



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

Processo nº 18471.000723/2005-41
Recurso nº 154.304 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-00.004 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2009
Matéria IRPJ e OUTRO - Ex.: 2001
Recorrentes 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I e VICINVEST S.A.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO REVISOR

O limite para a atuação da atividade lançadora se encerra com a apresentação da impugnação, que instaura a fase litigiosa. Nulo o lançamento revisor. Recurso de ofício negado.

NULIDADE DO LANÇAMENTO ORIGINAL

Sendo nulo o lançamento refeito (revisor), simplesmente o lançamento primitivo não foi afetado pelo lançamento revisor, pois aquele não foi validamente “revogado” pelo último lançamento. Inexistência de nulidade do lançamento original.

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Suposta falta de adequação entre os suportes legais invocados pela autuação e o suporte fático e a fundamentação naqueles ancorados. Inocorrência dessa falta de correspondência no lançamento. Inexistência de nulidade do lançamento.

SIMULAÇÃO. VENDA DE AÇÕES EM TESOURARIA E PERMUTA, COM A MESMA PARTE, DAS AÇÕES RECEBIDAS NO AUMENTO DE CAPITAL COM AS MESMAS AÇÕES EM TESOURARIA VENDIDAS.

Aumento de capital da companhia mediante conferência de ações e simultânea aquisição de parte de seu “capital aumentado” (ações em tesouraria). Venda das ações em tesouraria com imediata permuta (com a mesma contraparte), dando-se as ações recebidas no aumento de capital e se recebendo as mesmas ações em tesouraria vendidas.

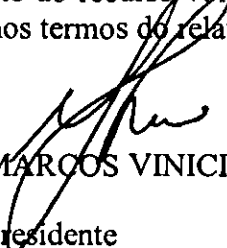
Caracterização de simulação da venda das ações em tesouraria e, por decorrência, da permuta dessas ações.

Negócio dissimulado: venda das ações recebidas no aumento de capital (ativo) pela companhia, com apuração de ganho de capital.

Presença de *causa simulandi* e insinceridade de causa no negócio jurídico de venda das ações em tesouraria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício e voluntário interposto pelas 2ª TURMA DA DELEGACIA DE JULGAMENTO DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO/RJ I e VICINVEST S.A.

ACORDAM os Membros da 4ª Câmara 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade votos, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário e por unanimidade votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente



MARCOS SHIGUEO TAKATA

Relator

Formalizado em: 15 MAI 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima, Valmar Fonseca de Menezes, Hugo Correia Sotero, Silvana Rescigno Guerra Barretto (Suplente Convocada) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausente, justificadamente a Conselheira Silvia Bessa Ribeiro Biar.

Relatório

Trata o presente processo dos autos de infração lavrados pela Defic/Rio de Janeiro, referentes ao ano-calendário de 2000, através dos quais são exigidos do interessado o imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ, no valor de R\$ 3.903.960,36 (fls. 95 a 98), e a contribuição social sobre o lucro líquido - CSL, no valor de R\$ 1.256.947,31 (fls. 99 a 102), todos acrescidos da multa de 75% e encargos moratórios.

Fundamentou, materialmente, a exação de IRPJ: falta de contabilização do ganho de capital apurado na alienação de investimento avaliado pelo custo de aquisição, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação.

Em assembléia geral extraordinária (AGE), de 2/8/2000, deliberou-se sobre (fls. 54 a 64):

- alteração da denominação social (anteriormente era JL4 Participações S.A.);
- eleição de novos diretores;
- aprovar a aquisição de 90.000 ações ordinárias de emissão própria, para manutenção em tesouraria ou posterior cancelamento, pelo valor total de R\$ 2.700,00, a conta de reserva de capital;
- indicação dos peritos para avaliação dos ativos a serem conferidos pelo acionista Victori Telecomunicações S.A., por conta do aumento de capital realizado nessa AGE, em pelo menos R\$ 4.454.178,45;
- aumentar o capital social de R\$ 200,00 para R\$ 200.000,00, mediante emissão de 89.000 ações ordinárias, ao preço de emissão de R\$ 50,05 cada uma, totalizando R\$ 4.454.450,00. Do preço total, R\$ 199.800,00 serão destinados à conta de capital e R\$ 4.254.650,00 serão destinados à conta de reserva de capital. As ações foram subscritas por Victori Telecomunicações S.A., sendo R\$ 271,55 em moeda corrente e R\$ 4.454.178,45 por meio de 7.549.455 ações preferenciais nominativas da Globocabo S.A., avaliadas ao preço unitário de R\$ 0,59.

