



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

Processo nº 10380.723317/2009-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-01.217 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de junho de 2011
Matéria IRPF - GANHOS DE CAPITAL
Recorrente CARLOS ALBERTO STUDART GOMES NETO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

Data do fato gerador: 31/01/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA FISCAL. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

A determinação de realização de diligências e/ou perícias compete à autoridade julgadora de Primeira Instância, podendo a mesma ser de ofício ou a requerimento do impugnante. A sua falta não acarreta a nulidade do processo administrativo fiscal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção. Por outro lado, as perícias devem limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal. Assim, a perícia técnica destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. SIMULAÇÃO.

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

SIMULAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO.

Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQÜÊNCIA.

O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRA TRIBUTÁRIA.

O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

MEIOS DE PROVA. INFRAÇÃO FISCAL.

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. OCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO DE ATOS JURÍDICOS. CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A prática da simulação perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

RESPONSABILIDADE OBJETIVA. MULTA DE OFÍCIO.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício rendimentos omitidos na declaração de ajuste.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS.

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 (Súmula CARF nº 4).

Pedido de perícia rejeitado.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar o pedido de perícia e as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Ewan Teles Aguiar, Rafael Pandolfo e Pedro Anan Júnior, que proviam o recurso. Fez sustentação oral, seus advogados, Dra. Leliana Maria Rolim de Pontes Vieira, OAB/DF nº 12.051 e Dra. Francisca Vanimayre de Carvalho, OAB/CE nº 12.675.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Lopo Martinez, Ewan Teles Aguiar, Margareth Valentini, Rafael Pandolfo, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Helenilson Cunha Pontes e Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga.

Relatório

CARLOS ALBERTO STUDART GOMES NETO, contribuinte inscrito no CPF/MF 465.966.743-04, com domicílio fiscal na cidade de Fortaleza, Estado do Ceará, à Rua José da Costa Neto, nº. 110 – Casa 2 - Bairro Dunas, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza - CE, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 910/978, prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - CE, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 983/1088.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 24/12/2009, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 02/10), com ciência através de AR, em 31/12/2009 (fls. 744), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 29.658.879,80 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo ao exercício de 2006, correspondente ao ano-calendário de 2005 (fato gerador = 31/01/2005).

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2006, onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de ganho de capital obtido na alienação de 49,9% das ações da AGRIPPEC QUÍMICA E FARMACÊUTICA S/A, CNPJ 07.467.822/0001-26, em 31/01/2005, relativa à participação de 21,50% do fiscalizado nesta empresa, conforme descrito detalhadamente no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 1º, 2º, 3º e §§, e 8º, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 4º, 12, § 1º, 52, § 1º e 53, inciso V, da Lei nº 8.383, de 1991; artigos 7º e 21, da Lei nº 8.981, de 1995 e artigo 17 da Lei nº. 9.249, de 1995.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela constituição do crédito tributário lançado esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 11/49, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte era, em 31/12/2004, sócio da empresa AGRIPPEC QUÍMICA E FARMACÊUTICA S/A, CNPJ nº 07.467.822/0001-26, possuindo 21,50% das ações do capital social. Segundo a fiscalização, o contribuinte teria alienado, em 31/01/2005, 49,90% da quantidade das ações possuídas na empresa AGRIPPEC para as empresas NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED, a primeira localizada na Austrália e a segunda localizada na Nova Zelândia, ambas pertencentes ao grupo empresarial NUFARM;

- que a AGRIPPEC QUÍMICA E FARMACÊUTICA S/A foi constituída no início da década de 60 e teve, por 37 anos, o Sr. Jorge Alberto Vieira Studart Gomes, filho do fundador da empresa, como um dos principais acionista e dirigente. Sendo uma empresa de capital fechado essencialmente familiar, a AGRIPPEC permaneceu sob o controle da família Studart até a transferência do comando para a NUFARM;

- que a empresa AGRIPPEC até o final do ano-calendário de 2004 era constituída por 2.167.900 ações e que essas ações pertenciam a três sócios: Jorge Alberto Vieira Studart Gomes, Carlos Alberto Studart Gomes Neto e AGP Construções Ltda.;

- que na concepção de alienação de ações, que teria ocorrida em 31/01/2005, a fiscalização constatou que o contribuinte alienou 49,9% das suas ações pelo valor de R\$ 68.678.847,49, havendo, nessa operação, ganho de capital, no valor de R\$ 63.591.761,92, e que não houve recolhimento de Imposto de Renda;

- que a operação de alienação não foi direta, como de comum (sócio da AGRIPPEC transferindo suas ações para as empresas do grupo empresarial NUFARM), mas houve planejamento tributário evasivo, na espécie de simulação relativa, arquitetado pelos alienantes, sócios da AGRIPPEC, e pelas empresas adquirentes (empresas do grupo NUFARM), que consistiu na elaboração de uma operação de investimento, utilizando-se de um Memorando de Entendimento, de um Contrato de Investimento e de um Acordo de Acionistas, com criação das empresas, BRAMANS HOLDINGS S.A e DELPHIA PARTICIPAÇÕES S.A, realizando-se uma operação simulada, envolvendo a empresa AGRIPPEC (investida), a empresa DELPHIA PARTICIPAÇÕES S.A (investida) e a empresa BRAMANS HOLDING S.A (investidora), demonstrada pelos atos e fatos contábeis da empresa AGRIPPEC e DEPHIA, ocultando-se o fato real da alienação das ações, operação feita com o intuito de esconder o fato gerador do imposto de renda;

- que houve planejamento tributário evasivo baseou-se em prova indireta, indícios, tendo por base o fato de ter havido contratação de uma empresa especializada em planejamento tributário, BROADSPAN CAPITAL NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., banco de investimento, e os documentos que embasaram a operação de investimento fornecidos pela NUFARM, tais como: o Memorando de Entendimento, o Contrato de Investimento, o Acordo de Acionistas e os atos societários (ATAS DE ASSEMBLÉIA GERAL EXTRAORDINÁRIA) e fatos contábeis das empresas AGRIPPEC, BRAMANS e DELPHIA. Esses documentos e os atos societários e os fatos contábeis, tidos como simulados pela fiscalização, demonstram que a empresa AGRIPPEC recebeu, no ano-calendário de 2005, investimento estrangeiro (através de subscrição de novas ações) das empresas NUFARM ALTERARIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED no valor total de R\$ 319.436.500,00 (trezentos e dezenove milhões quatrocentos e trinta e seis mil e quinhentos reais), equivalente a US\$ 120.000.000,00 (cento e vinte milhões de dólares americanos), representando 49,9% do capital social;

- que a prova de que houve simulação consistiu na demonstração de que os atos societários e atos contábeis representavam operação visível, simulada, encobertando uma operação invisível, dissimulada, alienação de ações, fraude perfeitamente concebida pela documentação que embasa o falso investimento feito pela empresa NUFARM (um memorando de entendimento, um contrato de investimento, um acordo de acionistas, criação das empresas, BRAMANS HOLDINGS S.A e DELPHIA PARTICIPAÇÕES S.A) e pela inconsistência dos atos societários e dos fatos contábeis;

- que a prova também foi formada pelas notícias da venda da AGRIPPEC. Segundo as notícias econômicas que foram publicadas em revistas e jornais, nos anos de 2005 e 2007, a empresa AGRIPPEC foi vendida para o grupo empresarial NUFARM, pelo valor total de R\$ 670.000.000,00 (seiscentos e setenta milhões de reais) em duas etapas: a primeira em janeiro de 2005, pelo valor de R\$ 319.436.500,00, equivalente a US\$ 120.000.000,00,

representando 49,9% das ações, e a segunda em agosto de 2007, pelo valor de R\$ 350.563.499,80, representado o restante, 50,1% das ações;

- que após a primeira operação, que ocorreu em janeiro de 2005, tida pela fiscalização como operação de alienação de participação societária (ações) e pelo contribuinte como investimento (subscrição de novas ações), o quadro societário da empresa AGRIPPEC era formado pela empresa DELPHIA PARTICIPAÇÕES S.A, com 50,1% das ações, e pelas empresas NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED, com 49,9% das ações, conforme demonstrativo abaixo: AGRIPPEC – 2.822.052 Ações Percentual; DELPHIA – 1.413.848 Ações 50,1%; NUFARM – 1.408.204 Ações 49,9%; DELPHIA - JORGE ALBERTO DELPHIA - CARLOS ALBERTO DELPHIA – AGP CONSTRUÇÕES 62,19% 21,5% 16,31% 879.272 303.977 230.599 1.413.848 NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED NUFARM NEW ZEALAND LIMITED 32,4% 17,5% 915.333 492.871 1.408.204 TOTAL 2.822.052;

- que no mês de agosto de ano-calendário de 2007 (13/08/2007), quando se deu a alienação de 50,1% das ações da AGRIPPEC (operação de alienação de participação societária devidamente reconhecida pelos sócios), para a empresa CSRPar – PARTICIPAÇÕES LTDA. (NUFARM), o quadro societário da AGRIPPEC era constituído de seis sócios, pessoas físicas, que eram: Jorge Alberto Vieira Studart Gomes, Carlos Alberto Studart Gomes Neto, Ana Maria Nogueira Studart Gomes, Patrícia Studart Gomes, Renata Studart Gomes, Karine Nogueira Studart Gomes, e de um sócio, pessoa jurídica, grupo empresarial NUFARM;

- que depois de 13 de agosto de 2007, a empresa AGRIPPEC QUÍMICA E FARMACÊUTICA S/A passou a se chamar NUFARM INDÚSTRIA QUÍMICA E FARMACÊUTICA S/A, tendo por sócios as empresas NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED. Os ex-sócios da AGRIPPEC, Jorge Alberto Vieira Studart Gomes, Carlos Alberto Studart Gomes Neto, Ana Maria Nogueira Studart Gomes, Patrícia Studart Gomes, Renata Studart Gomes, Karine Nogueira Studart Gomes, continuaram na empresa DELPHIA PARTICIPAÇÕES S/A;

- que na primeira operação (alienação dos 49,9%), ocorrida no mês de janeiro de 2005, tida pela fiscalização como operação de alienação de participação societária e pelo contribuinte como operação de investimento (subscrição de ações da NUFARM, através da empresa BRAMANS HOLDING S/A), a fiscalização ressaltou que houve um recolhimento de Imposto de Renda sobre ganho de capital, por parte do contribuinte, no valor de R\$ 679.588,25, em 31/03/2005, referindo-se à integralização de capital na empresa DELPHIA PARTICIPAÇÕES S/A, em 15/01/2005, com as ações da AGRIPPEC valorizadas, para esse fim, acima do valor histórico. Em 15/01/2005, os sócios da AGRIPPEC integralizaram capital empresa DELPHIA com as ações que possuíam na AGRIPPEC, valorizando as ações e apurando o ganho de capital. Essa operação foi justificada pelo contribuinte como reestruturação da empresa DELPHIA para futuro aporte de investimento da empresa BRAMANS HOLDINGS S/A (NUFARM). O contribuinte informou essa operação na Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2006, ano-calendário de 2005;

- que a fiscalização não tendo verificado recolhimento de imposto de renda sobre ganho de capital relacionado à alienação de participação societária de 49,9% das ações da AGRIPPEC, que ocorreu em 31 de janeiro de 2005, iniciou procedimento de fiscalização contra os sócios da AGRIPPEC, em 03/03/2008, intimando os sócios a demonstrarem os rendimentos declarados como isentos, relativamente à Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2006, ano-calendário 2005;

- que o procedimento de fiscalização contra os sócios da AGRIPPEC estendeu-se, também, contra a empresa NUFARM INDÚSTRIA QUÍMICA E FARMACÊUTICA S/A e contra a empresa DELPHIA PARTICIPAÇÕES S/A, através de intimações e diligências;

- que os sócios da empresa AGRIPPEC em resposta ao Termo de Início de Fiscalização esclareciam que os rendimentos declarados como isentos foram dividendos, lucros acumulados e restituição de capital, pela participação societária nas empresas AGRIPPEC, DELPHIA, AGP CONSTRUÇÕES LTDA. e outras. Os sócios esclareciam, também, que: (1) a venda das ações da AGRIPPEC ocorreu em agosto de 2007, tendo havido apuração de ganho de capital e recolhimento do imposto de renda; (2) em janeiro de 2005, houve reestruturação da empresa AGRIPPEC, tendo havido transferências das ações para a empresa DELPHIA, emissão de novas ações, no quantidade 654.152, subscritas por parte da empresa BRAMANS, no valor de R\$ 156.114.183,61, e incorporação da empresa BRAMANS (NUFARM); (3) a empresa AGRIPPEC, em janeiro de 2005, possuía lucros acumulados em valor suficiente para pagamento de dividendos aos sócios o valor de R\$ 156.114.183,61; (4) em janeiro de 2005, a empresa DELPHIA emitiu novas ações, na quantidade de 753.798, subscritas por parte da empresa BRAMANS, no valor de R\$ 163.322.316,39; (5) as ações subscritas pela BRAMANS foram resgatadas pelos sócios da AGRIPPEC, pagando-se com 754.052 ações da AGRIPPEC; (6) a empresa DELPHIA em junho de 2005 possuía lucros acumulados para pagamento de dividendos, tendo havido, também, redução de capital com restituição para os sócios, em valor superior a R\$ 163.322.316,39;

- que do estudo dos documentos fornecidos pela empresa NUFARM, dos atos societários (ATAS DE ASSEMBLÉIA GERAL EXTRAORDINÁRIA) e fatos contábeis das empresas AGRIPPEC e DELPHIA PARTICIPAÇÕES S/A, relativamente aos anos-calendário de 2004 e 2005, concluiu que os sócios da AGRIPPEC, Jorge Alberto Vieira Studart Gomes (62,19%), Carlos Alberto Studart Gomes (21,50%) e AGP Construções Ltda. (16,31%), alienaram, em 31/01/2005, 49,9% das ações pelo preço total de R\$ 319.436.500,00. A fiscalização concluiu, também, que essa alienação ocorreu quando da subscrição das novas ações emitidas pela empresa AGRIPPEC (654.152), no valor de R\$ 156.114.183,61, e quando da subscrição das novas ações emitidas pela empresa DELPHIA (753.798), no valor de R\$ 163.322.316,39, ambas feitas pela empresa BRAMANS, que totalizou o valor de R\$ 319.436.500,00, correspondente à subscrição de ações pelas empresas NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED, equivalente a US\$ 120.000.000,00, tudo acontecido no dia 31 de janeiro de 2005;

- que os atos societários e os fatos contábeis que demonstravam operação de investimento da empresa BRAMANS (NUFARM) nas empresas AGRIPPEC e DELPHIA foram tidos por simulados, por esconderem a operação de alienação de ações com ganho de capital, que de fato aconteceu.

