de simulação foram, principalmente: a) inexistência da empresa MARROW, cujas quotas foram transferidas para a Recorrente na data da permuta e, paradoxalmente, b) falta de motivação extra-tributária para a criação da referida empresa, ou seja, nas palavras do Autuante *“a Marrow foi criada para atender à transação de permuta, e a única razão para a transação se dar na forma de permuta é a busca de economia tributária”*.

A decisão *a quo* manteve o lançamento sob os mesmos fundamentos, conforme declarado na ementa do ato decisório recorrido:

“Simulação. Alienação de Investimentos. Permuta de Quotas Sociais.

A causa da permuta é a alienação de bens e direitos por meio de troca, sendo justamente distinta da compra e venda em função da inexistência de preço da operação.

A permuta de quotas sociais configura ato simulado quando se verifica que a alienação de um empreendimento existente contra o recebimento de quotas de uma pessoa jurídica, antes do início de qualquer atividade empresarial, e de patrimônio formado, conforme pactuado entre as partes do contrato de permuta, exclusivamente, por conta corrente, caracterizando, assim, o preço da alienação do investimento no empreendimento existente.

A constituição de pessoa jurídica, com o exclusivo propósito de servir de objeto à operação de permuta de investimentos, aparentou conferir direitos aos sócios constituintes de exploração do objeto social da constituída, quando nos termos do contrato de permuta previamente pactuado, o exercício do objeto social do empreendimento constituído ficou condicionado à anuência de pessoas físicas, sem qualquer relação com o empreendimento na data de sua constituição.

Há divergência entre a vontade manifestada no ato de criação de uma empresa, ligado à exploração do negócio de participações societárias e a vontade interna de simplesmente adquirir investimento em empreendimento existente de outra empresa.”

Os elementos que integram os autos me conduzem ao firme convencimento que a razão está com a Recorrente: *i)* a uma, porque a empresa Marrow, apesar de não ter iniciado suas atividades até a data da permuta (25/09/2000), já havia sido constituída legalmente em data anterior à efetivação da permuta (05/09/2000), portanto, existia, de fato e de direito; *ii)* a duas,

porque, consoante observado nos itens precedentes, a jurisprudência deste E. Primeiro Conselho é uníssona em considerar lícito ao contribuinte realizar negócios jurídicos indiretos, que lhe proporcionem menos ônus fiscal, desde que sua realização não seja vedada por lei.

No que respeita a permuta efetivada entre a Recorrente e a empresa Pearson Participações, através da qual repassariam entre si quotas de capital que possuíam nas empresas Makron e Marrow, questionada pelo Fisco, tem-se como certo que a operação não sofria de nenhuma proibição legal, nem outra operação qualquer relacionada com as referidas sociedades sofria qualquer restrição. Assim, estavam elas desimpedidas para permutarem quotas de empresa que possuíam, ou para investirem uma na outra, e assim por diante.

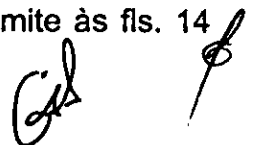
Ademais a permuta concretizou-se com rigorosa observância dos procedimentos, atos (contratos sociais e respectivas alterações) e demais documentos cercados de ampla publicidade, mediante registros públicos nos órgãos competentes e foram devidamente contabilizados na escrituração comercial e fiscal da Recorrente, fato este, aliás, reconhecido pela própria fiscalização, que centrou sua discordância apenas em torno da contabilização da diferença de R\$14.660.677,39 como receita não tributável de equivalência patrimonial, lançada pela Recorrente em seu livro Diário.

No particular, vale notar que, apesar da discordância desse lançamento, o Auditor admite que as quotas da Makron e da Marrow, objeto da questionada operação de Permuta constituía-se num investimento avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial. Contudo, entendeu que a diferença apurada entre o valor da baixa das quotas transferidas (R\$ 4.312.071,61) e o valor de R\$ 18.972.749,00 lançado no ativo permanente das quotas adquiridas em permuta (da empresa Marrow) não poderia corresponder a receita de equivalência patrimonial, vez que o patrimônio dessa empresa à época era representado apenas por recursos mantidos em conta corrente, daí ter tributado a diferença de R\$ 14.660.677,39 a título de ganho de capital, transmudando a natureza jurídica da operação de permuta para compra e venda, a pretexto de que teria havido simulação.

A decisão recorrida, no caso concreto, não só prestigiou como também reforçou a acusação fiscal, indagando: “é possível juridicamente se admitir a permuta das quotas sociais de um empreendimento com as quotas sociais de uma pessoa jurídica, sem atividade empresarial, cujo patrimônio é formado exclusivamente por recursos mantidos em uma conta corrente?; é possível se admitir como uma operação de permuta a troca de direitos por recursos mantidos em conta corrente?; é possível se admitir como uma operação de permuta a troca de direitos por numerário?”.

Em contraposição a essas perguntas, a Recorrente indagou: “Por que não seria admitido? Quais os dispositivos legais que vedam tais transações?”, observando que “a Constituição assegura ao indivíduo a liberdade de fazer ou deixar de fazer qualquer coisa que não seja vedada ou exigida pela Lei (...)”, arrematando, assim, que não há respaldo legal para desconsideração jurídica da permuta realizada.