Em 19/9/2000, o interessado vende 90.000 ações de sua emissão que estavam em tesouraria, à Joabat Participações Ltda, pelo preço de R\$ 20.250.000,00 (fls. 65 a 71). Em ato contínuo, o interessado permuta com a Joabat Participações Ltda as ações da Globocabo, pelas mesmas 90.000 ações que acabara de vender. O resultado na venda das ações em tesouraria (R\$ 20.247.300,00) foi registrado a crédito da conta de reservas de capital (fls. 72 a 79).

No entender do autuante, essa seqüência de procedimentos constitui evidente intuito de eximir-se da tributação sobre ganho de capital auferido por ocasião da venda das ações da Globocabo, aproveitando-se, por via oblíqua, da norma do art. 442, IV, do RIR/1999, que dispõe ser o lucro na venda de ações em tesouraria não computável na determinação do lucro real.

O objetivo da transação seria a venda da participação acionária na Globocabo a preço de mercado, apurando-se o resultado de R\$ 15.795.821,55, em relação ao custo de aquisição (R\$ 4.454.178,45).

A constituição da Vicinvest deixa claro essa intenção, visto que ela foi criada com o capital de R\$ 100,00, em data muito próxima do fechamento da transação. Suas atividades sociais não geraram qualquer receita no decorrer do ano de 2000, nem em períodos subseqüentes, como demonstram as declarações de IRPJ até o exercício de 2004. Ademais, as ações em tesouraria foram canceladas pela AGE de 29/10/2004.

Portanto, efetivamente ocorreu a venda pura e simples da participação acionária na Globocabo, a preço de mercado, sem a tributação do respectivo resultado apurado. Assim, foi efetuado o lançamento do IRPJ e reflexo sobre omissão do ganho de capital.

CSL

Em decorrência da autuação de IRPJ foi lançada esta contribuição. Enquadramento legal na fl. 100.

Ao impugnar as exigências, fls. 162 a 193 e documentos às fls. 195 a 254, a recorrente alega, em síntese, que:

- a autoridade lançadora desconsidera a venda das ações do interessado mantidas em tesouraria e a posterior permuta com ações da Globocabo, para, então, considerar ocorrida apenas uma simples venda de ações da Globocabo por parte do interessado;

- a desconsideração dos atos praticados pelo interessado para impor a carga tributária que incidiria na ausência destes atos, corresponde ao denominado critério econômico de interpretação do direito tributário. Tal critério de interpretação não tem obtido respaldo da jurisprudência administrativa, especialmente aquela lavrada pelo Conselho de Contribuintes;

- não é relevante para a jurisprudência administrativa que a forma negocial adotada tenha sido escolhida com o objetivo de propiciar a economia fiscal, não permitindo tal fato a desqualificação do negócio e o seu posterior reenquadramento para hipótese que propicie maior arrecadação tributária;

- a autoridade lançadora simplesmente desconsiderou o negócio efetuado pelo interessado, para atribuir o enquadramento que entende devido, correspondendo ao comportamento descrito no parágrafo único do art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN;

- a desconsideração dos negócios praticados não poderia ser feita dada a inexistência dos procedimentos necessários, nos termos da parte final do parágrafo único do art. 166 do CTN;

- ainda que eficaz a regra do parágrafo único do art. 116 do CTN, a desconsideração dos negócios jurídicos por parte da autoridade administrativa não poderia se dar em relação a atos praticados antes da entrada em vigor da Lei Complementar 104/2001;

- a regra do parágrafo único do art. 116 do CTN, mesmo que fosse eficaz e pudesse se aplicar a fatos pretéritos, não ampara a atitude da autoridade lançadora;

- de acordo com a parte final do citado dispositivo legal, a desconsideração dos negócios praticados pelo contribuinte, só se daria com a criação de procedimento específico e não com procedimento já existente;