- que, em 28/02/2005, foi realizada Assembléia Geral Extraordinária da DELPHIA onde foi aprovado o resgate da totalidade das 753.798 ações ordinárias classe B, objetivando-se o cancelamento das mesmas, pelo valor de R\$ 62.691.871,93, sem qualquer redução no valor do seu capital social. Todas as 753.798 ações resgatadas eram de propriedade da BRAMANS e foram pagas mediante a transferência para a mesma, a título de dação em pagamento, de 754.052 ações ordinárias detidas pela DELPHIA, representativas de 26,72% do capital social total da AGRIPPEC;

- que com a saída da BRAMANS do capital da DEPHIA, esta retornou para a mesma composição acionária de 15/01/2005, após a AGE, como representado abaixo. Quanto à composição da AGRIPPEC, ficou próximo ao planejado inicialmente pelos seus vendedores e compradores.

Em sua peça impugnatória de fls. 746/837, apresentada, tempestivamente, em 02/02/2010 o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o ponto fulcral em litígio concerne à exigência de imposto de renda pessoa física, sobre ganho de capital, apurado em lançamento de ofício, incidente no percentual de 15% sobre a base de cálculo definida no auto de infração, a partir de desconsideração de negócio jurídico, feita pela equipe de Auditores da receita Federal do Brasil, responsáveis pelo procedimento fiscal, em face de operações societárias realizadas entre pessoas jurídicas nas quais o impugnante.

- que as autoridades fazendárias, no relatório denominado “Termo de Verificação Fiscal”, efetuaram o lançamento de imposto de renda pessoa física sobre ganho de capital, mediante a desconsideração das operações realizadas entre as pessoas jurídicas e o enquadramento das mesmas como mera operação de venda de ações;

- que em 10/01/2005, foi realizada reunião do conselho de administração da AGRIPPEC, quando foi deliberada a aprovação de distribuição de dividendos intercalares ou complementares aos acionistas, no valor de R\$ 156.656.144,12, tendo como base os lucros acumulados existentes em 31/12/2004, conforme evidenciado nas demonstrações financeiras;

- que o acionista da AGRIPPEC Carlos Alberto Studart Gomes Neto possuía, em 31/12/2004, ações da empresa AGRIPPEC, correspondendo a 21,50% do Capital Social, equivalente a R\$ 49.681.000,00, ou seja, 21,50% do patrimônio Líquido da empresa, que era formado por capital social, reservas de capital e lucros acumulados;

- que numa simplicidade de raciocínio, ou por desconhecer a vida interna de grandes corporações, os fiscais se utilizaram de termos que evidenciam total desconhecimento de processos de reestruturação dessa natureza. Existe sempre, conforme mencionado anteriormente uma fase de conhecimento, de namoro entre as partes, que são oficializados, muitas vezes, através de protocolos de intenções, que objetivam apenas gerar uma aproximação estratégica e fortalecer as intenções de negócio. No Brasil, onde a burocracia, as questões trabalhistas, a legislação societária e fiscal são suficientemente complexas é normal um planejamento da reestruturação para que as coisas aconteçam de forma a ter um final feliz;

- que para realizar esse intento, os acionistas Jorge Alberto< Carlos Alberto e AGP Construções transferiram o investimento que possuíam na AGRIPPEC para DELPHIA para integralização do seu capital, conforme previsto no artigo 7º da Lei nº 6.404, de 1976;

- que ações foram capitalizadas na empresa DELPHIA com valores superiores aos da situação encontrada na AGRIPPEC. Isto gerou ganhos de capital para os acionistas, que efetivaram os devidos pagamentos de tributos, conforme mencionado no próprio auto de infração;

- que sob o abrigo da legislação societária, a empresa procede à compra de suas ações com a finalidade de retirá-las definitivamente de circulação. O ato societário ocorre

através da Assembléia Geral Extraordinária da DELPHIA realizada em 28/02/2005, onde foi aprovado o resgate de 753.798 ações ordinárias no valor total de R\$ 62.871,93;

- que em 15 de março de 2005, foi realizada a Assembléia Extraordinária da AGRIPPEC com o objetivo de aprovar a incorporação da BRAMANS pela referida empresa;

- que alegam que o impugnante, bem assim os demais sócios, “arquitetaram um planejamento tributário ilícito e contrário aos interesses do fisco, simulando uma série de operações societárias na AGRIPPEC e em outras empresas constituídas, especificamente para esse fim, com a intenção de dissimular a venda”;

- que a elisão tributária, ou evitação tributária, economia de tributos, ou a designação mais vulgarizada - o planejamento tributário - pode ser definida como a prática de atos ou negócios jurídicos lícitos ou a sua abstenção, objetivando reduzir ou eliminar o pagamento de tributos;

- que já a evasão tributária é caracterizada como a atividade ou omissão ilícitas para se alcançar a redução de carga tributária. No seu campo de abrangência, tem-se desde a prática de infrações administrativas à legislação tributária, omissão de declarações ou de identificação como contribuinte, inadimplência, morosidade, até a prática de crimes contra a ordem tributária, genericamente denominados de sonegação e, em alguns casos, de fraude;

- que cabe citar, de início, o conceito de evasão fiscal, formulado por Sampaio Dória, que a entende como “a ação consciente e voluntária do indivíduo tendente, a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente *devido*.” (“Elisão e Evasão Fiscal”, p. 37. IBET, ed. BUSHATSKY, 1977);

- que de outra parte adota-se a conceituação de Marco Aurélio Greco e Elisabeth Libertucil no sentido de que “entende-se por **elisão fiscal** a prática de atos ou negócios (ou eventualmente a não-prática dos mesmos), com o objetivo de eliminar ou diminuir *a carga tributária*.” (“Para uma Norma Geral Antielisão”, p. 1, IOB, 2000);

- que o primeiro elemento distintivo entre as duas figuras é a licitude ou não dos meios utilizados no auferimento de vantagens tributárias: meios lícitos = elisão; meios ilícitos = evasão;

- que, nesse sentido, a doutrina anglo-saxão adota terminologia precisa: “*tax evasion*”, evasão tributária; “*tax avoidance*”, elisão tributária;

- que o objetivo econômico das duas figuras, porém, é o mesmo: atingimento de um resultado tributário vantajoso. Na elisão, o contribuinte, dentre as várias alternativas que o ordenamento tributário propicia, escolhe a exteriorização formal lícita que mais lhe convier. Na evasão, os meios são ilícitos, embora as motivações e os fins sejam idênticos aos da elisão;

- que outro elemento diferenciador é o temporal. Na elisão, evita-se a ocorrência do fato gerador, que é ocultado ao Fisco;

- que no novo Código Civil Brasileiro (Lei n.º 10.406/2002), o art. 167 trouxe como inovação a *nulidade plena* do negócio jurídico simulado, enquanto o antigo Estatuto Civil o declarava apenas *anulável*. Entretanto, as hipóteses que caracterizam a simulação permaneceram as mesmas;

- que, entretanto, no caso do presente auto de infração, as transações realizadas pelas partes não escondem qualquer negócio proibido por lei. Elas próprias configuram atos jurídicos respaldados pelas normas societárias em vigor. Não se caracterizam, pois, como atos simulados mas, ao contrário, foram consumados: (a) de acordo com a vontade das partes; (b) em consonância com as leis comerciais (Lei n.º 6.404/1976 e suas alterações posteriores), revelando-se como uma das opções legais e passíveis de adoção para se ultimar os fins pretendidos pelos contraentes;

- que por mais que a opção negocial escolhida desagrade ao Fisco, isto não o autoriza a desqualificá-la porque “contraria seus interesses”, se feita em respeito e de acordo com as leis vigentes no nosso ordenamento jurídico;

- que está implícito na formulação do princípio da legalidade o princípio da tipicidade da tributação, especialmente em face de não se admitir a analogia como meio de exigência de tributo não previsto em lei (art. 108 do Código Tributário Nacional);

- que o processo de tipificação da obrigação tributária opera-se em três graus possíveis: uma tipificação de primeiro grau, efetuada pela Constituição, ao descrever o núcleo essencial dos tributos; uma tipificação de segundo grau, efetuada pela lei complementar, ao definir, por conceitos determinados, os elementos essenciais dessa obrigação, notadamente o fato gerador; e por último uma tipificação de terceiro grau, efetuada pela lei ordinária ao abrigo de liberdade de dar conformação ao tipo, aquém dos limites, mas sempre dentro dos parâmetros da lei complementar;

- que para o contribuinte, esse princípio assume uma importância defensiva fundamental, porquanto dele resulta proibição aos entes públicos de criar ou aumentar tributos por agressões incompatíveis com a Constituição, a exemplo da utilização de cláusula geral, de conceito indeterminado, de delegação normativa, de regulamentação abusiva, de poder discricionário ou de analogia;

- que, logo, se o negócio jurídico adotado pelas partes contraentes estiver conforme as leis, não poderão os Agentes Fazendários, discricionariamente desfazer seus regulares e originários efeitos para atribuir-lhe outra natureza, exclusivamente no intuito de obter um efeito fiscal favorável aos interesses da Receita Federal;

- que no direito pátrio não se pode usar a interpretação econômica na interpretação da lei tributária para valorizar a relevância do conteúdo econômico e coibir o abuso das formas jurídicas, como a adotada pelo autor do procedimento fiscal;

- que o professor Gilberto de Ulhoa Canto - tributarista dos mais renomados - faz a seguinte crítica a esse método interpretativo (in “Elisão e Evasão Fiscal”, monografia contida no livro de igual denominação, p. 19); “3.72 - Absurdo é, ao que penso, dizer que para efeitos tributários pode ser abusivo o recurso a formas de direito privado que neste são legítimas, pois a abusividade não decorre de prescrição de lei alguma, senão, e apenas, da convicção de algum agente da administração pública ou de magistrado de que o legislador teria querido dizer, ao expedir a lei, muito mais do que efetivamente disse. É claro que a realidade econômica se apresenta como pressuposto lógico relevante dos tributos, mas só é presente na obrigação tributária se tiver sido “juridicizado” pela lei, dado o princípio da legalidade.”;

- que no entender do ilustre jurista, a interpretação econômica da lei tributária não merece acolhida em nosso Direito por que: “... na verdade, trata-se de uma simples tentativa de usurpação de poderes que são apenas do legislador; sob o pretexto de interpretar a

lei, o que se está tentando é aplicar a sua norma a atos e fatos que ela não contempla.” (Destaque nosso. Obra citada, p. 24);

- que dentro do mesmo diapasão, afirma Alberto Xavier; “A doutrina da interpretação econômica não passa de um artifício para, de modo oblíquo, trazer o raciocínio analógico para dentro das fronteiras do tipo legal tributário e, assim, para o domínio da interpretação.” (Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo, Dialética, 2001, p. 44 e 45);

- que como já foi dito na presente peça de defesa, o Direito Constitucional pátrio consagra diversos princípios, entre eles o de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei” (Art. 5º, inciso II, CF/88). Por consequência, na ordem privada tem-se como vigorante o primado da autonomia da vontade e, no plano negocial, a liberdade de contratar;

- que o contribuinte tem o direito à livre escolha do negócio jurídico mais econômico;

- que é cediço que há no Direito, uma fundamentação moral. Mas também é certo que o cidadão não está adstrito, sequer do ponto de vista moral, a utilizar civilmente a transação que implique em maior pagamento de tributo;

- que Gilberto de Ulhoa Canto, na monografia já mencionada, observa a respeito: “O contribuinte que escolhe o modo de atingir resultados econômicos ou financeiros segundo o critério de suportar o menor ônus fiscal que a lei permite, não evidencia, só por isso, falta de civismo ou espírito público”;

- que se é correto que o cidadão deve fielmente contribuir para os gastos coletivos, segundo as normas legais em vigor, não é menos certo que dele o Fisco não pode esperar pagamento de montante superior ao que a lei lhe impõe, eis que, pelo excesso, o que haveria seria mera doação.”;

- que resulta daí que, se o Contribuinte estiver diante de dois comportamentos (um que, por força de lei, gera consequência tributária mais onerosa que o outro), poderá este adotar o comportamento menos oneroso (ou mesmo “isento” de consequência tributária);

- que, portanto, a legislação pátria agasalha a orientação acolhedora da tese de- que, dentro da licitude do negócio, deve o administrador procurar a forma jurídica prevista no ordenamento interno, que lhe possibilite arcar com menor ônus tributário para a empresa ou, por reflexo, para os seus sócios;

- que, anteriormente, ao se fazer a distinção entre evasão e elisão, esclareceu-se que os motivos e a finalidade são comuns às duas figuras;