Correta a afirmação da Recorrente. Até porque, além de não demonstrar de nenhuma forma a ocorrência da simulação, a acusação fiscal, de *per se*, demonstra completa incerteza e insegurança. Basta ver que o próprio Auditor admite às fls. 14



que ainda que se tratasse de compra e venda, a diferença apurada constituiria-se em simples deságio não passível de tributação naquela oportunidade, *ipisis litteris*:

*“Se o contribuinte tivesse considerado a transação efetuada como de aquisição da Marrow pelo valor patrimonial da Makron, teria considerado a diferença de R\$ 14.660.677,89 como deságio na aquisição de investimento, controlado na parte B do LALUR e só seria tributável quando da alienação desse investimento (artigos 385, 391 e 426 do RIR/99). Nesse caso, haveria um diferimento da tributação. Mas nem isso o contribuinte fez. Verificamos que a empresa não contabilizou deságio, nem efetuou controle no LALUR.”*

Este argumento foi reiterado pelos julgadores *a quo* no item 108 da decisão recorrida. Neste aspecto tem razão a Recorrente quando afirma que “a decisão prestigia mais a forma que a efetiva natureza do pretense fato gerador, afrontando orientação da própria Administração Fazendária no sentido de que a forma de contabilizar as operações não tem relevância para os efeitos tributários, importando, isto sim, a efetiva natureza dos fatos”.

Além da insegurança da tributação do alegado presumido ganho de capital, ainda que a operação fosse de compra e venda, a fiscalização demonstra completa incerteza quanto a acusada simulação, às fls. 307 do TVE, declarando que:

“Ainda que fosse possível considerar que não houve simulação, que não se trata de uma operação de compra e venda, que se trata efetivamente de uma permuta, entendemos que ainda assim caberia o lançamento de ganho de capital regrado pelo art. 418 do RIR/99. Isto porque a transação realizada não é de permuta de utilidades, de bens de uso. Não é como a troca de imóveis, onde as coisas trocadas valem pela utilidade que proporcionam. Não há no caso a ‘correspondência sem preço’ de que falava Pontes de Miranda sobre a troca. A Marrow recebida pela Kernel era dinheiro vivo, e o preço da Makron estava perfeitamente definido pelo saldo bancário de que a Marrow dispunha”

Ou seja, a fiscalização, *in casu*, pretende justificar a exigência a todo custo, mesmo admitindo que dito ganho de capital seria simples deságio passível de tributação quando da venda das quotas e a inoportunidade da simulação.

Quanto às restrições declinadas pelo Autuante para a realização de permuta de certos bens e direitos, a meu ver im procedem pois, além do caráter subjetivo de tal entendimento, geralmente, todas as coisas que podem ser vendidas podem ser trocadas, haja vista que o art. 533 do Código Civil prescreve apenas que se aplicam a ele as disposições referentes à compra e venda, ou seja, as duas espécies contratuais subordinam-se ao mesmo regime legal. Ademais, conforme ressaltado pela Recorrente, não é necessário que os bens e/ou direitos trocados sejam de igual espécie, sendo perfeitamente lícito o contrato que estipule a troca de um bem imóvel por uma coisa móvel, ou um bem, móvel, ou imóvel, por um direito.

Relativamente à alegada divergência na manifestação de vontades ressaltada no ato decisório, s.m.j., não ocorreu no caso vertente, vez que de tudo que consta dos autos se infere

que todos os contratos sociais e respectivas alterações foram efetivados com o objetivo possibilitar a realização do negócio jurídico escolhido pelas partes envolvidas, qual seja, o *contrato de permuta*, instrumento este que atendeu perfeitamente a vontade da Recorrente e da Pearson de transferir, entre si, a propriedade de quotas de capital que possuíam em outras empresas.

Assim, não vejo como negar a conformidade entre a vontade subjetiva da Recorrente e da Pearson Participações, ao efetivarem a permuta, conformidade esta que elimina a simulação pelo seu próprio conceito.

Nessa ordem de idéias, entendo que não houve algum ato jurídico verdadeiro que pudesse, ou precisasse ser ocultado por outro ato jurídico aparente. Logo, falta pressuposto legal essencial para caracterizar a operação de permuta em causa como ato simulado, com vício na manifestação da vontade dos respectivos figurantes.

Na verdade, o Fisco sustenta a simulação tendo em vista os efeitos fiscais decorrentes da permuta nos moldes em que foi realizada, e não em razão de defeitos da permuta, considerada em si mesma, enquanto operação regida pelo direito privado.

Tivesse sido a permuta efetuada nos exatos termos em que o foi, sem que daí pudesse resultar a ausência de ganho de capital questionada pelo Fisco, nenhum dos indícios em que este se fundamentou para "caracterizar a simulação" teria qualquer relevância. A permuta realizada pela Recorrente e a empresa Pearson, através da qual as mesmas trocaram quotas de capital de outras empresas que possuíam, teria sido dada por juridicamente válida e eficaz.

Enfim, cabem aqui as mesmas conclusões consignadas no voto condutor do Acórdão CSRF/01-01.1874, de 1994, invocado na parte inicial deste voto, no trecho em que afirma, *verbis*:

“Ademais, não é todo o negócio jurídico, em que os virtuais interesses do Fisco possam ser atingidos, que padece de vício invalidante. Para ocorrer a invalidade, na simulação, é necessária a simulação mais elemento ilícito, que dá ensejo à sanção de não-validade. Se não há o elemento ilícito, pode ocorrer, quando muito, a simulação inocente, válida e eficaz.