- tanto é assim que o governo editou a Medida Provisória 66/2002, criando o procedimento específico, distinto do procedimento normal de lançamento. Esta regulamentação deixou de ser incorporada ao ordenamento jurídico, uma vez que o Projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória 66/2002 (tornou-se a Lei 10.637/2002) foi aprovado sem essas regras procedimentais antielisivas;

- não se tendo criado novas regras procedimentais, resta descumprida a exigência do art. 116, parágrafo único, do CTN, que restará ineficaz até que sejam reintroduzidas, definitivamente, no ordenamento jurídico. Portanto, a autoridade lançadora não poderia ter desconsiderado os negócios jurídicos praticados pelo interessado;

- o parágrafo único do art. 116 do CTN não pode ser considerado norma interpretativa, pois ele não busca interpretar qualquer regra anteriormente posta no ordenamento jurídico. Pelo contrário, a intenção do legislador foi a de estabelecer norma que

permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão;

- a autorização contida no parágrafo único do art. 116 do CTN não poderia ter caráter interpretativo na medida em que dispõe contrariamente à jurisprudência. Ainda que fosse interpretativa, o lançamento deveria ser anulado quanto à multa, já que de acordo com o art. 106, I, do CTN, a lei interpretativa retroage excluindo a aplicação da penalidade;

- não é possível a aplicação retroativa da regra inscrita no parágrafo único, do art. 116, do CTN, pois ele dispõe sobre fato gerador da obrigação tributária. A aplicação do dispositivo legal possibilita a substituição de um fato gerador por outro, mais oneroso para o contribuinte, admitindo uma redefinição da essência do fato gerador do tributo;

- ainda que desconsideremos a ineficácia e a irretroatividade da regra inscrita no parágrafo único do art. 116 do CTN, esta norma não tem o condão de legitimar práticas antielisivas como a adotada contra o interessado;

- a citada norma desconsidera ato do contribuinte praticado com o objetivo de ocultar ou encobrir a ocorrência do fato gerador, e, portanto, ato praticado após a ocorrência do fato gerador. Tal norma só poderá ser aplicada à evasão fiscal, jamais à elisão fiscal;

- não há amparo legal para o lançamento, visto que não poderia a autoridade fiscal desconsiderar o negócio praticado para reenquadrá-lo em hipótese mais gravosa;

- a taxa Selic, que remunera diversos títulos públicos federais, tem o caráter de juros remuneratórios, não podendo, por isso, ser aplicado a crédito tributário não pago no vencimento, sobre os quais só podem incidir juros de mora, nos termos do art. 161, *caput*, do CTN;

- a legislação tributária complementar determina que os acréscimos legais sobre débitos fiscais são a multa, o juro moratório e a correção monetária;

- tanto para fixação de juros como para a correção monetária dos débitos fiscais, o legislador deve respeitar os parâmetros próprios, utilizando índices que sejam compatíveis com a simples mora, sem alcance remuneratório, e, de outro, reflitam a variação do valor da moeda;

- a taxa referencial não indica os juros reais de mercado para aquele sistema, uma vez que embute os custos da liquidação e custódia, bem como a remuneração por juros. Estes acréscimos, dos custos e dos juros remuneratórios, caracterizam excesso em relação ao que a lei admite, pois o CTN é claro ao limitar os acréscimos do gênero à estrita correção monetária e aos juros meramente moratórios;

- cumpre destacar que a taxa Selic tem a característica que a torna inteiramente incompatível com a imposição de juros sobre débitos tributários: ela não reflete a inflação do período somada aos juros, mas sim a política monetária do Governo, somada a juros (remuneratórios) e custos. Ela está inteiramente divorciada dos parâmetros que a legislação estabelece para imposição, seja da correção, seja dos próprios juros.

Em 21/6/2005, o Delegado da Defic/RJ procedeu a revisão de ofício do lançamento, por ter sido lançado com a multa de ofício de 75%, quando, no seu entender,

deveria ser com a multa de 150%. Como consequência da revisão, o auto de infração de fls. 95/102 foi anulado (fls. 144 a 147).

O lançamento foi refeito, com a inclusão da multa de 150% (fls. 150 a 158).