- que já foi acentuado que um dos critérios distintivos entre evasão e elisão tributária é a ilicitude ou licitude do negócio. No último caso, realizam-se operações dotadas de legalidade, posto que previstas no ordenamento jurídico;

- que outro critério é o relativo ao momento de ocorrência do fato gerador. Na elisão, elimina-se a possibilidade, por intermédio de procedimentos lícitos, da ocorrência do fato gerador e, portanto, do surgimento da obrigação tributária;

- que, deve-se identificar, então, se as operações entre as empresas das quais participava o Impugnante, referente a investimentos aportados e à transferência de ativos, afasta qualquer suporte fático que implicaria instaurar-se obrigação tributária no campo do Imposto de Renda Pessoa Física, quanto aos sócios;

- que, no conjunto, a licitude das operações que compuseram o fato concreto fiscalizado é mais do que clara, pois essas correspondem a negócios disciplinados por nosso ordenamento jurídico;

- que a repercussão de fenômenos relativos a operações societárias, em todo mundo, atingiu o Brasil nos últimos anos com uma intensidade compreensível, tendo em vista o estágio de desenvolvimento alcançado por certos setores da nossa economia;

- que como consequência, o Estado tomou posição perante os aludidos fenômenos, de um lado tentando coartar seus excessos mediante leis de intervenção no domínio econômico e de outro, incentivando alguns tipos ou formas societárias, para que as empresas atingissem uma dimensão que as tornassem competitivas numa economia de mercado e de lucro;

- que, portanto, se as empresas pertencentes ao Impugnante e ele próprio realizaram operações societárias empregando mecanismos legais em vigor para, ao mesmo tempo em que reduziram custos, racionalizam a administração e formam parcerias, obterem vantagens em eficiência e competitividade e até mesmo ganhos patrimoniais que se reflitam em seus respectivos patrimônios, não há a reprovar;

- que se dessa sistemática resulta economia tributária, não se cogitará de evasão, mas de mecanismo elisivo consentâneo com a ordem jurídica;

- que há que se examinar se as operações em análise, bem como os respectivos desdobramentos que vieram a acarretar uma não-incidência tributária no campo da pessoa física do sócio Jorge Alberto, ora Impugnante, se enquadram na figura do negócio indireto ou poderiam ser comprometidas pela eiva de simulação;

- que a distinção entre o negócio simulado e o negócio indireto corresponde à fronteira que separa a mentira da verdade. O negócio indireto é verdadeiro; o negócio simulado falso e mentiroso;

- que na simulação há uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada, donde se extrai o seu caráter mentiroso ou enganatório. No negócio indireto não há divergência entre a vontade real e a declarada e daí o seu caráter verdadeiro. Isto não impede que desse negócio se obtenha resultado econômico distinto de outro, também típico, com maiores vantagens para as partes, inclusive quanto aos aspectos tributários;

- que se repita, por pertinente ao raciocínio jurídico em desenvolvimento, que o antigo Código Civil Brasileiro de 1916 enumerava, no seu art. 102, três modalidades de simulação dos atos jurídicos, os quais foram mantidos na redação do art. 167 do novo diploma -Lei n.º 10.406/2002: (1) quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou transmitem – a chamada interposição fictícia de pessoas; (2) quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; (3) quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados;

- que, logo, a simulação fiscal é aquela que, por meio de uma das três formas apontadas, visa a prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na operação;

- que concernente ao negócio indireto, e mais especificamente no campo tributário, Alberto Xavier, apoiando-se em ASCARELLI, explica com a habitual lucidez como se dá a respectiva operacionalização: “O que atrás já se disse leva-nos a concluir que o negócio fiscalmente menos oneroso, em que se não verifica uma simulação, integra na categoria dogmática do negócio indireto, ou seja, um negócio a que as partes recorrem para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial”;

- que na hipótese de uma lei fiscal que tributasse os juros, a compra e venda com pacto de retrovenda (onde formalmente não há juros) seria uma operação juridicamente válida e legal para atingir os mesmos fins do empréstimo com garantia hipotecária, porém com economia de tributo;

- que, no projeto executado, os atos jurídicos praticados ensejaram a transferência de ativos a novos sócios, interessados em adquiri-lo, mas evitando-se a configuração de ganho de capital tributável aos sócios originários;

- que, portanto, a execução das etapas das operações obedeceu à conformação legal inerente a cada uma delas, com todas as implicações decorrentes, embora com fim prático diverso;

- que não há discordância entre a vontade e a declaração, ou seja, o efeito jurídico do negócio é exatamente igual ao ostensivamente declarado, porém será alcançado, por via indireta, resultado econômico menos oneroso do ponto de vista tributário;

- que imprescindível se faz, contudo, que cada operação ou fase se realize de modo que possa ser vista como isolada e perfeitamente adequada ao seu objeto jurídico, preservando sua individualidade e sua tipicidade, não obstante integre um conjunto planejado de ações visando a um fim econômico distinto e essencial à determinação volitiva das partes;

- que, em essência, o parágrafo único do art. 116 do CTN não consagra cláusula genérica antielisiva, nem tampouco autoriza uma chamada interpretação econômica do fato gerador da obrigação tributária: cinge-se o seu campo de aplicação apenas de permitir que a autoridade administrativa desconsidere atos e negócios jurídicos dissimulatórios, que visam a ocultar a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos da obrigação tributária, ou seja, as verdadeiras relações negociais constituídas;

- que, com efeito, classifica-se a simulação em *absoluta* e *relativa*: na simulação *absoluta* aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum; na simulação *relativa*, as partes celebram, efetivamente, um contrato mas, para enganar terceiros, o ocultam sob contrato aparente, distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições. Assim, na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o *negócio simulado*, correspondente à vontade declarada enganadora e o *negócio dissimulado*, correspondente à vontade real dos seus autores;

- que por uma imperfeição técnica de redação, o novo parágrafo único ao art. 116 do CTN refere-se apenas à *dissimulação*, que é típica da simulação relativa, na qual coexistem dois negócios jurídicos, um encoberto o outro;

- que mesmo que se admita interpretação mais ampla do citado dispositivo, de modo a contemplar qualquer uma das duas formas de simulação, sua eficácia depende, “ab

initio”, de regulamentação dos procedimentos a serem adotados pelo Fisco, em lei ordinária que, até o momento, ainda não foi editada;

- que, no presente processo, os Auditores Fiscais rotulam de “simulação” o que não é, pois os atos das operações examinadas foram praticados de acordo com os ditames da Lei das Sociedades Anônimas e outros diplomas vigentes no ordenamento jurídico;

- que, do mesmo modo, o órgão máximo do Conselho de Contribuintes já se debruçou sobre a questão da impossibilidade de interpretação econômica dos atos jurídicos para fins de alcance do tributo;

- que é de se concluir que, apesar de novidade referente à introdução de cláusula antielisiva no direito tributário brasileiro, em realidade, a norma não traz alteração significativa. Sequer teve eficácia, pois ainda não foi devidamente disciplinada em lei;

- que falece competência, portanto, aos Agentes Fiscais, para impor descaracterização de negócios jurídicos lícitamente realizados, a pretexto de que teriam ensejado economia de tributação. Assim, não há sustentação jurídica que dê amparo ao auto de infração, devendo esse ser declarado improcedente;

- que a Multa de Ofício, aplicada no percentual de 150%, é desproporcional, desarrazoada e confiscatória. Toda imposição pecuniária aplicada ao indivíduo jamais poderá possuir caráter confiscatório. Inequívoco descompasso com o ordenamento constitucional a aplicação de Multa de Ofício no percentual de 150%;

- que os sócios da empresa AGRÍPEC não incorreram em intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ao utilizarem planejamento tributário lícito;

- que a Fiscalização não logrou êxito em produzir quaisquer provas no sentido de que o Impugnante teria praticado os ilícitos tributários, sonegação, fraude, conluio, pelo contrário, ficaram os Fiscais adstritos a meras alegações e suposições desprovidas de suporte fático e, por consequência, de respaldo jurídico;

- que mais do que demonstrado está, portanto, que a incidência de juros de mora com base na taxa SELIC afrontou diversos princípios constitucionais tributários, bem como o disposto nos artigos 161, § 1º, do Código Tributário Nacional e 192, § 3º da Constituição Federal. Como se ainda não bastasse, o citado índice **nem sequer foi instituído por lei**, mas sim por circulares do Banco Central do Brasil - autarquia do Poder Executivo sem competência constitucional para tributar, conduta esta vedada por unanimidade em nossa doutrina e jurisprudência, tendo em vista o disposto no art. 5º, inciso II da CF/88.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - CE conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que do exame desses quesitos, vê-se que, na essência, o contribuinte deseja reforçar a sua defesa no sentido de convencer os julgadores de que os atos societários e fatos contábeis examinados pela fiscalização retratam uma operação de investimento feita pela empresa BRAMANS - NUFARM na empresa AGRÍPEC e na empresa DELPHIA, operação que está condizente com a realidade, tendo sido feita conforme as regras ditas pela Lei nº 6.404, de 1976 (lei das sociedades por ações), devidamente registrada nos livros contábeis e

devidamente registrada na Junta Comercial do Ceará e na Junta Comercial de São Paulo, não se podendo cogitar em ter havido simulação, conforme as regras do Código Civil;

- que o contribuinte deseja, também, justificar o valor tributado no Auto de Infração, tido como ganho de capital na alienação de ações, como ganho de dividendos da empresa AGRYPEC e da empresa DELPHIA;

- que a perícia é desnecessária pelos seguintes motivos: (1) - a conclusão da fiscalização teve por base os atos societários e os registros contábeis das empresas AGRYPEC, DELPHIA e BRAMANS, obtidos através de diligência fiscal. O autor do procedimento fiscal ressalta sempre a origem do documento como sendo da NUFARM ou da DELPHIA; (2) - no Termo de Verificação Fiscal a fiscalização transcreveu os fatos contábeis e os registros de lançamentos, reportando-se aos documentos que embasam o registro na contabilidade, que se encontram juntados aos autos; (3) - os quesitos podem ser respondidos com os documentos de instrução do Auto de Infração;

- que, desta forma, pode-se afirmar que: (1) - toda operação analisada pela fiscalização encontra-se registrada nos livros contábeis, tanto no livro da AGRYPEC como no livro da DELPHIA, conforme cópias dos documentos anexados às fls. 374/411 e 506/550; (2) - os atos societários estão registrados na Junta Comercial. A fiscalização examinou as atas das assembleias gerais, os contratos sociais e os aditivos, devidamente registrados, como se pode constatar das cópias anexadas às fls. 161/224, 327/373, e 451/505; ((3) - houve recolhimento de imposto de renda sobre ganho de capital na integralização de capital da DELPHIA com as ações da AGRYPEC, tendo o contribuinte recolhido o valor de R\$ 679.588,25, em 31/03/2005. Esse fato foi ressaltado pela fiscalização; (4) - na contabilidade havia disponibilidade para pagamento de dividendos, conforme o resultado do exercício. A fiscalização não descaracterizou a contabilidade da empresa AGRYPEC; (5) - a empresa DELPHIA existe de fato, tem CNPJ de nº 07.009.401/0001-51, tem atividade de Holdings de Instituições Não-Financeiras, é constituída pelos ex-sócios da AGRYPEC, foi objeto de diligência fiscal, durante o procedimento de fiscalização, e que, conforme o sistema informatizado da Secretaria de Receita Federal do Brasil, apresentou Declaração de Informações Econômico Fiscais –DIPJ, relativamente ao exercício financeiro de 2009, ano-calendário 2008;

- que, pode-se, ainda, apontar os seguintes fatos como fundamento da desnecessidade da perícia: (1) - após a venda das ações correspondente à parte de 50.1% das ações da AGRYPEC, os ex-sócios da AGRYPEC, deixaram a atividade industrial e comercial e passaram a exercer atividade financeira através da DELPHIA, cujo capital foi constituído com o produto da venda das ações; (2) - a fiscalização não reprovou a contabilidade da empresa AGRYPEC e nem da empresa DELPHIA. A contabilidade demonstra operação de investimento com subscrição de novas ações por parte da empresa BRAMANS, e pagamento de dividendos aos sócios conforme o resultado do exercício, tudo devidamente apurado conforme a lei societária; (6) - a fiscalização vem demonstrando que a realidade não foi operação de investimento, mas operação de alienação de ações, tendo havido por parte do contribuinte planejamento tributário, simulando-se um investimento dentro da realidade contábil da empresa AGRYPEC, aproveitando-se dos resultados previstos para 31/12/2004 e 30/06/2005; (7) - houve um estudo prévio do resultado do exercício da empresa AGRYPEC para montagem da estrutura dos fatos contábeis, e por conta desse resultado, simularam-se dois investimentos: um no valor de R\$ 156.114.183,61, na empresa AGRYPEC, e outro, no valor de R\$ 163.322.316,39, na empresa DELPHIA; (8) - pelo resultado do exercício da empresa AGRYPEC, previsto para 31/12/2004, essa empresa teria disponibilidade financeira para

pagamento de dividendos no montante de R\$ 156.114.183,61, em janeiro de 2005. Pelo resultado do exercício, previsto para 30/06/2005, da empresa DELPHIA, essa empresa teria disponibilidade financeira para pagamento de dividendos no valor de R\$ 163.322.316,39, por equivalência patrimonial relativamente à empresa AGRIPPEC, até 30/06/2005;