Com a devida vênia, tudo parece indicar que, nos presentes autos, recorreu-se à simulação sem um exame perfunctório dessa figura jurídica. Viu-se simulação onde ela não existiu, face ao ordenamento jurídico brasileiro.

Na realidade, não houve simulação, como demonstrado. É nos lindes da simulação que o litígio deve ser examinado, por ter sido essa figura a que preside o debate desde o Auto de Infração (...).

Se não houve simulação, também não houve fraude à lei, eis que não se violou preceito legal, nem abuso de direito, ou abuso de formas jurídicas, no sentido próprio, isto é, exercício anormal ou irregular do direito, com maldade ou para prejuízo alheio, sem motivo legítimo, sem justa causa, com evidência de dolo ou má-fé. O que houve, realmente?

O que houve, de fato, foi um negócio jurídico indireto. Diz-se que o negócio jurídico é indireto quando as partes recorrem a um negócio jurídico típico, observando a sua disciplina formal e substancial, para alcançar um fim prático ulterior, que, normalmente, não é alcançado por meio desse negócio.

(...)

De qualquer modo, não fica sem menção a diferença fundamental entre elisão e evasão fiscal lícita, acolhida pela doutrina nacional e internacional, segundo a qual a elisão caracteriza-se por conduta lícita tendente a impedir o surgimento da obrigação tributária evitando a ocorrência do fato gerador, ao passo que a evasão restringe-se às condutas ilícitas, adotadas pelo contribuinte, posteriormente à ocorrência do fato gerador, para evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo já devido.

São acordes os autores na tese de que o ordenamento jurídico brasileiro acolhe como juridicamente válido e eficaz o negócio jurídico indireto.

É praticamente unânime a Doutrina, nacional e estrangeira, a abundante a Jurisprudência, no entendimento de que é lícito ao contribuinte escolher, no planejamento de seus negócios e do seu patrimônio, o caminho que lhe proporcione menos ônus fiscal.

(...)

Em conclusão: a) se, para alcançar o objetivo ulterior, o contribuinte recorre a ato ou negócio jurídico nulo ou anulável (v.g., a simulação, a fraude à lei ou abuso de formas jurídicas), infringe a lei e a evasão fiscal é ilícita; b) se, ao contrário, para alcançar o fim visado, recorre a ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático nem na manifestação da vontade, tem-se elisão fiscal, que é lícita e admitida pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Sem dúvida, estão presentes, nestes autos, os pressupostos factuais e jurídicos da elisão fiscal.”

Por todo o exposto, mister se faz concluir que a acusada simulação não tem como prosperar, eis que a Fiscalização não logrou comprovar, de forma irrefutável, a sua ocorrência, sendo inequívoco o entendimento em voga nesta Corte Administrativa no sentido de que a prova do ato simulado cabe ao Fisco, como nos dão conta, dentre outros, os Acórdãos abaixo, assim ementados:

“ATO SIMULADO - O ato simulado deve ser comprovado de forma irrefutável pela fiscalização, caso contrário, o lançamento fiscal, por ser ato estritamente vinculado à lei, não deve prosperar.” (Ac. 101-90.493/96).

“IRPJ - ... SIMULAÇÃO. INOCORRÊNCIA DA HIPÓTESE - ... O lançamento tributário, como Ato Administrativo vinculado, não pode prosperar se a Fiscalização deixa de comprovar, de forma inequívoca, que o negócio jurídico realizado resulta de fraude por simulação.” (Ac. 101-92.045/98)

Ademais, os atos praticados pela Autuada obedeceram a todos os preceitos legais vigentes, não estando neles presentes quaisquer das situações previstas no artigo 102 do Código Civil acima transcrito, únicas capazes de tipificar simulação, senão vejamos:

a) os atos praticados pela Recorrente não aparentaram conferir, nem transmitiram direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferiram ou transmitiram. Ou seja, o Recorrente efetivamente

God

transferiu para a Pearson as quotas de capital que possuía na empresa MAKRON, e recebeu em troca quotas de capital da empresa MARROW, que eram de propriedade da Pearson;

b) os atos praticados não contêm qualquer tipo de declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, pois, como vimos, a operação, efetiva e regularmente, se realizou, ao amparo da legislação vigente;

c) nenhum dos instrumentos negociais foi ante-datado ou pós-datado.

Realmente, inexistente a simulação no caso em comento porquanto todos os atos praticados se revestiram das formalidades legais previstas e atingiram seus objetivos, além de não haver nos autos, qualquer comprovação de razão existencial, legal ou objetiva, que vedasse os atos praticados pela Recorrente e a Pearson, na operação de permuta que realizaram.

A penalidade aplicada deve ser reduzida para 75% (setenta e cinco por cento).

Uma vez apreciado o mérito das acusações e comprovada a sua improcedência, notadamente quando foi invocada a ocorrência da simulação, figura tributário-penal que exige prova efetiva de sua ocorrência, cabe aqui enfrentar a questão preliminar levantada e que diz respeito à impossibilidade da autuação, em razão da decadência, posto que o negócio jurídico questionado (permuta) foi concretizado em 25 de setembro de 2000 e a autuação só ocorreu em 1º de dezembro 2005, data em que já teria expirado o direito de a Fazenda Federal promover qualquer lançamento em torno da matéria,.