Em função do novo auto de infração, a recorrente aditou razões, fls. 212 a 253 e documento de fl. 254, alegando, em síntese, que:

- a autoridade lançadora não poderia ter alterado o lançamento tributário e nem imposto multa agravada de 150%, como também não poderia ter desconsiderado os negócios praticados. A modificação do lançamento viola os artigos 145 e 149, do CTN;

- caso fosse devido o tributo, a multa seria de 75%;

- a desconsideração dos negócios praticados não poderia ser feita dada a inexistência dos procedimentos necessários, nos termos da parte final do parágrafo único do art. 116 do CTN;

- ainda que eficaz a regra do parágrafo único do art. 116 do CTN, a desconsideração dos negócios jurídicos por parte da autoridade administrativa não poderia se dar em relação a atos praticados antes da entrada em vigor da Lei Complementar 104/2001;

- a regra do parágrafo único do art. 116 do CTN mesmo que fosse eficaz e pudesse ser aplicada a fatos pretéritos, não ampara a atitude da autoridade administrativa;

- uma vez iniciada a fase litigiosa do processo administrativo, qualquer alteração no crédito tributário deve ser efetuada de acordo com os procedimentos pertinentes à fase litigiosa. Admitir que a autoridade lançadora administrativa pudesse de ofício alterar o lançamento já objeto do litígio implicaria criar total desordem processual incompatível com o princípio da eficiência do processo administrativo;

- quando da decisão de nulidade do lançamento, datada de 20 de junho, a fase litigiosa já fora instaurada pela impugnação protocolada dia 10 de junho. Assim sendo, qualquer agravamento da exigência tributária deveria se dar não em virtude do art. 145, III, do CTN, mas de acordo com as regras estabelecidas no Decreto 70.235/1972. Regras estas que não se prestam para amparar o agravamento da multa. O parágrafo único do art. 15 não se aplica porque trata do agravamento trazido pela decisão de mérito da autoridade julgadora de primeira instância, o que não é o caso. O § 3º do art. 18 se insere em artigo que trata da realização de diligências e perícias;

- ainda que fosse viável a pretensão de se alterar o lançamento com base no inciso III do art. 145 do CTN, a revisão do lançamento só pode ser feita nas formas previstas pelo art. 149;

- o inciso I do art. 149 do CTN diz respeito à efetivação do lançamento, e não a sua revisão. Os únicos incisos deste artigo que tratam da revisão do lançamento são os de número VIII e IX, que mencionam expressamente um lançamento anterior;

- caso pudesse entender que a hipótese do inciso I do artigo 149 também se refere à revisão do lançamento, esta poderia se dar sempre que a lei assim previsse, o que faria

com que perdesse o sentido a existência das hipóteses previstas nos incisos VIII e IX do artigo 149;

- no presente caso não houve qualquer fato novo não provado no lançamento anterior, tendo o interessado apresentado todos os dados e documentos solicitados com a maior presteza e transparência, sem nada omitir. Daí não se aplicar o inciso VIII. Também não houve, por parte da digna autoridade lançadora, qualquer ato fraudulento ou faltoso, nem ela incorreu em qualquer omissão de cunho formal apta para dar ensejo à revisão do lançamento, nos termos do inciso IX;

- as razões expostas pela autoridade fiscal não são suficientes para justificar a aplicação de penalidade agravada. O evidente intuito de fraude a que se refere o inciso II do artigo 44 da Lei 9.430/96 apenas concretiza com a perfeita conformação dos atos do contribuinte àqueles previstos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei 4.502/64, que estão insertos na lei, em seção sobre agravamento de penalidades aplicáveis a contribuintes inadimplentes;

- ainda que se admitisse a procedência do lançamento do crédito tributário principal em discussão, a penalidade aplicada apenas seria cabível se comprovado o evidente intuito de fraude descrito nas normas. Sem os elementos evidência do fato, o intuito e a fraude, não há que se falar em aplicação de multa qualificada;

- no mais repete as alegações apresentadas na primeira impugnação.