- que, pelo exposto, pode-se concluir que para efeito de formação da convicção do mérito da lide, planejamento tributário lícito ou não (simulação ou não de negócio jurídico) não há necessidade de nova diligência nas empresas NUFARM e DELPHIA. A fiscalização no Termo de Verificação Fiscal detalhou a prova indireta por meio de indícios de que a estrutura contábil foi pré-concebida e montada dentro dos resultados financeiros previstos. Os indícios apontados pela fiscalização são extraídos dos atos societários e dos fatos contábeis;

- que, assim, a realização de perícias e diligências tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, não podendo ser utilizada para a produção de provas que o impugnante deveria trazer à colação junto com a impugnação;

- que no presente caso os quesitos são perguntas relacionadas a fatos contábeis e regularização dos atos societários e as respectivas respostas podem ser deduzidas do Termo de Verificação Fiscal e dos documentos de instrução do Auto de Infração;

- que o Princípio da Legalidade, previsto no artigo 37 da Constituição Federal, exige que o agente público fique inteiramente preso ao enunciado da lei, não podendo dele se afastar, sob pena de violação ao próprio texto da Carta Magna. Some-se a isto o fato de que, tendo a lei passada pelo crivo do Presidente da República, chefe máximo do Poder Executivo, através de sanção, reconhecendo a constitucionalidade do seu teor, não cabe aos órgãos hierarquicamente subordinados contestar este ato e exprimir juízos sobre a obediência ou não da lei à Constituição;

- que sobre ilegalidade e inconstitucionalidade, importa esclarecer que a autoridade administrativa, por força de sua subordinação ao poder vinculado ou regrado, deve limitar-se à aplicação da lei, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da legalidade ou da constitucionalidade da norma legal;

- que deve ser ressaltado que as decisões judiciais trazidas à colação, não se constituem em normas complementares do Direito Tributário. Destarte, seus efeitos não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente se aplicam à questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade de lei. Não é o caso dos julgados transcritos pelo impugnante e, por conseguinte, não o beneficiam;

- que se verifica, portanto, que a extensão dos efeitos de decisões judiciais possui como pressupostos a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal e que tal decisão se refira especificamente à inconstitucionalidade da lei, do tratado ou do ato normativo federal que esteja em litígio;

- que para o caso em concreto, não existe decisão do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade da Multa de Ofício, aplicada no percentual de 150%, e dos Juros de Mora, apurados com base na Taxa Selic;

- que, por outro lado, deve ser ressaltado que as decisões judiciais trazidas à colação, não se constituem em normas complementares do Direito Tributário. Destarte, seus

efeitos não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente se aplicam à questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade de lei. Não é o caso dos julgados transcritos pelo impugnante e, por conseguinte, não o beneficiam;

- que, assim, não sendo o contribuinte beneficiário de Ação Direta de Inconstitucionalidade - cuja sede é o STF -, a regra aplicável é o art. 472, do Código de Processo Civil, que limita a eficácia da sentença às partes do processo específico;

- que no entendimento da fiscalização os sócios da AGRÍPEC venderam, em 31/01/2005, 49,9% das ações da companhia para as empresas do grupo NUFARM, pelo valor de R\$ 319.436.500,00, cabendo ao contribuinte o valor de R\$ 68.678.847,49. Relativamente ao contribuinte, apurou-se ganho de capital, no valor de R\$ 63.591.761,96, e Imposto de Renda no valor de R\$ 9.538.764,29;

- que a prova da operação de alienação foi constituída por indícios deduzidos através da análise dos atos societários e dos fatos contábeis das empresas AGRÍPEC, DELPHIA e BRAMANS. Os indícios foram também deduzidos das notícias econômicas sobre a venda da empresa AGRÍPEC para as empresas NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED, veiculadas em jornais, revistas e sites na internet da empresa NUFARM e AGRÍPEC;

- que segundo essas notícias tratadas no assunto de economia, a empresa AGRÍPEC foi vendida para o grupo empresarial NUFARM, pelo valor total de R\$ 670.000.000,00 (seiscentos e setenta milhões de reais) e essa venda foi realizada em duas etapas: a primeira, em janeiro de 2005, pelo valor de R\$ 319.436.500,00, equivalente a US\$ 120.000.000,00, representando 49,9% das ações, e a segunda, em agosto de 2007, pelo valor de R\$ 350.563.499,80, representado o restante, 50,1% das ações;

- que como devidamente ressaltado no presente relatório, na segunda operação (alienação dos 50,1% das ações), ocorrida em agosto de 2007, ficou devidamente demonstrada a alienação da participação societária, através de contrato de compra e venda, tendo o sócio, contribuinte autuado, Carlos Alberto Studart Gomes Neto, preenchido o anexo de apuração de ganho de capital, sem, entretanto, apurar ganho de capital. Tudo conforme a Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2008, ano-calendário 2007;

- que na primeira operação, quando da alienação de 49,9% das ações da AGRÍPEC, que ocorreu em 31/01/2005, para as empresas do grupo NUFARM, não se verificou nenhum recolhimento de Imposto de Renda sobre ganho de capital;

- que, entretanto, verificou-se que o contribuinte recolheu Imposto de Renda sobre ganho de capital, no valor de R\$ 234.943,68, em 31/03/2005, referindo-se à integralização de capital na empresa DELPHIA PARTICIPAÇÕES S/A, em 15/01/2005, com as ações da AGRÍPEC valorizadas, para esse fim, acima do valor histórico. Tudo devidamente informado na Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2006, ano-calendário 2005;

- que, relativamente ao ano-calendário de 2005, como bastante enfatizado no relatório, os atos societários e os fatos contábeis demonstram operação de investimento por parte das empresas do grupo empresarial NUFARM, através da empresa BRAMANS, feito

através de subscrição de novas ações emitidas pela empresa AGRIPPEC e pela empresa DELPHIA;

- que a fiscalização considerou os atos societários e os fatos contábeis como negócio jurídico simulado, dissimulando a operação de ganho de capital, planejado com a finalidade de ocultar o fato gerador do imposto de renda, configurando evasão fiscal;

- que a fiscalização verificou, ainda, que o investimento da BRAMANS (NUFARM) no valor total de R\$ 319.436.500,00, feito na empresa AGRIPPEC, no valor de R\$ 156.114.183,61, e na empresa DELPHIA, no valor de R\$ 163.322.316,39, tudo em 31/01/2005, aparecem na contabilidade da empresa AGRIPPEC como dividendos distribuídos aos sócios e na contabilidade da empresa DELPHIA como dividendos e restituição de capital, distribuídos aos sócios;

- que a fiscalização enfatizou, ainda, que os atos societários e os fatos contábeis foram planejados com base na previsão de lucro líquido da empresa AGRIPPEC, para 31/12/2004 e 30/06/2005, de tal forma que o resultado contábil geraria condições para pagamento de dividendos e restituição de capital em valor compatível com o simulado investimento para que os sócios recebessem o produto da alienação sob a forma de dividendos e restituição de capital, que são rendimentos isentos do imposto de renda;

- que a fiscalização ressaltou as inconsistências dos atos societários, tratando-as como prova indireta da simulação, minuciosamente explicada, e externou o pensamento de um fato inexplicável pela ciência econômica e contábil: haver investimento e previsão de pagamento de dividendos no mesmo valor do investimento;

- que os fatos e os documentos que instruem o Auto de Infração são suficientes para comprovarem que os sócios da empresa AGRIPPEC, Jorge Alberto Vieira Studart Gomes, Carlos Alberto Studart Gomes Neto e AGP construções, transferiram por alienação, em 31 de janeiro de 2005, 49,9% de suas ações para as empresas NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED. Os fatos e documentos, também, demonstram que as empresas do grupo NUFARM, adquirentes das ações, pagaram o valor de R\$ 319.436.500,00, equivalente a US\$ 120.000.000,00;

- que os fatos e os documentos comprovam que o sócio Carlos Alberto, contribuinte autuado, nessa operação, recebeu, em 31 de janeiro de 2005, o valor de R\$ 68.678.847,49 e que não apurou o ganho de capital;

- que não há como se conceber que tenha havido operação de investimento, com participação de empresa estrangeira, e, decorridos seis meses, pagamento de dividendos aos sócios que somam o valor investido. Conforme os atos societários e os fatos contábeis, o investimento advindo das empresas do grupo NUFARM ocorreu em janeiro de 2005 e em junho de 2005, os sócios teriam recebidos dividendos e devolução de capital no valor do investimento;

- que o autor do procedimento de fiscalização apontou indícios de simulação nos atos societários e nos fatos contábeis, demonstrando a realidade dos fatos que consistiu em uma operação de alienação de ações. Os indícios apontados pela fiscalização levam a conclusão de que houve uma montagem de uma operação de investimento com subscrição de novas ações dentro da realidade contábil de disponibilidade de pagamento de dividendos. Ficou demonstrado que na realidade não houve pagamento de dividendos por parte da empresa AGRIPPEC e da empresa DELPHIA. Na realidade os sócios receberam o valor da alienação das ações e integralizaram o capital da empresa DELPHIA;

- que ficou demonstrado um planejamento tributário ilícito, montado para pagamento do Imposto de Renda sobre ganho de capital em valor bem inferior ao realmente devido;

- que do Termo de Verificação Fiscal, podemos apontar os seguintes indícios que levam a convicção de que os atos societários e fatos contábeis são simulados: (a) Em 2004 a AGRIPPEC contratou a firma de consultoria ERNST & YOUNG para compor a equipe encarregada da elaboração de estudo sobre o valor da AGRIPPEC. Essa equipe concluiu que o valor do negócio em 31 de dezembro de 2004 seria de R\$ 863 milhões; (b) Em setembro de 2004 JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO assinaram com a NUFARM Memorando de Entendimento contratando a venda de 49,90 % da AGRIPPEC por 120 milhões de dólares. Nesse Memorando JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO eram tratados pelo nome que lhes era próprio: VENDEDORES; (c) No final de dezembro de 2004 as partes assinaram o Contrato de Investimento com o plano em que estava definida, inclusive, a saída dos recursos 'investidos' para JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO na forma de dividendos e a saída da BRAMANS da DELPHIA; (d) Para executar o plano acertado no Contrato de Investimento, foram assumidas, no mesmo dia e exatamente na mesma hora, a empresa BRAMANS, pela NUFARM, e a empresa DELPHIA, por JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO. Essa transferência de controle simultânea foi feita pelo mesmo sócio das duas empresas; (e) As empresas BRAMANS e DELPHIA foram constituídas pelo mesmo sócio, no mesmo endereço e com o mesmo capital: R\$ 100; (f) A admissão da BRAMANS na DELPHIA e na AGRIPPEC ocorreu no mesmo dia e na mesma hora em São Paulo e em Fortaleza, com a presença dos acionistas JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO nas duas cidades; (g) A DELPHIA e a BRAMANS participaram de todo o 'planejamento' sem contratar um único empregado; (h) No estreitíssimo lapso de tempo de 45 dias a BRAMANS recebeu capital de R\$ 320 milhões, integralizou capital na DELPHIA e na AGRIPPEC, saiu da DELPHIA e foi incorporada pela AGRIPPEC; (i) BRAMANS e AGRIPPEC concordaram que a AGRIPPEC pagaria R\$ 156.114.183,61 de dividendos a JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO antes da realização da venda; esse mesmo valor (R\$ 156.114.183,61) a BRAMANS se comprometeu a integralizar na AGRIPPEC; (j) Para transferir ações da AGRIPPEC para a BRAMANS – 754.052 ações, ou 26,72% – CARLOS ALBERTO-JORGE ALBERTO integralizaram capital da DELPHIA com ações da AGRIPPEC, em seguida a DELPHIA resgatou as ações integralizadas pela BRAMANS, pagando o resgate com as ações da AGRIPPEC que vieram de CARLOS ALBERTO e JORGE ALBERTO; (k) Nem a DELPHIA nem a BRAMANS cumpriram o objeto social a que se propuseram: Participação em outras sociedades, civis ou comerciais, nacionais ou estrangeiras ou Holdings não-financeiras; (l) Os Livros contábeis da BRAMANS são folhas de computador sem assinatura e sem registro; não há Livros Fiscais; (m) O suposto negócio pactuado no Contrato de Investimento, do tipo entra-e-sai, não apresenta nenhum propósito além da 'economia tributária'; (n) Apesar de ter o preço da AGRIPPEC avaliado em R\$ 863 milhões, os acionistas dessa empresa afirmam que ocorreu apenas uma venda, em 2007, em que foram vendidos 50,1% por R\$ 350 milhões; (o) Também a NUFARM, a empresa compradora, avaliou a AGRIPPEC em R\$ 720 milhões, ou 240 milhões de dólares, e afirma que adquiriu 49,90% por 120 milhões de dólares; (p) Durante o ano de 2005, ano da venda de 49,90% da AGRIPPEC por R\$ 320 milhões, JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO receberam conjuntamente R\$ 261.440.202,45 de lucros da AGRIPPEC, DELPHIA e AGP e R\$ 105.025.042,35 de redução de capital da DELPHIA;

- que com base nessas falhas apontadas pela fiscalização, devidamente, demonstradas pela documentação fornecida pelas empresas NUFARM e DELPHIA, e, pelos

fatos a seguir destacados, podemos concluir pela ocorrência de uma alienação com fato gerador do imposto de renda;

- que o contribuinte, Carlos Alberto, durante o procedimento de fiscalização, em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, esclareceu que a variação patrimonial ocorrida na sua Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2006, ano-calendário 2005, decorreu do recebimento de dividendos, devolução de capital, de rendimentos isentos na alienação de bens e direitos, e de rendimentos com tributação exclusiva na fonte – aplicação financeira. O contribuinte ressaltou os dividendos recebidos da empresa AGRYPEC e os dividendos e a devolução da capital da empresa DELPHIA;