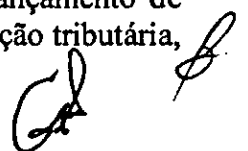
Em princípio tendo presente a jurisprudência tanto deste Colegiado quanto da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, caberia razão à recorrente. Todavia, tendo presente que ao optar pelo pagamento do Imposto de Renda por estimativa, tendo por base nas regras jurídicas que informam o Lucro Presumido, segundo jurisprudência consolidada deste Conselho o fato gerador da obrigação tributária se desloca para o dia 31 de dezembro do ano-base, e tem aplicação o comando jurídico inserto no artigo 173 do CTN.

É o que se constata com a leitura da ementa deste julgado:

**“PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO – CIÊNCIA POR EDITAL –** Ante a recusa, pelo contribuinte, da ciência por via postal mediante “AR” com identificação de conteúdo, bem como a improficua tentativa de intimação pessoal, correto o procedimento adotado pela autoridade administrativa em proceder à intimação por edital.

**NULIDADE DO LANÇAMENTO –** Somente ensejam nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de ampla defesa, hipóteses essas que se encontram ausentes nos presentes autos.

**PRAZO DECADENCIAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO –** Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício, começa a fluir a partir da data do fato gerador da obrigação tributária,



salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, caso em que o prazo começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso, por ter a contribuinte optado em apurar o tributo em base anual, a data do fato gerador da obrigação tributaria ocorre em 31.12 de cada ano.

(...).

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.”

Embora discordando da tese abraçada, submeto-me às decisões da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais no tocante à exoneração do sujeito passivo na relação jurídica tributária, relativamente à multa isolada, conforme fundamentos contidos nos Acórdãos cujas ementas vão transcritas:

“PENALIDADE – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO – PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.” (Ac.nº 101-94.155, de 2003).

“CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - MULTA ISOLADA – Os incisos I e II “caput” e os incisos I, II, III e IV, § 1o., do art. 44, da Lei n. 9.430/96, devem ser interpretados de forma sistemática, sob pena da cláusula penal ultrapassar o valor da obrigação tributária principal, constituindo-se num autêntico confisco e num “bis in idem” punitivo, em detrimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

COISA JULGADA MATERIAL - A sentença não elege determinada interpretação para uma norma, nem define um modo de ser da relação jurídica. Seu dispositivo, único aspecto abrangido pela coisa julgada, resolve questão prática de aplicação de regra jurídica a fatos concretos já verificados. De outro modo, se estaria reconhecendo uma força normativa àquele julgado anterior, que nem mesmo se reconhece às ações declaratórias quando tenham por objeto firmar a existência de uma relação jurídico tributária emergente de fatos que se sucedem no tempo.

Recurso provido.” (Ac. nº 101-94.171 de 2003),

“IRPJ – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – INDEDUTIBILIDADE – O deferimento da contribuição social sobre o lucro da base de cálculo do imposto de renda, aplica-se, tão somente, para as empresas que celebraram contratos de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado, de bens ou serviços, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária.

MULTA ISOLADA – Havendo pagamento espontâneo do débito tributário apurado por ocasião do balanço patrimonial e/ou compensação com tributos

recolhidos indevidamente ou a maior, não há o que se falar em multa isolada prevista no art. 44 da Lei n. 9.430/96, diante da regra expressa do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Recurso provido parcialmente.” (Ac. nº 101-94.172, de 2003).

“CSLL – EFEITOS DA COISA JULGADA MATERIAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - A decisão transitada em julgado em ação declaratória relativa a matéria fiscal não faz coisa julgada para exercícios posteriores, eis que não pode haver coisa julgada que alcance relações que possam vir a surgir no futuro. Ainda que se admitisse a tese da extensão dos efeitos dos julgados nas relações jurídicas continuadas, esses efeitos sucumbem com a ocorrência da alteração legislativa da norma impugnada.

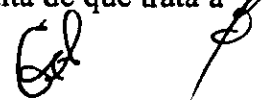
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - DECADÊNCIA- Por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA – Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido, apurado na ação fiscal com base no lucro real. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

JUROS DE MORA - SELIC - Nos termos dos arts. 13 e 18 da Lei nº 9.065/95, a partir de 1º/04/95 os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.” (Ac. nº 101-94.255, de 2003).

“MULTA ISOLADA – INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO A RECOLHER – DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (Art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96) – A exigência da multa isolada prevista na legislação de regência não tem cabimento se o descumprimento versa desatendimento de mera obrigação acessória apurada após o encerramento do ano calendário, sem repercussão na órbita do tributo.” (Ac. nº CSRF/01-04.263, de 2002),

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ART. 138 DO CTN – MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA – ART. 44, I, DA LEI 9.430/96 – INAPLICABILIDADE – No pagamento espontâneo de tributos, sob o manto, pois, do instituto da denúncia espontânea, não é cabível a imposição de qualquer penalidade, sendo certo que a aplicação da multa de que trata a

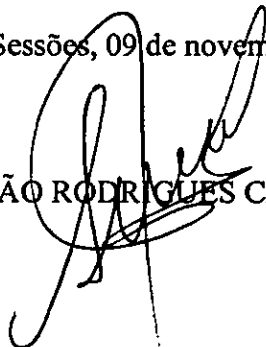


lei 9430/96 somente tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período da graça de que trata o art. 47 da Lei 9430/96, sem a multa de procedimento espontâneo.” (Ac. n.º CSRF/01-04.118, de 2002).

Nessa linha de raciocínio, sou pelo parcial provimento do recurso voluntário interposto, para reduzir a 75% (setenta e cinco por cento) o percentual da penalidade aplicada, bem como afastar a multa de ofício isoladamente aplicada.