O acórdão da 2ª Turma da DRJ/RIOI é vazado com as seguintes considerações, em síntese:

- com a entrega tempestiva da impugnação se instaura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, demarcando-se aí o limite da competência da autoridade lançadora e daí se iniciando a competência exclusiva da DRJ. A revisão de ofício do lançamento pela autoridade lançadora procedida após aquele limite é nulo de pleno direito;

- simulou-se um contrato de permuta, quando, em verdade, efetuou-se venda de investimentos. Mascarou-se o lucro com permuta de ações de emissão própria;

- houve flagrante abuso de direito no uso de contratos de venda e permuta de ações;

- ficou caracterizada a simulação do contrato de permuta, quando, em verdade, efetuou-se venda de investimentos, com a ocorrência da divergência entre a vontade real e a declarada, constatando-se os elementos da simulação: intencionalidade, acordo que provocou a simulação e o intuito de enganar terceiros;

- a previsão legal para desconconsideração de ato jurídico está nos artigos 118, 149, inciso VII, e 150, § 4º, do CTN, sendo dispensável a edição de norma específica para efetivação do lançamento do crédito tributário;

- a exigência dos juros de mora calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC está em consonância com o CTN;

- inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz à CSL.

Em face da decretação de nulidade do segundo lançamento, agravante da multa cominada no primeiro lançamento, recorre-se de ofício.

O recurso voluntário, em essência, reitera os argumentos deduzidos na impugnação, e aduz que a autoridade julgadora, ao desconsiderar o ato jurídico, com base nos arts. 118, 149, VII e 150, § 4º, do CTN, afastou-se dos dispositivos utilizados pelo autuante no enquadramento da infração, com o que se estaria diante de nulidade do lançamento, em face da divergência entre os fatos apurados pelo fisco e à capitulação legal imputada à recorrente. afastou-se da tese do autuante. Combate a aplicabilidade dos arts. 118 e 149, VII, e que, se a recorrente praticara abuso de direito, como também indicado na decisão, haveria necessidade de se lançar suporte no art. 116, parágrafo único, do CTN, o qual não foi regulamentado por lei ordinária, ademais do que a operação fora praticada antes da introdução daquele preceito, ou seja, em 2000, e o citado dispositivo foi instituído pela Lei Complementar 104/01.

É o relatório.

Voto

Conselheiro – MARCOS SHIGUEO TAKATA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Princípio com o exame de questão preliminar identificada na arguição de que, sendo nulo o lançamento revisor igualmente fulminado está o lançamento primitivo, que não poderia ser ressuscitado, pois ele já teria sido derruído com o lançamento revisor.

Decretada a nulidade do lançamento refeito (lançamento revisor) sobrevive o lançamento primitivo. Este não ressuscita com o reconhecimento da nulidade do lançamento revisor. Se este padece de invalidade, o lançamento primitivo não “morreu”, e, pois, não “ressuscita”. Simplesmente o lançamento primitivo não foi afetado pelo lançamento revisor, na medida em que esse tenha sido inválido. Ou seja, o lançamento primitivo não foi validamente “revogado” pelo lançamento revisor, por isso permanece aquele intacto. Não há “repristinação” do lançamento primitivo.

A hipótese é comparável à repristinação de normas. Se a norma “x” revoga a norma “y”, com a revogação da norma “x”, aquela norma (“y”) não ressuscita (o contrário seria a repristinação). Todavia, se a norma “x” é fulminada de nulidade, a norma “y” permanece em vigor: não porque fora ressuscitada (e nem poderia), mas porque simplesmente ela não fora validamente revogada. Não é repristinação da norma “y”.

Por conseguinte, rejeito a preliminar deduzida.

Passo à apreciação do recurso de ofício.

A questão dispensa maior reflexão e considerações estentidas, diante a hialina clareza do quadro jurídico em que se põe como do suporte fático que a informa.

Com efeito, o limite para a atuação da autoridade lançadora encerra-se com a apresentação da impugnação, pois esta inaugura a fase litigiosa do procedimento fiscal (art. 14 do PAF), e portanto, instaura o processo em sentido estrito. A partir desse momento, até por corolário lógico, inicia-se a privativa competência da autoridade administrativa judicante para prática de atos administrativos, ou seja, a competência da DRJ. O órgão preparador a que se refere o PAF é “órgão auxiliar” da DRJ.

A atuação da autoridade administrativa lançadora (autoridade administrativa ativa), após a inauguração da fase litigiosa do processo administrativo, sobre colidir com a disciplina do processo administrativo fiscal, seria deitar por terra o princípio da eficiência – como aduzido pela recorrente.