- que a documentação apresentada pelo contribuinte comprovou as informações constantes da Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2006, ano-calendário 2005, relacionadas aos rendimentos isentos e não tributáveis, informados no valor de R\$ 75.943.409,48, aos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte, no valor de R\$ 3.369.437,94, e ao imposto sobre ganho de capital, no valor de R\$ 234.943,68. Verifica-se que a variação patrimonial, ocorrida no valor de R\$ 72.107.161,01, pode ser justificada por esses rendimentos;

- que no procedimento de fiscalização, o contribuinte defendeu os dividendos recebidos da empresa AGRYPEC e os dividendos e a devolução de capital recebidos da empresa DELPHIA, com base na demonstração do resultado do exercício, conforme a contabilidade dessas empresas. Esclareceu à fiscalização que dessa operação, houve apuração de ganho de capital, referindo-se à integralização de capital da empresa DELPHIA, com as ações da AGRYPEC, e recolhimento de Imposto de Renda;

- que na impugnação o contribuinte reitera os argumentos apresentados no procedimento de fiscalização e afirma que houve um planejamento tributário lícito na forma de um negócio indireto. Na impugnação, o contribuinte não apresentou nenhuma manifestação quanto às falhas na elaboração dos atos societários e da sua seqüência, apontadas pela fiscalização, limitando-se a defender a legalidade do planejamento tributário, feito sem agredir a lei das sociedades por ações, montado dentro da realidade contábil da empresa AGRYPEC;

- que na defesa do planejamento tributário lícito na forma de negócio indireto, o contribuinte afirma que, como sócio da empresa AGRYPEC, recebeu o recurso, proporcionalmente a sua participação, proveniente das empresas NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED, deixando transparecer o entendimento da fiscalização que o recurso não ingressou na empresa AGRYPEC e nem na empresa DELPHIA, como investimento, e que não houve pagamento de dividendos e nem de devolução de capital, como quer fazer crer os atos societários e a contabilidade;

- que, nessa defesa, o contribuinte afirma que houve transferência de ativos da empresa AGRYPEC para as empresas do grupo NUFARM e que houve entre as partes intenção de se estruturar um negócio indireto de tal forma que os recursos da operação aparecessem como investimento nas empresas e os sócios embolsassem os recursos na forma de dividendos e de restituição de capital;

- que há de se lembrar que uma operação de investimento não enseja transferência de ativo, mas aumento de capital na empresa investida com emissão de novas ações e subscrição, e os recursos ingressam no caixa da empresa, admitindo-se novos sócios;

- que, para o caso, a impugnação deixa transparecer que os recursos advindos das empresas do grupo NUFARM ingressaram no patrimônio dos sócios e não no caixa das empresas AGRÍPEC e DELPHIA;

- que no entendimento da fiscalização o recurso advindo das empresas do grupo NUFARM ingressou no patrimônio pessoal dos sócios, proporcionalmente ao percentual de participação no capital, através de uma operação de alienação de ações, tendo os sócios da AGRÍPEC alienado 49,9% das ações;

- que o contribuinte não concorda com o entendimento e vem esclarecendo que esse recurso ingressou na empresa AGRÍPEC e na empresa DELPHIA sob a forma de um investimento. O contribuinte esclareceu, ainda, que recebeu dividendos da empresa AGRÍPEC e dividendos e devolução de capital da empresa DELPHIA no valor do investimento, proporcionalmente a sua participação, conforme o resultado contábil das empresas;

- que ao defender o planejamento tributário na forma de negócio jurídico indireto, feito para economia de pagamento de tributo, negócio jurídico formal, estruturado dentro da realidade contábil da empresa AGRÍPEC, o contribuinte, na realidade, confessa que embolsou os recursos advindos das empresas do grupo NUFARM, no valor proporcional de participação no capital da empresa AGRÍPEC, e que o recebimento de dividendos e de devolução de capital das empresas AGRÍPEC e DELPHIA é uma operação formal, dentro da realidade contábil, que de fato não aconteceu;

- que, desta forma, tendo o sócio da AGRÍPEC, Jorge Alberto, recebido o valor de R\$ 196.657.559,35 diretamente das empresas do grupo NUFARM, e aumentado o seu patrimônio no valor de R\$ 394.573.490,36, há de se perscrutar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda e o surgimento da obrigação tributária, nos termos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN);

- que a argumentação do impugnante é de que o fato ocorrido foi uma reestruturação da empresa, um planejamento societário como criação de dois grupos de empresas, AGRÍPEC e DELPHIA, não cabendo falar-se em descompasso de vontades, o que não lhe retira seu componente de legalidade. Acrescenta, ainda, que essa prática nasceu da conveniência de se montar um planejamento tributário que daria uma lícita economia tributária;

- que o que se extrai da exposição doutrinária é que a liberdade de agir ou não agir acompanha a pessoa na condução de seus atos, até incorrer ou deixar de incorrer nas situações legalmente definidas como hipóteses de incidência de tributos, contudo, a expressão “planejamento tributário” deve designar tão-somente a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações;

- que, assim, dos exemplos, percebe-se que, no planejamento tributário, um pressuposto contribuinte, dentre dois caminhos possíveis a seguir, escolhe um determinado e assume como decorrência inelutável dessa atitude, a sua inteira submissão às consequências que esse ato escolhido vier a acarretar sobre sua vida privada. Decerto que pode haver tentativa de economizar tributo com conteúdo ilícito, por esse motivo, somente quando constituído os atos jurídicos pretendidos pelo sujeito passivo, ou verificada sua omissão na constituição dos fatos, pelos meios competentes, é que poderá o Fisco controlar a operação para verificar sua legítima economia de tributos, ou, se ocorreu alguma forma de ilicitude;

- que é preciso, acima de tudo, para que se caracterize o “planejamento tributário”, que o contribuinte trabalhe com fatos reais, e não produza mera construção artificial de fatos, que não saia do papel, ou saia do papel em realidade distinta daquela com que se apresenta aos olhos de terceiros;

- que, dessa forma, a simulação poderá ser definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros. No ato simulado ocorre a divergência entre a declaração externalizada, pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem seja visível em relação ao Fisco, e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondida por trás da declaração aparente. No processo de simulação há uma deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros (inclusive o Fisco) ao erro ou engano;

- que, didaticamente, pode-se distinguir a simulação em duas espécies, uma é a denominada absoluta, quando as partes praticam de forma ostensiva um ato, mas não pretendem, no íntimo, realizar qualquer negócio. O intuito é tão-somente o de enganar terceiros, pois as partes não pretendem, de fato, realizar qualquer negócio e, por conseguinte, não esperam qualquer resultado do ato simulado que executaram. Verifica-se, então, uma aparência de negócio, a um negócio sem conteúdo e inexistente quanto a seus efeitos. Neste caso, podemos citar como exemplo o caso da venda simulada de bens para fraudar credores, pois o intuito não é o de alienar bens, mas apenas subtrai-lo à eventual execução, não havendo entre as partes a intenção de qualquer negócio alternativo que o simulado pretendesse encobrir;

- que a segunda espécie é a simulação relativa, caracterizada quando as partes desejam negócio distinto do pactuado e aparente, quando o sujeito é diverso daquele que integra a relação jurídica aparente ou ainda quando há falsidade em qualquer outro elemento da relação jurídica. Nesta espécie, tem-se como exemplo típico o da venda de um bem para ocultar doação, sendo esta tributariamente mais onerosa do que aquela. Nesses casos, verifica-se um negócio verdadeiro, mas dissimulado, que se concretiza através de um negócio aparente dito simulado, conforme Antonio Roberto Sampaio Dória (*in* Elisão e evasão fiscal, São Paulo, Bushatsky, 1977, p.65). Constata-se, por vezes, a existência de dois contratos na simulação relativa, o contrato que se simula, destinado regra geral a fugir à aplicação da lei, e o contrato de fato realizado, que consubstancia o negócio escondido pela simulação;

- que ficou plenamente configurado que as partes combinaram o valor que seria integralizado na AGRÍPEC pela BRAMANS segundo o que poderia ser recebido pelos sócios sem a incidência de IMPOSTO DE RENDA. A intenção evidente da manobra era ‘casar’ o valor que entraria via integralização de capital na AGRÍPEC com o valor que essa mesma AGRÍPEC poderia creditar aos acionistas veteranos via distribuição de dividendos. Eis aqui a segunda razão porque os R\$ 320 milhões ‘investidos’ pela BRAMANS na AGRÍPEC foram divididos em duas partes, uma de R\$ 156 milhões e outra de 163 milhões;

- que a BRAMANS ‘investiu’ na DELPHIA somente para deixar ali R\$ 163.322.316,39 e sair com 26,72% da AGRÍPEC. JORGE ALBERTO e CARLOS ALBERTO usaram a DELPHIA como empresa-veículo: passaram para ela 754.052 ações da AGRÍPEC e ela (a DELPHIA) passou as ações para a BRAMANS. Oportunamente, no decorrer de 2005, os recursos deixados na DELPHIA foram retirados por JORGE ALBERTO e CARLOS ALBERTO da forma desejada pelos vendedores: SEM IMPOSTO DE RENDA;

- que a AGRYPEC avaliou o seu preço em R\$ 863 milhões; a NUFARM avaliou o preço da AGRYPEC em R\$ 720 milhões; a NUFARM afirma que pagou 120 milhões de dólares por 49,90% da AGRYPEC;

- que, assim é que os atos legais praticados foram incapazes de esconder que as empresas assumidas pelas partes em São Paulo eram inapelavelmente fictícias, ‘só no papel’; foram constituídas sem nenhum propósito além da execução de uma parte do roteiro previamente elaborado – SOMENTE COM O FIM FISCAL;

- que as duas empresas criadas, uma pelo lado dos vendedores, DELPHIA, e outra pelo lado dos compradores, BRAMANS, foram criadas com a atividade de HOLDING DE INSTITUIÇÕES NÃO-FINANCEIRA, conforme o cadastro no CNPJ;

- que nenhuma das duas tinha em vista adquirir e controlar outros empreendimentos, fazendo uma espécie conglomerado de empresas, como é o papel das holdings;

- quando intimada a apresentar a relação das participações societárias adquiridas como investimento em empresas no Brasil ou no exterior, a DELPHIA informou apenas as ações da AGRYPEC que lhe foram transmitidas em pagamento de ações emitidas pela própria DELPHIA;

- que a DELPHIA em vez de adquirir participações em outros negócios, outras empresas ‘investiram’ na DELPHIA. Assim foi que a BRAMANS e a AGP ‘investiram’ na ‘holding’ DELPHIA, ou seja, a DELPHIA foi mais ‘investida’ do que ‘investidora’;

- que a situação da BRAMANS não foi diferente; essa empresa ‘viveu’ apenas 1 mês e meio. Recebeu R\$ 320 milhões de capital dos empresários australianos no dia 31 de janeiro de 2005, investiu todo esse valor na AGRYPEC e na DELPHIA no mesmo dia 31 de janeiro de 2005, retirou-se da DELPHIA 1 mês depois deixando todo o capital ‘investido’ (R\$ 163 milhões) em troca de ações da AGRYPEC e, em seguida, apenas 15 dias depois, foi extinta por incorporação à própria empresa ‘investida’, a AGRYPEC;

- que, com efeito, criar empresa holding, ‘investir’ R\$ 320 milhões em duas empresas, sair de uma das ‘investidas’ 1 mês depois recebendo ações da outra ‘investida’ em troca do capital ‘investido’ e ser extinta por incorporação pela própria ‘investida’ daí a 15 dias, tudo isso para chegar ao mesmo lugar que chegaria se o negócio fosse feito diretamente com a AGRYPEC, não seria executado pela NUFARM sem outra intenção que não contribuir para dissimular a alienação que JORGE ALBERTO e CARLOS ALBERTO fizeram;

- quando à intimação para também apresentar a relação das participações societárias adquiridas como investimento em empresas no Brasil ou no exterior, a BRAMANS informou à Receita Federal apenas os ‘investimentos’ na AGRYPEC e na DELPHIA;

- que fato da maior importância no esclarecimento do caráter postiço da BRAMANS e da DELPHIA é o quadro de empregados de ambas. A BRAMANS, a despeito do imenso cabedal financeiro, nasceu e morreu sem empregados, enquanto a DELPHIA, outra ‘gigante’ das participações, nasceu e operou todos os ‘investimentos’ na AGRYPEC sem contratar um único colaborador, admitindo 5 empregados apenas em novembro de 2007;

- que não há como afastar a conclusão de que a BRAMANS e a DELPHIA foram constituídas para um fim diferente do que quiseram fazer crer os constituintes dessas duas empresas. Empresa holding que não investe, que não dirige, que não têm empregados, é empresa holding de ficção, é empresa que cumpre um papel segundo um script previamente traçado;

- que tendo o contribuinte embolsado em 31/01/2005 o valor de R\$ 68.678.847,49, advindo das empresas do grupo NUFARM, diante de atos societários que denotam a ocorrência de venda de 49,9% das ações, podendo-se citar o memorando de entendimento, e diante das notícias de aquisição das ações por parte das empresas do grupo NUFARM, amplamente, publicadas em jornal, revista e internet, tem-se que o valor recebido decorreu de uma operação de alienação de ações, estando materializados o fato gerador do imposto de renda e a obrigação tributária;

- que discutível seria o caso se estivessemos diante de uma operação isolada, envolvendo valor de pequena monta; neste caso, poder-se-ia concluir pela ocorrência de um erro eventual, de ordem meramente material, passível de tributação sem a caracterização de qualquer intuito fraudulento. Mas não é o caso, posto que, como dito antes, o contribuinte deixou de oferecer à tributação ganho de capital através de uma operação de simulação relativa nociva à Fazenda Pública, estando caracterizada a fraude;

- que, para o caso, os juros de mora foram calculados de acordo com o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, conforme demonstrativo anexo ao Auto de Infração. De acordo com o retrocitado dispositivo legal, os tributos e as contribuições sociais, arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, serão acrescidos dos juros de mora, incidentes a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês em que o pagamento estiver sendo efetuado;

- que, por outro lado, o art. 161, § 1º, do CTN faz ressalva expressa: “*Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.*” No presente caso, existe uma lei determinando um cálculo para os juros de mora que podem ser superiores ou inferiores a 1% ao mês. E não é possível limitar a aplicação do art. 61, §3º, da Lei no 9.430/96 face ao art. 161, §1º, do CTN sem adentrar no controle de constitucionalidade, visto que é princípio assente na doutrina pátria que os órgãos administrativos não podem negar aplicação a leis regularmente emanadas do Poder competente, que gozam de presunção natural de constitucionalidade, presunção esta só elidida pelo Poder Judiciário.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 31/01/2005

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta,

adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Para efeito de apuração do ganho de capital é suficiente a ocorrência do fato gerador, ou seja, a alienação do bem, materializada pelo efetivo recebimento do preço da operação e pela variação patrimonial ocorrida pela aquisição de novos bens com o produto da alienação, tudo devidamente demonstrado com fatos e documentos.