Sala das Sessões, 09 de novembro de 2006

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL



## VOTO VENCEDOR

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Redator Designado.

No julgamento do presente recurso esta E. Câmara por voto de qualidade decidiu NEGAR provimento ao recurso, tendo sido vencidos os Conselheiros Sebastião Rodrigues Cabral (Relator), Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior e Mário Junqueira Franco Júnior que deram provimento parcial ao recurso, para afastar a multa isolada e reduzir o percentual da multa de ofício para 75%, pelo quê fui designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido.

A acusação fiscal dá conta de que a Recorrente (KERNEL) e a empresa PEARSON PARTICIPAÇÕES optaram (com fingimento) pela operação de permuta, pela qual a KERNEL transferiu para a PEARSON as quotas que possuía na empresa MAKRON e, em troca, a Recorrente recebeu de PEARSON quotas de capital que esta possuía na empresa MARROW, para dissimularem a operação de venda das quotas da MARROW, que teria sido feita pela Recorrente, com o único intuito de não tributar o alegado ganho de capital obtido na transação. Que, de fato, o que teria restado permutado foram as quotas representativas do capital de um empreendimento (PEARSON) com as quotas sociais de outra pessoa jurídica (MAKROW), que fora criada no dia anterior à permuta e que não tinha qualquer atividade empresarial, e cujo patrimônio era formado, exclusivamente, por recursos mantidos em uma conta corrente. Além disso, a

A autoridade julgadora de primeira instância entendeu ter havido simulação, já que a alienação de um empreendimento existente contra o recebimento de quotas de uma pessoa jurídica, antes do início de qualquer atividade empresarial, e cujo patrimônio era formado, exclusivamente, pela conta corrente em que estavam depositados os valores utilizados para pagar o valor transacionado, caracterizando, assim, o preço da alienação do investimento no empreendimento existente. Além disso, a constituição de pessoa jurídica, com o exclusivo propósito de servir de objeto à operação de permuta de investimentos, aparentou conferir direitos aos sócios constituintes de exploração do objeto social da constituída, quando nos termos do contrato de permuta previamente pactuado, o exercício do objeto social do empreendimento constituído ficou condicionado à anuência de pessoas físicas, sem qualquer relação com o empreendimento na data de sua constituição.

Por tudo isso concluiu a autoridade julgadora *a quo* que havia divergência entre a vontade manifestada no ato de criação de uma empresa, ligado à exploração do negócio de participações societárias e a vontade interna de simplesmente adquirir investimento em empreendimento existente de outra empresa.

O Conselheiro Relator do voto vencido analisando os fatos dos autos formulou seu voto e concluiu:

*Os elementos que integram os autos me conduzem ao firme convencimento que a razão está com a Recorrente: i) a uma, porque a empresa Marrow, apesar de não ter iniciado suas atividades até a data da permuta (25/09/2000), já havia sido constituída legalmente em data anterior à efetivação da permuta (05/09/2000), portanto, existia, de fato e de direito; ii) a duas, porque, consoante observado nos itens precedentes, a jurisprudência deste E. Primeiro Conselho é uníssona em considerar lícito ao contribuinte realizar negócios jurídicos indiretos, que lhe proporcionem menos ônus fiscal, desde que sua realização não seja vedada por lei.*

*No que respeita a permuta efetivada entre a Recorrente e a empresa Pearson Participações, através da qual repassariam entre si quotas de capital que possuíam nas empresas Makron e Marrow, questionada pelo Fisco, tem-se como certo que a operação não sofria de nenhuma proibição legal, nem outra operação qualquer relacionada com as referidas sociedades sofria qualquer restrição. Assim, estavam elas desimpedidas para permutarem quotas de empresa que possuíam, ou para investirem uma na outra, e assim por diante.*

*Ademais a permuta concretizou-se com rigorosa observância dos procedimentos, atos (contratos sociais e respectivas alterações) e demais documentos cercados de ampla publicidade, mediante registros públicos nos órgãos competentes e foram devidamente contabilizados na escrituração comercial e fiscal da Recorrente*

*(...)*

*Relativamente à alegada divergência na manifestação de vontades ressaltada no ato decisório, s.m.j., não ocorreu no caso vertente, vez que de tudo que consta dos autos se infere que todos os contratos sociais e respectivas alterações foram efetivados com o objetivo possibilitar a realização do negócio jurídico escolhido pelas partes envolvidas, qual seja, o contrato de permuta, instrumento este que atendeu perfeitamente a vontade da Recorrente e da Pearson de transferir, entre si, a propriedade de quotas de capital que possuíam em outras empresas.*

*(...)*

*Realmente, inexistente a simulação no caso em comento porquanto todos os atos praticados se revestiram das formalidades legais previstas e atingiram seus objetivos, além de não haver nos autos, qualquer comprovação de razão existencial, legal ou objetiva, que vedasse os atos praticados pela Recorrente e a Pearson, na operação de permuta que realizaram.*

*A penalidade aplicada deve ser reduzida para 75% (setenta e cinco por cento).*

Em consequência do entendimento da não configuração da simulação, passou à análise da preliminar de decadência suscitada nos autos, a qual afastou com base no seguinte entendimento:

*(...) que o negócio jurídico questionado (permuta) foi concretizado em 25 de setembro de 2000 e a autuação só ocorreu em 1º de dezembro*

*2005, data em que já teria expirado o direito de a Fazenda Federal promover qualquer lançamento em torno da matéria.*