Para além disso, mesmo se interpretando de forma estanque ao sistema os arts. 145, III e 149, do CTN, não haveria ocasião para invocá-los em suporte ao guerreado lançamento. Realmente, só os incisos VIII e IX do art. 149 do CTN constituem pressupostos legais de revisão de ofício de lançamento. Os demais incisos atendem a lançamento de ofício, e não à revisão desse.

Portanto, nego provimento ao recurso de ofício.

Passo ao exame da questão controvertida remanescente, versada no recurso voluntário.

De início, não vejo nulidade do lançamento quanto à falta de correspondência entre os suportes legais invocados para a autuação e o suporte fático e fundamentação naqueles ancorados. Primeiro, porque a suposta falta de correspondência em questão não se deu no lançamento. Segundo, porque o fato de o órgão julgador de origem ter capitulado em dispositivos diversos aos citados pelo autuante não significa que os preceitos invocados pelo órgão julgador devem ser mantidos. E, ainda que mantidos, não há desvirtuamento da fundamentação de base. Dito melhor, eventualmente pode haver *error in judicando*, e não *error in procedendo*, de modo que se aquele for constatado, a questão é de mérito, e não de preliminar.

A operação impingida pelo autuante teve como suporte fático a seguinte cadeia procedimental:

- a) A recorrente fora constituída em maio de 2000, com capital de R\$ 100,00;
- b) Alguns meses depois, em 02/08/2000, houve as seguintes deliberações assembleares da recorrente:

- aquisição pela própria recorrente de 90.000 ações ordinárias de sua própria emissão, para manutenção em tesouraria, pelo valor total de R\$ 2.700,00, à conta de reserva de capital (mediante lançamento a débito nessa conta);

- aumentar o capital social de R\$ 200,00 para R\$ 200.000,00, mediante emissão de 89.000 ações ordinárias, ao preço de emissão de R\$ 50,05 cada uma, totalizando R\$ 4.454.450,00. Portanto, desse preço de emissão total, R\$ 199.800,00 foram registrados na conta de capital social e R\$ 4.254.650,00 foram registrados na conta reserva de capital;

- o referido aumento de capital, ao preço de emissão total das ações da recorrente de R\$ 4.454.450,00 (R\$ 199.800,00 para a conta capital social), foi subscrito e integralizado por sua controladora, Victori Telecomunicações S.A., mediante a transferência à recorrente de 7.549.455 ações preferenciais da Globocabo S.A., avaliadas ao preço total de R\$ 4.454.178,45 (R\$ 0,59 por ação), e R\$ 271,55 em dinheiro;

- as ações da Globocabo S.A. conferidas ao capital da recorrente pela controladora desta foram avaliadas por 3 peritos, que acusaram em seu laudo que o preço médio das ações da Globocabo S.A. no primeiro semestre de 2000 era de R\$ 3,05 cada uma, de modo que o valor atribuído às ações, de R\$ 0,59 por ação, bem inferior ao de mercado, não violava o art. 8º da Lei de S.A.;

c) Em 19/09/2000, a recorrente efetua negócio jurídico de venda das 90.000 ações de sua emissão, mantidas em tesouraria, à Joaobat Participações Ltda. ao preço total de R\$ 20.250.000,00;

d) As ações em tesouraria, ações de emissão da recorrente recebidas “de volta” em razão do negócio jurídico de permuta com a Joaobat Participações Ltda., de todas as ações da Globocabo S.A. pertencentes à recorrente (recebidas em seu aumento do capital), com as mesmas 90.000 ações de sua emissão, que acabara de ser objeto de negócio de venda para a mesma Joaobat Participações Ltda.:

- com isso, o resultado no negócio jurídico de venda das ações em tesouraria, R\$ 20.247.300,00 (R\$ 20.250.000,00 – R\$ 2.700,00) foi registrado a crédito na conta reserva de capital, e, pois, tratada como lucros na alienação de ações em tesouraria, os quais, sobre não comporem o lucro líquido, têm expressa ressalva de não tributação para fins de IRPJ, nos termos do art. 38, IV, do Decreto-lei 1.598/77 (reproduzido no art. 442, IV, do RIR/99).

e) Com o negócio jurídico de permuta, as ações de emissão da recorrente retornaram a seu patrimônio, e permaneceram em tesouraria. Posteriormente, as ações em tesouraria foram canceladas (através da AGE de 29/10/2004).