SIMULAÇÃO RELATIVA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. EVASÃO FISCAL.

A simulação se caracteriza pela divergência entre o ato aparente, realização formal, e o ato que se quer materializar, oculto. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas formalmente, pois materialmente o ato praticado é outro. Para que não se configure simulação é necessário que as partes queiram praticar esses atos não apenas formalmente, mas também materialmente.

Na operação de alienação de ações, o sócio incorre na prática de simulação relativa, ato tido como nulo pelo Código Civil e ato típico de evasão fiscal e de lançamento de Imposto de Renda sobre ganho de capital pelo Código Tributário Nacional, ao utilizar a situação financeira da empresa da qual detinha as ações, devidamente demonstrada na contabilidade, para criar uma operação de investimento e recebimento de dividendos, no valor da alienação das ações, através de atos societários e fatos contábeis, montados em sequência, com a finalidade única de ocultar o fato real de alienação de ações, fato gerador do ganho de capital.

No âmbito do direito tributário, o negócio jurídico formal, mesmo que devidamente estruturado com base na lei das sociedades por ações, não pode prevalecer se não representar o fato real ocorrido, quando esse fato real é tipificado como fato gerador do imposto de renda, devidamente comprovado pela inconsistência dos atos societários e dos fatos contábeis.

PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN. LEI COMPLEMENTAR Nº 104, DE 2001. NORMA ANTIELISÃO.

Estando comprovada a ocorrência do fato gerador, alienações de ações, e se verificando que o contribuinte usou de negócio jurídico simulado, usando a empresa da qual vendeu ações e exteriorizando operação de investimento, feito pela empresa adquirente das ações, e recebimento de dividendos, por parte do vendedor, prejudicando a fisco, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, amparado no inciso VII do artigo 149 do CTN, deve constituir o crédito tributário tendo por objeto o ato dissimulado, uma vez que o ato simulado é nulo, nos termos do Código Civil, subsistindo o ato dissimulado.

SIMULAÇÃO. EVASÃO. GANHO DE CAPITAL.

A realização de operações simuladas, com o objetivo de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens fiscais, não inibe a aplicação de preceitos específicos da legislação de regência, bastando que, pela finalidade do ato ou negócio, sejam obtidos rendimentos ou ganhos de capital submetidos à incidência do imposto de renda, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.

SIMULAÇÃO. EVASÃO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA.

O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

LIBERDADE DE AUTO-ORGANIZAÇÃO.

A liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação de negócio, sob o argumento de exercício do planejamento tributário.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. ELISÃO.

No planejamento tributário lícito, também conceituado como elisão, evita-se a ocorrência do fato gerador sem afrontar a lei tributária. Nesse procedimento utiliza-se das regras legais como motivação para se evitar a ocorrência do fato gerador, realizando-se atos verdadeiros em consonância com a vontade entre as partes.

Planejamento tributário deve designar tão-somente a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações.

SIMULAÇÃO. FRAUDE. EVASÃO FISCAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada, conforme o art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996.

MULTA DE OFÍCIO. NÃO CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Selic, decorre de expressa disposição legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2005

PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de realização de perícia.

A realização de perícias e diligências tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, não podendo ser utilizada para a produção de provas que o impugnante deveria trazer à colação junto com a impugnação.

VERDADE MATERIAL. MEIOS DE PROVAS.

Por se tratar de a simulação de divergência entre realidade e subjetividade, é difícil, quando não impossível, comprová-la diretamente, pelo que se admite que seja provada por todos os meios admitidos em Direito, inclusive indícios e presunções.

EXAME DA ILEGALIDADE E DA INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS.

Não compete à autoridade administrativa o exame da legalidade/constitucionalidade das leis, porque prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, à exceção das proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 23/08/2010, conforme Termo constante às fls. 980/982, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (22/09/2010), o recurso voluntário de fls. 983/1088, no qual demonstra

irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que , na impugnação, em face das variáveis patrimoniais envolvidas no lançamento de ofício, cujo valor cobrado ao contribuinte se um autêntico absurdo, a defesa postulou a realização de perícia contábil, a teor do artigo 17 do decreto nº 70.235, de 1972 e suas alterações posteriores, tendo indicado como perito o Sr. Pedro Coelho Neto, contador – CRC/CE nº 3.172;

- que foram formulados cinco quesitos básicos, tendo o recorrente protestado pelo direito de apresentar, após o deferimento do pedido, novas questões complementares, de modo a aclarar dúvidas quanto à lisura dos atos negociais realizados;

- que, entretanto, o i. Relator do voto aprovado indeferiu o pedido do contribuinte, por considerá-lo “desnecessário”, sob a desculpa de que existiriam, nos autos, elementos suficientes à formação da convicção dos julgadores de Primeira Instância;

- que o principal argumento do Relator é de que “não há motivação para se deferir perícia, pois as respostas aos quesitos podem ser deduzidas do Termo de Verificação Fiscal e dos documentos de instrução do Auto de Infração”;

- que o relator e os demais membros da Turma da DRJ sequer admitem ouvir uma opinião imparcial e técnica a respeito das particularidades empresariais e contábeis das operações realizadas, o que denota terem os julgadores uma posição pré-definida de manter, de qualquer jeito, a autuação contra o recorrente, em nítida postura que implica ofensa ao princípio do contraditório deste último.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Da análise preliminar da matéria, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver omissão de ganho de capital obtido na alienação de 49,90 das ações da Agripec Química e Farmacêutica S/A, CNPJ 07.467.822/0001-26, EM 31/01/2005, relativa à participação de 21,50% do recorrente nesta empresa.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi, preliminarmente, nulidades da decisão de Primeira Instância e do Auto de Infração amparado na tese de ofensas aos princípios constitucionais e normas legais constituídas e, no mérito, se insurge contra a tributação de ganhos de capital na alienação de participações societárias, amparado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o autor do procedimento fiscal desconsiderou o negócio jurídico de investimento entre a empresa AGRÍPEC e as empresas do grupo NUFARM, rejeitando os atos societários e as operações contábeis da empresa AGRÍPEC e da empresa DELPHIA;

- que os atos societários e os fatos contábeis retratam os fatos acontecidos e foram realizados de conformidade com a Lei nº 6.404, de 1976, estando devidamente escriturados;

- que planejamento tributário pode ser utilizado pelas empresas sem infringir a legislação tributária. Para o caso houve opção pelo ato de emissão de novas ações e subscrição por parte da empresa investidora. A empresa AGRÍPEC teve que se reestruturar, tendo em vista a intenção de investimento estrangeiro por parte das empresas do grupo NUFARM;

- que nessa reestruturação teve que substituir os sócios, Jorge Alberto, Carlos Alberto e AGP construções, pela empresa DELPHIA, constituída pelos sócios da AGRÍPEC com as ações que possuíam na AGRÍPEC. A empresa BRAMANS foi criada para receber os recursos das empresas do grupo NUFARM. A empresa BRAMANS utilizou o recurso advindo das empresas do grupo NUFARM para subscrever novas ações criadas pelas empresas AGRÍPEC e DELPHIA. Tudo feito dentro do contexto de elisão, planejamento tributário lícito;

- que o autor do procedimento fiscal não poderia lançar mão do dispositivo legal contido no parágrafo único do artigo 116 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), tido como dispositivo antielísivo. O dispositivo antielísivo criado pela Lei Complementar nº 104, de 2001, não tem eficácia, pois não foi ainda regulamentado por lei ordinária;

- que conforme o Balanço Patrimonial e o Resultado Financeiro do exercício financeiro encerrado em 31/12/2004, a empresa AGRÍPEC tinha disponibilidade financeira para pagamento de dividendos no valor de R\$ 156.114.183,61, no mês de janeiro de 2005, pelo valor da conta de Lucro Líquido e de Lucros Acumulados. Os dividendos foram apurados conforme a Lei nº 6.404, de 1976. Os dividendos não sofreram tributação pelo fato de haver isenção conforme a legislação tributária (artigo 2º da Lei nº 9.249, de 1995);

- que em 31 de janeiro de 2005, a empresa AGRÍPEC emitiu 654.152 novas ações que foram subscritas pela empresa BRAMANS pelo valor total de R\$ 156.114.183,61;

- que a empresa DELPHIA (criada no mês de agosto de 2004, capital integralizado com transferência de ações da AGRÍPEC), tinha, em junho de 2005, disponibilidade financeira para pagamento de dividendos e para devolução de capital, no valor total de R\$ 163.322.316,39, pelo valor da conta de Lucro Líquido, apurado pela equivalência patrimonial relativamente ao resultado do primeiro semestre da empresa AGRÍPEC, pelo aumento de capital com reservas de capital, originada de parte da subscrição de ações pela empresa BRAMANS, e pela redução de capital;

- que em 31 de janeiro de 2005, a empresa DELPHIA emitiu 753.798 novas ações que foram subscritas pela empresa BRAMANS pelo valor total de R\$ 163.322.316,39;

- que a empresa BRAMANS, criada no mês de junho de 2004, foi capitalizada, em 31 de janeiro de 2005, pelas empresas NUFARM AUSTRÁLIA LIMITED e NUFARM NEW ZEALAND LIMITED, através de subscrição de 320.656.996 ações pelo valor total de R\$ 320.656.996,00, equivalente a US\$ 120.000.000,00, valor que justifica a subscrição das novas ações emitidas pela AGRÍPEC, no valor de R\$ 156.114.183,61, e das novas ações emitidas pela DELPHIA, no valor de R\$ 163.322.316,39;

- que os atos e fatos contábeis das empresas AGRÍPEC, DELPHIA, BRAMANS e NUFARM relacionados à subscrição de novas ações emitidas pelas empresas AGRÍPEC e DELPHIA representam uma realidade de investimento, subscrição de novas ações por parte da empresa NUFARM, não havendo simulação. A empresa AGRÍPEC foi reestruturada para recebimento do investimento estrangeiro por parte do grupo empresarial NUFARM;

- que o valor da suposta alienação, idealizada pela fiscalização, corresponde a rendimentos de dividendos e lucros acumulados, pagos pela empresa AGRÍPEC, e dividendos e redução de capital com devolução para os sócios, pagos pela empresa DELPHIA;

- que essa realidade está demonstrada através dos balanços patrimoniais e do resultado do período das empresas AGRÍPEC e DELPHIA, que mostram a disponibilidade de pagamento de dividendos e de devolução de ações para os sócios, pela redução de capital conforme a legislação societária;

- que a identidade de valor entre o valor do investimento e o valor dos dividendos e da devolução de capital, pela redução de capital, foi estabelecida por estratégia, por conta do planejamento tributário lícito;

- que o contribuinte informou na Declaração de Ajuste Anual os dividendos a devolução de capital recebidos por conta do resultado do exercício das empresas AGRÍPEC e DELPHIA, justificando a variação patrimonial;

- que o contribuinte quando da transferência de suas ações da empresa AGRÍPEC para a empresa DELPHIA, que se tornou sócia da empresa AGRÍPEC, atualizou o

valor das ações, apurou o ganho de capital e recolheu o imposto de renda, no valor de R\$ 678.588,25;

- que a variação patrimonial ocorrida na Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2006, ano-calendário 2005, pode ser justificada pelos rendimentos tributáveis, pelos rendimentos isentos (dividendos e devolução de capital) e pelos rendimentos de tributação exclusiva na fonte;

- que em janeiro de 2005, não houve alienação de ações como quer fazer crer o autor do procedimento fiscal (49,9% pelo valor de R\$ 319.436.500,00). Os registros contábeis, tanto os relativos à empresa AGRÍPEC como os relativos à empresa DELPHIA, demonstram emissão de novas ações subscritas com recursos das empresas do grupo NUFARM através da empresa BRAMANS, e pagamento de dividendos justificado pelo resultado da empresa AGRÍPEC;

- que todos os valores recebidos pelo sócio Jorge Alberto são decorrentes de dividendos e de devolução de capital, logo não poderá haver incidência tributária;

- que não houve simulação, pois os atos e fatos contábeis retratam uma só realidade que consistiu na criação de empresas, BRAMANS e DELPHIA, para reestruturação da empresa AGRÍPEC que receberia como sócia as empresas do grupo NUFARM, com 49,9% das ações;

- que o método adotado pelos sócios da empresa AGRÍPEC para receber como sócia as empresas do grupo NUFARM, enquadra-se como um planejamento tributário lícito (elisão), enquadrando-se como negócio indireto;

- que a fiscalização ignorou por completo o princípio do livre arbítrio assegurado pela Constituição Federal quanto à organização econômica dos cidadãos e das empresas e a juridicidade do negócio realizado;

- que inexistência de norma antielisão ou de qualquer outra fundamentação legal que conceda competência às autoridades fazendárias para desconsiderar negócios jurídicos realizados em consonância com as leis, se esses forem contrários aos interesses do fisco;

- que não houve evasão fiscal, mas um planejamento tributário legal, elisão;

- que a simulação adotada pela fiscalização não se enquadra no conceito de simulação, evasão fiscal, à luz dos conceitos prescritos no antigo código civil e na Lei nº 10.406, de 2002, novo código civil. As transações realizadas pelas partes não escondem qualquer negócio jurídico proibido por lei;

- que dispõe a Constituição Federal, em seu artigo 150, I, ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios, “instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”;

- que confisco quanto ao lançamento da Multa de Ofício no percentual de 150%;

- que ilegalidade na utilização da Taxa Selic como juros de mora;

- que necessidade de perícia para confirmar a legalidade dos atos societários relacionados ao investimento no valor de R\$ 319.436.500,00.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende, inicialmente, as preliminares de nulidades do lançamento e da decisão de Primeira Instância e, no mérito, a discussão se restringe sobre o ganho de capital apurado na alienação de participações societárias.