*Em princípio tendo presente a jurisprudência tanto deste Colegiado quanto da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, caberia razão à recorrente. Todavia, tendo presente que ao optar pelo pagamento do Imposto de Renda por estimativa, tendo por base nas regras jurídicas que informam o Lucro Presumido, segundo jurisprudência consolidada deste Conselho o fato gerador da obrigação tributária se desloca para o dia 31 de dezembro do ano-base, e tem aplicação o comando jurídico inserto no artigo 173 do CTN.*

Outra tese defendida na sessão de julgamento e que, também restou vencida, dava conta de que efetivamente teria ocorrido a imputada simulação nos atos praticados pelas partes, o que afastaria a decadência do direito da Fazenda Nacional em constituir o crédito tributário, mas que a multa de ofício aplicada deveria ser reduzida para o percentual de 75%, tendo em vista que teria ocorrido o chamado “erro de proibição” e que, portanto, não estaria presente o evidente intuito fraudulento necessário para dar base ao agravamento da multa.

Por esta tese, o dispositivo legal a ser utilizado para a contagem do prazo decadencial se deslocaria do previsto no parágrafo 4º do artigo 150 para o artigo 173, I, ambos do Código Tributário Nacional, tendo em vista que o conteúdo da parte final do primeiro dispositivo, que exclui sua aplicação na presença de dolo, fraude ou simulação, o que se deu no caso.

O cerne da presente lide foi a verificação da ocorrência ou não de simulação na operação de permuta de quotas realizada entre a Recorrente e a Pearson Participações que, no entender da fiscalização e da autoridade julgadora de primeira instância, teria a natureza jurídica de compra e venda de participação societária. Com base nesta conclusão, o Autuante imputou à Recorrente a falta de contabilização e tributação de ganho de capital no montante de R\$ 14.440.677,39, representado pela diferença entre o valor pelo qual as quotas permutadas estavam escrituradas (R\$ 4.312.071,61) e o valor das quotas recebidas em permuta (R\$ 18.972.749,00), diferença essa que foi contabilizada pela Recorrente em conta de receita não tributável de equivalência patrimonial.

Conforme visto, o voto vencido entendeu que teria ocorrido a alegada permuta de ações, afastando a imputação de simulação, na linha da jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, da qual é exemplo o acórdão CSRF/01-01.1874/1994 e que se baseia no entendimento de que é lícito ao contribuinte escolher, no planejamento de seus negócios e do seu patrimônio, o caminho que lhe proporcione menor ônus fiscal, *verbis*:

*IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO. Para que se possa materializar e indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais*

*conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.*

No entanto, esta E. Câmara, evoluiu sua análise quanto à existência ou não de simulação, superando a jurisprudência que privilegiava o aspecto formal das operações, para a verificação mais ampla do vício da simulação, incursionando pelos seus aspectos materiais e pela expressão da vontade do negócio entabulado.

Como exemplo deste novo posicionamento, veja-se o julgamento que resultou no acórdão n.º 101 – 95.537, em sessão de maio de 2006, cujo voto vencedor foi de lavra do Conselheiro Mário Junqueira Franco Junior e que resultou na seguinte ementa:

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

*OPERAÇÃO ÁGIO – SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO – VERDADEIRA ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÃO – Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.*

*PENALIDADE QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – ERRO DE PROIBIÇÃO – ARTIGO 112 DO CTN – SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI – Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal.*

*Recurso procedente em parte.*

O cerne desta decisão foi o entendimento de que não podem ser oponíveis ao Fisco, independentemente de seus aspectos formais, os atos que, analisados como um todo, demonstre, não terem as partes, outro objetivo que não se livrar da tributação específica, por meio da utilização de substratos alheios às finalidades dos institutos utilizados ou que não correspondam à verdadeira vontade das partes envolvidas no negócio escolhido, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz.

Aquele julgado teve por supedâneo as seguintes razões decidir:

A questão do planejamento tributário, ou melhor, da elisão fiscal, tem provocado acirrados debates nos Conselhos de Contribuintes.

Há poucos anos atrás, o conceito conferido ao contribuinte de se auto-regular era considerado como absoluto, derivado do que se convencionou chamar de princípio da legalidade estrita, o que levava à interpretação dos fatos muito mais pelo seu formalismo do que pelo seu conteúdo.

Também era comum adotar-se hermenêutica em face do sentido literal da norma, sem maiores avaliações do seu intuito, desprestigiando-se o seu conteúdo finalístico ou teleológico. Tudo isso em prol da almejada segurança jurídica.

Não são raros os pronunciamentos doutrinários e jurisprudenciais a esse respeito

(...)

Hoje em dia, no entanto, mais e mais se forma a consciência da responsabilidade social do contribuinte, mormente após o advento das modificações radicais introduzidas pela Constituição Federal de 1988.

O assunto tem forte matiz ideológico, porém pode e deve ser ancorado nos princípios constitucionais, que nos servem de guia na conformação dos atos praticados pelos contribuintes, vis a vis a sua liberdade de agir.

A Carta Magna de 1988 traz como norte principal a vontade de contrabalançar direitos e deveres, raramente conferindo um conteúdo absoluto a qualquer direito, salvo o direito à vida. Assim é que, como exemplos, o direito à propriedade está jungido ao seu uso conforme a sua função social, enquanto o direito ao sigilo de dados e comunicações pode ser temperado pelo interesse público de investigação, desde que devidamente autorizado pelo Poder Judiciário.