Primeiramente, a aquisição de suas próprias ações pela recorrente ao mesmo tempo em que se promove seu aumento de capital é absolutamente incomum, para não dizer estranha.

Afinal, para que se proceder à emissão de novas ações com aumento de capital que não seja fruto de capitalização de reservas (de lucros, de reavaliação, de capital) se, ao mesmo tempo, a companhia emissora adquire suas próprias ações ora emitidas? Se a intenção era a de a recorrente ter seu capital aumentado por terceiro (no caso, a Joaobat), por que simplesmente o terceiro não procedeu à subscrição do aumento de capital?

Pode-se responder que, para que terceiro participasse do capital da recorrente, o chamariz seria essa possuir em seu ativo ações da Globocabo S.A., ou seja, no fundo terceiro só se interessaria em participar do capital da recorrente para possuir indiretamente a participação na Globocabo S.A. Sendo essa a intenção, por que simplesmente o subscritor controlador da recorrente não procedeu à alienação de sua participação societária na recorrente, após seu aumento de capital com as ações da Globocabo S.A., ao terceiro?

Apesar de, como disse, ser absolutamente incomum a aquisição de suas próprias ações pela recorrente junto com seu aumento de capital, tal operação não encontra vedação na Lei de S.A. (art. 30, § 1º, "b"), notadamente não sendo a recorrente uma companhia aberta. Portanto, esse negócio jurídico, de per si, não pode ser questionado pelo fisco.

Isoladamente vista, portanto, a mencionada operação não encontra restrição legal.

Seguindo-se na cadeia de operações, percebe-se que, logo em seguida à emissão de ações e sua aquisição pela emissora (recorrente), ela efetua negócio jurídico de venda dessas ações em tesouraria à Joabat Participações e no mesmo dia intenta permutar as ações da Globocabo S.A. com as ações que acabara de negociar a venda com a Joabat Participações.

Veja-se.

Em 02/08/2000 a recorrente tem seu capital aumentado por seu controlador mediante a transferência de 7.549.455 ações preferenciais da Globocabo S.A. e adquire as ações de sua própria emissão (90.000 ações) por R\$ 2.700,00. O valor de transferência das ações da Globocabo S.A. para integralização do aumento de capital da recorrente foi de R\$ 4.254.650,00. Em 19/09/2000 a recorrente faz negócio de venda das ações de sua emissão que ela adquiriu (90.000 ações) por R\$ 20.247.300,00 e no mesmo dia, quicá no mesmo momento, a recorrente recebe de volta essas mesmas ações de sua emissão entregando àquela compradora as ações da Globocabo S.A. E, mais, as ações de emissão da recorrente recebidas de volta são posteriormente canceladas.

A prova de simulação, seja a de simulação objetiva seja a de simulação subjetiva, se faz ordinariamente por fortes indícios e por presunções. Não por menos a prova de simulação é chamada de prova diabólica, pois é praticamente impossível sua prova direta. A presença de *causa simulandi* no negócio jurídico, como observa o jurista português José Beleza dos Santos, concorre para detecção de ocorrência ou não de simulação¹.

A presença de *causa simulandi* corresponde à existência de uma razão de ser da simulação, uma razão determinante que leve as partes a simular, ou seja, uma causa que explique suficientemente o porquê da simulação. Como a prova da simulação é indireta, devendo-se recorrer a um conjunto de fatos conhecidos que indique presunção ou indícios graves, concordantes entre si, na ausência de *causa simulandi*, há fortes razões para crer que o negócio realizado não é simulado².

A meu ver, a melhor distinção doutrinária feita entre negócio jurídico indireto e simulação é a ensinada pelo grande Emílio Betti. Segundo o insigne mestre italiano, no negócio

¹ Cf. seu "A Simulação em Direito Civil", ed. brasileira de 1999, São Paulo: Lejus, pp. 443 e 444.