De início, cumpre apreciar as questões das preliminares de nulidades do lançamento e da decisão de Primeira Instância suscitadas pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, já que o recorrente entende que a decisão recorrida não garantiu o devido processo legal não apenas em seu aspecto formal mas também em seu aspecto material, já que não foram levadas em conta, nem ofertadas, nem asseguradas, as circunstâncias relativas ao caso concreto, como, por exemplo, o deferimento da perícia solicitada de modo a influir na convicção do decisório e, em última análise, termina por caracterizar-se a violação do direito de defesa, pois não há motivos que justificassem a sua rejeição.

Quanto a preliminar de nulidade argüida, sob o entendimento de que de que houve, em síntese, ofensa ao princípio constitucional do contraditório e ampla defesa, assegurado no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, por discordar, em síntese, dos procedimentos adotados pela fiscalização para lavratura do presente Auto de infração, é de se dizer que não tem razão o suplicante, pelos motivos que se seguem.

Entendo, que o procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Resta claro, no desenvolvimento do procedimento fiscal, que na primeira operação (alienação dos 49,9%), ocorrida no mês de janeiro de 2005, tido pela fiscalização como operação da alienação de participação societária e pelo contribuinte como operação de investimento (subscrição de ações da NUFARM, através da empresa BRAMANS HOLDING S/A), a fiscalização ressaltou que houve um recolhimento de Imposto de Renda sobre ganho de capital, por parte do contribuinte, no valor de R\$ 234.943,68, em 31/03/2005, referindo-se à integralização de capital na empresa DELPHIA PARTICIPAÇÕES S/A, em 15/01/2005, com as ações da AGRIPPEC valorizadas, para esse fim, acima do valor histórico. Em 15/01/2005, os sócios da AGRIPPEC integralizaram capital empresa DELPHIA com as ações que possuíam na AGRIPPEC, valorizando as ações e apurando o ganho de capital. Essa operação foi justificada pelo contribuinte como reestruturação da empresa DELPHIA para futuro aporte de investimento da empresa BRAMANS HOLDINGS S/A (NUFARM). O contribuinte informou essa operação na Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2006, ano-calendário de 2005.

Ora, é dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, das deduções realizadas na base de cálculo do imposto de renda, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua glosa.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no

sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ora, não procede à nulidade do lançamento suscitada sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº. 70.235, de 1972, ou seja, que a sua lavratura foi efetuada de forma a prejudicar a ampla defesa.

Com a devida vênia, o Auto de Infração foi lavrado tendo por base os valores constantes em documentos oficiais enviados pelas instituições envolvidas, bem com a própria declaração de rendimentos do suplicante, onde consta de forma clara que houve omissão de ganhos de capital, devidamente individualizadas e detalhadas nos relatórios, que são partes integrantes do Auto de Infração, sendo que o mesmo, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece onde foi lavrado, cuja ciência foi por AR e descreve a irregularidade praticada e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não tenho dúvidas, que o excesso de formalismo, a vedação à atuação de ofício do julgador na produção de provas e a declaração de nulidades puramente formais são exemplos possíveis de serem extraídos da prática forense e estranhos ao ambiente do processo administrativo fiscal.

A etapa contenciosa caracteriza-se pelo aparecimento formalizado no conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no

momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, causa-lhe gravame com a aplicação de multa por suposto não-cumprimento de dever instrumental.

Assim, a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal, constitui efetivamente uma fase inquisitória, que apesar de estar regrada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato impositivo ensejador da tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

O lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Nunca é demais lembrar, que até a interposição da peça impugnatória pelo contribuinte, o conflito de interesses ainda não está configurado. Os atos anteriores ao lançamento referem-se à investigação fiscal propriamente dita, constituindo-se medidas preparatórias tendentes a definir a pretensão da Fazenda. Ou seja, são simples procedimentos que tão-somente poderão conduzir a constituição do crédito tributário.

Na fase procedimental não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, pois não há ainda, qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, mas tão-somente o exercício da faculdade da administração tributária em verificar o fiel cumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo. O litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Assim, após a impugnação, oportuniza-se ao contribuinte a contestação da exigência fiscal. A partir daí, instaura-se o processo, ou seja, configura-se o litígio.

Ora, não há como negar que as irregularidades apontadas pela autoridade lançadora foram devidamente caracterizadas e compreendidas pelo suplicante, tanto é verdade que a mesma contestou o referido auto de infração de forma a não deixar dúvidas quanto ao perfeito conhecimento dos fatos, através da Impugnação. Portanto, o fundamental é que o contribuinte tenha tomado ciência do presente auto de infração, e tenha exercido de forma plena, dentro do prazo legal, o seu direito de defesa e oportunidade para apresentar dos documentos comprobatórios de suas alegações.

Enfim, no caso dos autos, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pela

recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

No que diz respeito ao pedido de diligência/perícia, é de se esclarecer, que da análise dos autos, se verifica que a decisão de Primeira Instância entendeu que não merece ser acolhida às alegações apresentadas, já que do exame dos quesitos formulados, vê-se que, na essência, o contribuinte deseja reforçar a sua defesa no sentido de convencer os julgadores de que os atos societários e fatos contábeis examinados pela fiscalização retratam uma operação de investimento feita pela empresa BRAMANS - NUFARM na empresa AGRÍPEC e na empresa DELPHIA, operação que está condizente com a realidade, tendo sido feita conforme as regras ditadas pela Lei nº 6.404, de 1976, devidamente registrada nos livros contábeis e devidamente registrada na Junta Comercial do Ceará e na Junta Comercial de São Paulo, não se podendo cogitar em ter havido simulação, conforme as regras do Código Civil. Observa-se, ainda, que o recorrente deseja, também, justificar o valor tributado no Auto de Infração, tido como ganho de capital na alienação de ações, como ganho de dividendos da empresa AGRÍPEC e da empresa DELPHIA.

Assim, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu ser desnecessária a realização de perícia amparada nos seguintes motivos: (1) - a conclusão da fiscalização teve por base os atos societários e os registros contábeis das empresas AGRÍPEC, DELPHIA e BRAMANS, obtidos através de diligência fiscal. O autor do procedimento fiscal ressalta sempre a origem do documento como sendo da NUFARM ou da DELPHIA; (2) - no Termo de Verificação Fiscal a fiscalização transcreveu os fatos contábeis e os registros de lançamentos, reportando-se aos documentos que embasam o registro na contabilidade, que se encontram juntados aos autos; (3) - os quesitos podem ser respondidos com os documentos de instrução do Auto de Infração.

Nesta linha de raciocínio concluiu a autoridade julgadora que: (1) - toda operação analisada pela fiscalização encontra-se registrada nos livros contábeis, tanto no livro da AGRÍPEC como no livro da DELPHIA, conforme cópias dos documentos anexados às fls. 374/411 e 506/550; (2) - os atos societários estão registrados na Junta Comercial. A fiscalização examinou as atas das assembleias gerais, os contratos sociais e os aditivos, devidamente registrados, como se pode constatar das cópias anexadas às fls. 161/224, 327/373, e 451/505; ((3) - houve recolhimento de imposto de renda sobre ganho de capital na integralização de capital da DELPHIA com as ações da AGRÍPEC, tendo o contribuinte recolhido o valor de R\$ 234.943,68, em 31/03/2005. Esse fato foi ressaltado pela fiscalização; (4) - na contabilidade havia disponibilidade para pagamento de dividendos, conforme o resultado do exercício. A fiscalização não descaracterizou a contabilidade da empresa AGRÍPEC; (5) - a empresa DELPHIA existe de fato, tem CNPJ de nº 07.009.401/0001-51, tem atividade de Holdings de Instituições Não-Financeiras, é constituída pelos ex-sócios da AGRÍPEC, foi objeto de diligência fiscal, durante o procedimento de fiscalização, e que, conforme o sistema informatizado da Secretaria de Receita Federal do Brasil, apresentou Declaração de Informações Econômico Fiscais –DIPJ, relativamente ao exercício financeiro de 2009, ano-calendário 2008.

Por fim, reforçou a desnecessidade da perícia apontando como fundamento os seguintes fatos: (1) - após a venda das ações correspondente à parte de 50.1% das ações da AGRÍPEC, os ex-sócios da AGRÍPEC, deixaram a atividade industrial e comercial e passaram a exercer atividade financeira através da DELPHIA, cujo capital foi constituído com o produto da venda das ações; (2) - a fiscalização não reprovou a contabilidade da empresa AGRÍPEC e

nem da empresa DELPHIA. A contabilidade demonstra operação de investimento com subscrição de novas ações por parte da empresa BRAMANS, e pagamento de dividendos aos sócios conforme o resultado do exercício, tudo devidamente apurado conforme a lei societária; (3) - a fiscalização vem demonstrando que a realidade não foi operação de investimento, mas operação de alienação de ações, tendo havido por parte do contribuinte planejamento tributário, simulando-se um investimento dentro da realidade contábil da empresa AGRIPPEC, aproveitando-se dos resultados previstos para 31/12/2004 e 30/06/2005; (4) - houve um estudo prévio do resultado do exercício da empresa AGRIPPEC para montagem da estrutura dos fatos contábeis, e por conta desse resultado, simularam-se dois investimentos: um no valor de R\$ 156.114.183,61, na empresa AGRIPPEC, e outro, no valor de R\$ 163.322.316,39, na empresa DELPHIA; (5) - pelo resultado do exercício da empresa AGRIPPEC, previsto para 31/12/2004, essa empresa teria disponibilidade financeira para pagamento de dividendos no montante de R\$ 156.114.183,61, em janeiro de 2005. Pelo resultado do exercício, previsto para 30/06/2005, da empresa DELPHIA, essa empresa teria disponibilidade financeira para pagamento de dividendos no valor de R\$ 163.322.316,39, por equivalência patrimonial relativamente à empresa AGRIPPEC, até 30/06/2005.

Ora, como visto, a autoridade julgadora fundamentou com rigor a negativa da perícia solicitada, com fundamentos convincentes. É de se alertar de que para um pedido de perícia seja deferido é necessário que existam dúvidas de ordem técnica que exijam a manifestação de um profissional capacitado a esclarecê-las, bem como entende que o ônus da prova recai sobre o contribuinte, responsável pela comprovação dos valores contestados e demais documentos.

Só posso confirmar a negativa da autoridade de primeira instância, já que, a princípio, a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal, não cabendo a determinação de diligência ou perícia de ofício para a busca de provas em favor do contribuinte.

Ora, o Decreto n.º 72.235, de 1972, com redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993 - Processo Administrativo Fiscal - diz:

Art. 16 – A impugnação mencionará:

(...).

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

(...).

Art. 18 - A autoridade julgadora de Primeira Instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

§ 1º. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.

Como se verifica do dispositivo legal, o colegiado que proferiu a decisão tem a competência para decidir sobre o pedido de diligência ou perícia, e é a própria lei que atribui à autoridade julgadora de primeira instância o poder discricionário para deferir ou indeferir os pedidos de diligência ou perícia, quando prescindíveis ou impossíveis, devendo o indeferimento constar da própria decisão proferida.

É de se ressaltar, que o poder discricionário para indeferir pedidos de diligência e perícia não foi concedido ao agente público para que ele disponha segundo sua conveniência pessoal, mas sim para atingir a finalidade traçada pelo ordenamento do sistema, que, em última análise, consiste em fazer aflorar a verdade material com o propósito de certificar a legitimidade do lançamento.

Já se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância no sentido de que as perícias destinam-se à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos. Jamais poderão as perícias estender-se à produção de novas provas ou à reabertura, por via indireta, da ação fiscal.

Ademais, descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção. As perícias devem limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal e busca de provas que são de competência exclusiva do recorrente.

Ora, o que se questiona nos autos desde o início do procedimento fiscal é a comprovação documental dos fatos. O recorrente somente alega que sua declaração reflete a real situação de seu patrimônio e nada comprova, quer transferir o ônus da prova, que é de sua responsabilidade, para a responsabilidade da autoridade fiscal.