No campo tributário, o princípio que norteia tanto a instituição de tributos quanto a prática de atos pelo contribuinte é o da capacidade contributiva, pois embute aspectos de isonomia e solidariedade, dispostos nos artigos iniciais de nossa constituição.

(...)

Assim é que a liberdade vem de mãos dadas com a justiça e a solidariedade, impondo a todos os cidadãos e aos seus representantes, agir com responsabilidade social, fator limitador da liberdade.

Por isso é que no Direito Tributário a legalidade não pode ser considerada estrita, pelo menos quando tal adjetivo vier com a acepção de que tudo é possível, desde que formalmente lícito o ato praticado. A legalidade existe e deve ser respeitada, mas no sentido da definição dos fatos geradores, pois não se vai exigir prestação pecuniária sem existir lei que tenha instituído certo tributo.

Legalidade estrita não pode ter o condão de permitir atos que, embora formalmente lícitos, sejam desprovidos de propósito negocial efetivo, transgredindo o ordenamento mediante formas vazias de conteúdo, cujo único desiderato seja contornar norma impositiva tributária, fulminando o princípio da capacidade contributiva.

MARCO AURÉLIO GRECO, meu mestre, magistralmente dissecou a questão em seu livro Planejamento Tributário, Ed. Dialética, 2004, p. 282:



*O primeiro aspecto a considerar nesta análise resulta de uma comparação entre a Constituição Federal de 1967 e a de 1968. A Constituição Federal deixou de ser uma Constituição do Estado para se uma Constituição da Sociedade brasileira.*

*Basta realçar dois pontos.*

*A leitura do preâmbulo de ambas as Constituições é muito indicativa. Inicialmente mostra, claramente, que a CF/67 é um singelo produto da vontade do Congresso Nacional. Com esse caráter anódino sem qualquer comprometimento de caráter substancial com valores humanos e sociais, já se diferencia da CF/46 em que se fazia menção à Assembléia Constituinte e à finalidade de 'organizar um regime democrático', relevante preocupação da época, posto que imediatamente posterior ao período da CF/37.*

*Por seu lado, o preâmbulo da CF/88 é muito significativo, pois indica não apenas a razão da criação da Constituição mas também as finalidades do Estado.*

*Com efeito, nele se lê que os representantes do povo reuniram-se em Assembléia Nacional Constituinte '... para instituir um Estado Democrático', vale dizer o Estado é visto como produto da Assembléia e não algo que a antecederia.*

*Ademais, este Estado Democrático está '...destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social...'*

*Vale dizer, o Estado assim constituído é instrumento para a plenitude dos valores supremos ali enumerados. Ou seja, logicamente os valores supremos preexistem ao Estado e dão as direções que deve seguir, além de explicar o significado das normas que o regulam.*

*Valores supremos são vistos como antecedentes à própria idéia de Estado e justifica-se a instituição deste apenas como meio para alcançar o fim desejado pela sociedade. A Constituição que daí resulta não é, portanto, mera disciplina do exercício do poder estatal perante a sociedade. É muito mais do que isto. É a descrição da tessitura social dentro da qual o Estado surge como um dos elementos concebidos para viabilizar o atingimento dos objetivos almejados pela Assembléia Nacional Constituinte. O segundo ponto a considerar é a profunda mudança no desenho do próprio texto constitucional.*

*(...)*

*Esta mudança de perfil do Estado repercute, também, no âmbito da tributação, que deixa de ser vista da perspectiva do confronto entre contribuinte e Fisco – a partir do que as respectivas normas constitucionais assumem o papel de instrumentos de limitação do poder do Estado e proteções ao patrimônio do indivíduo – para ser vista como instrumento de viabilização da solidariedade no custeio do próprio Estado. Daí a necessidade contributiva ser guindada à*

*condição de princípio geral do sistema tributário, a teor do § 1º do artigo 145 da CF.*

*Portanto, a compreensão e a interpretação do ordenamento tributário começam, a rigor, no preâmbulo da CF/88 e desdobram-se pelos princípios fundamentais, direitos e deveres individuais e coletivos até chegar ao Capítulo tributário. O sistema tributário não é o bastante em si, não existe isolado do contexto, não é o núcleo da Constituição. É parte inegavelmente relevante que encontra seu significado quando visto de fora (à luz do conjunto dos valores constitucionais) e da repercussão que a Constituição como um todo traz para este campo específico.*

Daí não ser absoluto o direito do contribuinte de se auto-regular. Deve fazê-lo tendo como contorno a capacidade contributiva, bem como o conteúdo material dos atos, e não o meramente formal.

Essa linha de entendimento chega forte ao Direito Tributário, na esteira do que estabelecido nas relações privadas com a edição do novo Código Civil, pois princípios basilares do convívio em sociedade devem ser observados em nossas condutas, como o da eticidade e o da boa-fé objetiva, bem como privilegiando a função social do contrato.

Para que seja lícita a economia fiscal decorrente de um conjunto de atos os mesmos devem possuir conteúdo próprio, com riscos assumidos inerentes aos institutos adotados, e propósito diverso de simplesmente driblar a aplicação de norma tributária impositiva, conforme nos ensina ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, in O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário, ed. Mandamentos, p.69:

*Para nós, em primeiro lugar, para que tivéssemos 'poupança fiscal', tornaria necessário que a hipótese resultasse de atos ou negócios lícitos, nos quais as partes, de boa-fé, obtivessem, racionalmente, utilidades recíprocas, sendo que o resultado não poderia ser contrário ao ordenamento jurídico tributário. A 'economia de opção', dessa forma, resultaria explicitamente da própria lei, sem atentar contra o espírito e a finalidade da norma de incidência tributária, mesmo estando fragilizada pelas deficiências da técnica legislativa.*

Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz.