² Cf. José Beleza dos Santos, "A Simulação...", pp. 441 a 445.

jurídico indireto há *discrepância* da função típica (causa) do negócio, que assume o caráter de *incongruência* de causas ou funções, mas não de *incompatibilidade*. Na simulação, há *insinceridade* de causa no negócio jurídico, o que leva a discrepância de causa ou função à *incompatibilidade* de causas e não se simples incongruência³. A difundida diferença entre simulação e negócio jurídico indireto, por neste a vontade declarada ser efetivamente querida ao passo que não a seria na simulação, é criticada por Emilio Betti por ser sustentável somente sob o dogma da vontade, isto é, pela diferença acusada se apoiar na corrente da dogma da vontade⁴, que foi criada a partir dos pandectistas, e modernamente superada.

No caso em dissídio, vejo a presença de *causa simulandi* no negócio jurídico de venda das ações em tesouraria pela recorrente com a feitura no mesmo dia de negócio jurídico de permuta em que as ações objeto da venda retornam à recorrente. Todos os elementos presentes ou melhor o encadeamento dos elementos presentes *concorrem* para que eu veja na discrepância da função (causa) do negócio jurídico a indicação de *incompatibilidade* de causas ou funções, e não mera incongruência de causas ou funções do negócio jurídico, tendo em vista a presença de *causa simulandi*. Vejo, pois, dos elementos coligidos pelo autuante com o encadeamento dos fatos, *insinceridade* de causa do referido negócio jurídico.

De tal feito, mostra-se simulado o negócio jurídico de venda das ações em tesouraria pela recorrente à Joaobat. Isso, por conseguinte, conduz à simulação do negócio jurídico de permuta pelo qual se entregam as ações da Globocabo S.A. à Joaobat que devolve as ações do negócio de venda para a recorrente. Sucede que, sendo simulado o negócio de venda das ações em tesouraria da recorrente, o negócio da permuta fica prejudicado, vale dizer, é igualmente simulado.

O negócio jurídico dissimulado é a venda das ações da Globocabo S.A. pela recorrente à Joaobat Participações Ltda.

Como dito, todos os elementos coligidos pelo autuante, com o encadeamento dos fatos, conduzem as conclusões ora expendidas. Em maio de 2000, a recorrente é constituída com capital de R\$ 100,00. Em agosto de 2000, há emissão de ações com integralização quase total em ações da Globocabo S.A. pelo controlador da recorrente (R\$ 4.454.178,45, valor atribuído às ações da Globocabo) e ao mesmo tempo essa adquire as ações emitidas, por R\$ 2.700,00. Em setembro de 2000 a recorrente faz negócio de venda das ações de sua emissão que ela adquirira, por R\$ 20.250.000,00 e no mesmo dia as recebe de volta em negócio de permuta com a mesma parte. Posteriormente, as ações recebidas de volta em tesouraria são canceladas. E as atividades sociais da recorrente não geraram nenhuma receita nem em 2000 nem nos anos subsequentes até a apresentação da DIPJ de 2004. Isoladamente, até aqui, como já dissemos não há como questionar essas operações. Mas no seu encadeamento com as demais operações aquelas ganham relevo para as conclusões deduzidas.

A hipótese aqui, a meu ver, portanto, não é de abuso de direito, o qual, em matéria tributária, entendo não existir em face de nosso sistema constitucional tributário, além do que, não fosse por isso, o art. 116, parágrafo único, do CTN não é autoaplicável e não foi regulado por lei (ordinária). O caso aqui é de ocorrência de simulação.

³ Cf. Emilio Betti, "Teoria Geral do Negócio Jurídico - Tomo II", trad. Ricardo Rodrigues Gama, Campinas: LZN, 2003, pp. 278 a 289.

⁴ Cf. Emilio Betti, "Teoria...Tomo II", p. 169.

Como a multa qualificada foi afastada no exame do recurso de ofício, abstenho-me de analisar a questão, inclusive se se cuida de caso de simulação inocente ou nocente.

Sobre a irresignação da recorrente quanto aos juros de mora à taxa Selic, nego provimento ao recurso, porquanto constitui matéria até sumulada pelo 1º Conselho de Contribuintes, em sua Súmula nº 4 (que deve ser hospedada conforme o art. 2º da Portaria MF 41/09):

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Por tais razões e sob essa ordem das considerações e juízo deduzidas, nego integralmente provimento ao recurso voluntário.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 11 de março de 2009


MARCOS SHIGUEO TAKATA