Tal entendimento se aplica aos fatos narrados na autuação de que resultou o recurso ora analisado.

Conforme se pode concluir com base na descrição de fatos e dos eventos que deram causa à autuação (fls. 288/300), os quais considero aqui reproduzidos, a autoridade tributária descaracterizou a operação de permuta de participações societárias, como registrada na contabilidade da recorrente, caracterizando-a como venda de participação societária, agravando a multa aplicada por entender ter havido, no caso, simulação.

Não poderia ser outra a conclusão adotada. Restou claro pelos elementos trazidos aos autos que a vontade real divergia da vontade manifestada formalmente nos

documentos e registros contábeis da operação. A intenção claramente manifestada na operação que deu causa à autuação era a de entrega pela recorrente de sua participação societária na pessoa jurídica MAKRON e a segunda contratante, Pearson, entregaria dinheiro à Kernel, representado pela conta corrente da MARROW (pessoa jurídica sem atividade empresarial e criada um dia antes da transação apenas para ser utilizada na transação), restando demonstrada a divergência entre a vontade manifestada no ato de criação de uma empresa, ligado à exploração do negócio de participações societárias, e a vontade interna de simplesmente adquirir investimento em empreendimento existente de outra empresa.

Tendo sido confirmada a simulação nos fatos que deram causa ao lançamento, passemos à análise da qualificação da multa de ofício e da ocorrência ou não da decadência.

A disposição legal acerca da qualificação da multa está prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com nova redação dada pelo artigo 14 da MP nº 351/2007 (Lei nº 11.488/2007), *verbis*:

*Art.14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*(...)*

*§1º-O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Conforme visto o evidente intuito de fraude estará presente toda vez que restar configurada situação que se subsuma ao disposto nos artigos 71 a 73 da lei nº 4.502/1964. No presente caso, os fatos coincidem com aqueles previstos nos artigos 71 e 72 da lei nº 4.502/1964, que caracterizam sonegação e a fraude, espécies do gênero fraude:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Pelo quê, tendo restado provada a simulação, também restou provada a existência do evidente intuito de fraude, devendo ser mantida a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%.

Os tributos objeto do presente lançamento são constituídos por homologação, na forma definida no artigo 150 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

O parágrafo 4º do citado artigo 150 do CTN determina que, se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação a regra decadencial prevista no *caput* não deve ser aplicada ao caso, deslocando-se para aquela prevista no artigo 173, I do mesmo Código.

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Vejamos o artigo 173, I do CTN:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

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

Conforme visto, no curso deste voto, restou caracterizada a ocorrência de simulação, circunstância esta necessária para a qualificação da multa de ofício aplicada e bastante para provocar o deslocamento da regra decadencial para aquela prevista no artigo 173, I do CTN.

Conforme vimos tal regra decadencial estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O negócio jurídico questionado foi concretizado em 25 de setembro de 2000, portanto, o primeiro dia do exercício seguinte seria 01 de janeiro de 2001, se esgotando o prazo quinquenal em 31 de dezembro de 2005. Como a autuação se deu em 01 de dezembro 2005, não ocorreu a pretendida decadência.

Em relação à imputação de multa de ofício aplicada isoladamente em função da ausência de recolhimento das estimativas do IRPJ e da CSLL decorrentes da infração relativa à alienação do investimento, no período, é de se manter o lançamento pelas seguintes razões de decidir.

Inicialmente cabe apontar que o Código Tributário Nacional estabelece em seu artigo 97, V, que a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações e omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

(...)

*V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

A multa de ofício aplicada isoladamente pela falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL foi introduzida no ordenamento jurídico por meio do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

(...)

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

(...)

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.*

O artigo 2º citado descreve o recolhimento mensal das estimativas para aquelas pessoas que optarem pela apuração pelo lucro real:

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos artigos 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*

Dentre os dispositivos citados no artigo 2º acima, releva apresentar o conteúdo do artigo 35 da Lei nº 8.981/1995, que trata da forma com que o sujeito passivo pode suspender ou reduzir o pagamento das estimativas:

*Art. 35 - A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso*

(...)

*§2º - Estão dispensadas do pagamento de que tratam os artigos 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais,*

*demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.*

Os dispositivos acima apresentados trazem norma em relação à falta de recolhimento das estimativas do IRPJ e da CSLL, que pode ser assim sintetizada: ausente o recolhimento das estimativas do IRPJ e da CSLL devidas mensalmente, deverá ser exigida do sujeito passivo a multa de ofício aplicada independentemente do tributo devido, tendo por base quantitativa para seu cálculo os valores do tributo não recolhido, independentemente do resultado do ajuste anual já ser conhecido e de ser positivo.

A multa de ofício sob análise é portanto penalidade a ser imposta em virtude de o sujeito passivo ter deixado de efetivar o recolhimento das estimativas do IRPJ e da CSLL devidas mensalmente.

Pelo exposto, REJEITO a preliminar de decadência e, no mérito, NEGÓ provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões (DF), em 09 de novembro de 2006

  
CAIO MARCOS CÂNDIDO