Por fim, faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Para o julgamento do mérito, entendemos que a essência da peça recursal pode ser resumida nos seguintes argumentos:

1) a criação das empresas BRAMANS e DELPHIA é parte de projeto de reestruturação da empresa AGRÍPEC, para formação de dois blocos: AGRÍPEC (BRAMANS e

DELPHIA) e DELPHIA (BRAMANS e JORGE ALBERTO, CARLOS ALBERTO e AGP CONSTRUÇÕES);

2) utilização de planejamento tributário, na forma de negócio indireto, conforme a lei das sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 1976 e alterações posteriores);

3) licitude do planejamento tributário usado e a inexistência de simulação. Houve negócio jurídico indireto. Houve elisão fiscal decorrente de negócio jurídico lícito, haja vista que os atos societários foram desenvolvidos à luz da lei das sociedades por ações, devidamente registrados. Negócio jurídico lícito, optando-se por uma operação que daria economia no recolhimento de imposto de renda, elisão fiscal. Houve recolhimento por parte do contribuinte de imposto de renda sobre ganho de capital no valor de R\$ 234.943,68, relacionado à integralização de capital da empresa DELPHIA com as ações da empresa AGRIPPEC, em 15/01/2005;

4) o resultado do exercício da empresa AGRIPPEC favorecia o planejamento tributário na forma em que foi feito;

5) o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil não tem competência para desconsiderar negócio jurídico que foi feito com base na lei das sociedades por ações;

6) não houve dolo na utilização de planejamento tributário, sendo inaplicável Multa de Ofício Qualificada, em percentual de 150% , e representação fiscal para fins penais. Multa de Ofício no percentual de 150% caracteriza confisco;

7) ilegalidade e inconstitucionalidade da taxa selic.

Da análise das peças processuais, não há dúvidas que o caso em discussão aborda a questão de planejamento tributário, razão pela qual se faz necessário em primeiro lugar uma abordagem nos tópicos ligados ao assunto, bem como uma abordagem sobre a jurisprudência, já que se trata de um assunto polêmico e, por vezes, controvertido.

Evasão Fiscal

A palavra evasão, na sua origem, quer dizer fuga de um lugar fechado, podendo se entender como fuga às modalidades de restrição de liberdade que o ordenamento adote. Assim, evasão fiscal é um fenômeno de massa que atinge todos os campos, tanto sociológico, psicológico, financeiro, administrativo como penal; está em toda parte, cabendo ao Estado utilizar de todos os meios possíveis para combatê-la¹.

Defini-se, desse modo, evasão fiscal *lato sensu* como toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária. Contudo, atualmente, o termo evasão, de acordo com Antônio Roberto Sampaio Dória² sugere de imediato a fuga ardilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita em suma, a um dever ou obrigação.

Já em sentido estrito, evasão é a ação consciente do contribuinte que tem como objetivo, através de meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido.

¹ TORRÊS, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2.ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

A evasão, ainda, pode ser denominada de duas formas, evasão legal ou lícita, que seria sinônimo da elisão fiscal ou economia tributária, e evasão ilegal ou ilícita, que corresponderia a fraude em sentido amplo. Desse modo, define-se evasão ilícita aquela proveniente de uma ação consciente e voluntária do agente, que por meios ilícitos, fraudulentos ou simulatórios, procurando eliminar ou reduzir o pagamento do tributo. Já a evasão lícita é conceituada como conduta preventiva do contribuinte, utilizando de meios lícitos, ao menos em sua aparência formal, para afastar ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo. Assim, na prática da evasão ilícita o contribuinte age dolosamente, com o intuito de fugir ao imposto devido; enquanto, na evasão lícita ele busca um determinado resultado econômico, contudo, para obter uma redução do valor da obrigação fiscal ou mesmo para eliminá-la, utiliza instrumentos legais, ou não proibidos, para chegar a um resultado idêntico, dentro de diversas possibilidades jurídicas.

Entretanto, tais denominações não são precisas, gerando uma grande confusão taxonômica. Antônio Roberto Sampaio Dória³, diz existir contradição, em relação ao sentido e a terminologia, quando se adicionam qualitativos contraditórios, legal e ilegal, simultaneamente à mesma unidade conceitual, a evasão,

Uma categoria jurídica não pode ser e não ser legal. Um ato lícito não se nivela a uma infração, causando a confusão taxonômica, que insinua tal nivelamento, ou seja, uma fraude não pode ser fraudulenta e não fraudulenta ao mesmo tempo. Acrescentar ao termo evasão os adjetivos ilegal e legal seria num caso, pleunástico, e, no outro, incompatível.

Numa acepção estrita, Heleno Tôrres entende ser evasão fiscal um fenômeno decorrente da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial. O autor prefere entender a evasão fiscal como modo de evitar a entrega da prestação do tributo, não concordando com acepções que limitam a configuração da evasão fiscal à fraude e ao contrabando, ou que a ampliam acolhendo em seu conceitos até mesmo os descumprimentos por ignorância da lei e os atos involuntários.

Um exemplo que pode ser citado de conduta evasiva é a realização de operações com preços subfaturados, abaixo do preço comum de mercado, e superfaturados, acima do preço de mercado, que resultam em evasão de divisas, e conseqüentemente em redução ilícita de tributos.

O Primeiro Conselho de Contribuintes possui julgado a respeito desse tipo de evasão:

IRPJ. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS. EVASÃO FISCAL. Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido). Primeiro Conselho de Contribuintes. Terceira Câmara. Acórdão n.º 103-07.260. Recurso n.º 89.806. Recorrente: Grendene S.A.

³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2.ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 44-45.

Recorrida: DRF em Caxias do Sul (RS). Relator: Urgel Pereira Lopes. Brasília, 25 de fevereiro de 1986.

Sonegação Fiscal

A Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

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, na sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação 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.

Nos casos de realização das hipóteses acima expostas, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entende presente o intuito de fraude, ou seja, presente um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou de se evitar seu pagamento para que se caracterize a sonegação, a fraude fiscal.

No caso de realização da hipótese de sonegação, o legislador tributário entende presente o intuito de fraude. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.

O ordenamento jurídico positivo dotou o direito tributário das regras necessárias à avaliação dos fatos envolvidos, peculiaridades, circunstâncias essenciais, autoria e graduação das penas, impescindindo o julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

No entanto, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum valor, bem, direito, na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude e, portanto, de sonegação.

Da mesma forma, a manutenção de contas bancárias a margem da declaração de rendimentos da pessoa física, sem a devida comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de rendimentos, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, a falta pura e simples de inclusão de algum bem em sua Declaração de Bens e Direitos, pode ser um indicativo de omissão de rendimentos, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Elisão Fiscal

A elisão fiscal consiste na atuação preventiva do contribuinte a fim de, por processos sempre lícitos, afastar ou retardar a ocorrência do próprio fato gerador, para, com isso, subtrair-se ao dever fiscal ou minimizá-lo. Isto ocorre através de técnicas elisivas, omissivas ou comissivas, que evitam, legalmente, a prática do fato imponible da obrigação tributária ou o faz de modo a sofrer menor ônus.

Portanto, a elisão fiscal constitui-se na legítima e legal economia tributária, pois sempre será o resultado de atos e fatos lícitos, não passíveis de sanção. E mais, é resultante de medidas adotadas antes da ocorrência do fato gerador, medidas, portanto, preventivas.

Nas palavras de Gilberto Luiz do Amaral⁴

A elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem direito de estruturar o seu negócio jurídico da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu procedimento, inclusive dos impostos. Se a forma jurídica é legítima, a Fazenda Pública deve respeitá-la.

Caracteriza-se, a elisão, pelas diversas possibilidades que o indivíduo possui de subtrair-se ao ônus tributário, desenvolvendo suas atividades e empreendimentos de forma a evitar a hipótese de incidência sobre o fato ou negócio jurídico que pretende realizar.

Destarte, a elisão é faculdade clássica do indivíduo em configurar seu negócio jurídico lícitamente, utilizando-se das formas disponíveis no direito privado, de tal modo a não constituir fato imponible, abortando o nascimento da obrigação tributária, como comentou Hermes Marcelo Huck⁴. É uma forma de dar aparência legal as técnicas utilizadas com intuito de desviar a aplicação das leis tributárias.

A vantagem patrimonial, originária da elisão, não deve violar nenhuma norma jurídica e a superação do fato gerador previsto na lei deve ser consequência de habilidade e criatividade das partes, contudo sempre estruturadas dentro dos limites da legalidade.

⁴ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 22.

Hermes Marcelo Huck levanta, em sua obra⁵, a idéia de que a elisão traz vantagens indevidas ao contribuinte, causando, desse modo, dano ao Fisco e, em consequência a sociedade. Isso porque, apesar da aparência de legalidade, a elisão causa um empobrecimento ao Fisco e enriquecimento sem causa ao contribuinte, sobretudo em decorrência dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, pois terminam por serem agredidos, já que o agente habilitado deixa de ser tributado por fato ou negócio jurídico que, originalmente, deveria sê-lo. Assim, não sendo ilegal a elisão, não gera nenhum tipo de sanção, entretanto, admitindo-se o enriquecimento sem causa ou o abuso de direito por parte do agente, o valor que deixou de ser recolhido aos cofres públicos, deve ser posto a disposição do Fisco, sob a forma de imposto devido pelo efeito econômico do ato ou negócio jurídico praticado.

A jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes possui julgados que defendem a adoção de mecanismos lícitos a fim de reduzir ou evitar a carga tributária configurando-se a elisão fiscal:

IRPJ. ELISÃO FISCAL. Se os negócios não são efetuados com o único propósito de escapar ao tributo, mas sim efetuados com objetivos econômicos e empresariais verdadeiros, embora com recurso às formas jurídicas que proporcionam maior economia tributária, há elisão fiscal e não evasão ilícita. De se aceitar, portanto, a cisão como regular e legítima, no caso dos autos. Serviços prestados que se provaram necessários e efetuados. Primeiro Conselho de Contribuintes. Primeiro Câmara. Acórdão n.º 101-77.837. Recurso n.º 92.319. Recorrente: Lamesa Industrial e Comercial Ltda. Recorrida: DRF em Campinas (SP). Relator: Urgel Pereira Lopes. Brasília, 11 de julho de 1988.

Diferenças entre a Elisão e a Evasão Fiscal

Diante dos conceitos já trabalhados, pode-se observar que tanto no caso da evasão quanto no da elisão, são idênticas as intenções e os fins almejados, existindo, assim, uma tênue linha de divisão entre elas. A conduta elisiva ou a evasiva sempre visa, em resumo, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo.

Diferem, entretanto, os meios e o momento de sua realização e efetivação. Assim, diferenciam-se os dois institutos, nas palavras de Antônio Roberto Sampaio Dória⁶

O primeiro aspecto substancial que as estrema é a natureza dos meios eficientes para sua consecução: na fraude, atuam meios ilícitos (falsidade) e, na elisão, a licitude dos meios é condição *sine qua non* de sua realização efetiva. O segundo aspecto, de maior relevância, é o momento da utilização dos meios: na fraude, opera-se a distorção da realidade econômica no instante em que ou depois que ela já se manifestou sob forma jurídica descrita na lei como pressuposto de incidência. Ao passo que, pela elisão, o agente atua sobre a mesma realidade antes que ela se exteriorize, revestindo-a da forma alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência.

Assim, um primeiro elemento distintivo entre a elisão fiscal e a evasão fiscal, reside nos meios empregados no procedimento de cada uma delas. Na elisão é essencial o uso de meios legais, ao menos formalmente lícitos, ao passo que na evasão atuam os meios ilegais e fraudulentos. O mesmo ato ou negócio jurídico é, habilmente, revestido pelo agente com

⁵ HUCK, op. cit., p. 22.

⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2.ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 58.

outra forma jurídica, alternativa à originalmente pretendida e com o mesmo resultado econômico, contudo não descrita e tipificada na lei como fato gerador de tributo.

Conjuntamente à distinção pelos meios, há de se considerar uma outra característica diferenciadora entre as condutas: a cronologia do ato. Constatase uma diferença temporal entre a elisão e a evasão. Sendo assim, faz-se necessário uma avaliação cronológica do ato ou negócio jurídico; há de se averiguar quando foi praticado no intuito de evitar, reduzir ou retardar o pagamento do imposto, ou seja, deve-se verificar se foram realizados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato imponible. Se o ato ou negócio jurídico foi praticado antes, pode-se estar diante de uma elisão fiscal, porém se praticado posteriormente estará constatada uma evasão fiscal. A diferenciação baseada na cronologia busca consagrar a licitude da elisão com base na falta de corporificação do fato gerador da obrigação tributária, já que esta, de acordo com o art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN)⁷, surge, somente, com a ocorrência daquele. Portanto, conclui-se que a elisão consiste em não entrar na relação fiscal e evasão é da relação sair após já ter estado. O contribuinte, então, para fugir ao alcance da norma e do tributo decorrente, pode escolher entre dois caminhos: ou desvia-se do campo da tributação, ou, já sujeito a sua incidência, utiliza-se de meios ilícitos para impedir, reduzir ou retardar o recolhimento do imposto devido, pela descaracterização do fato gerador ou pela redução da base de cálculo.

No entanto, os limites da legalidade, desses instrumentos utilizados nos planejamentos tributários, são fundamentadamente contestados sob o argumento que o ato imponible, que deixa de ocorrer por manobras do contribuinte, deve ser tributado, pois a inteligência e a criatividade do planejamento tributário não podem ser ilimitadas, devem sofrer restrições.

Simulação

Etimologicamente, a palavra simulação significa fingir, negar a verdade, designar algo como um conceito contrário à representação mental de um determinado objeto, uma dissociação entre o real e o aparente.

A simulação é considerado um instituto de Direito Civil e compreende, dessa forma, a realização de atos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica⁸.

Para Clóvis Beviláqua⁹, numa visão tradicional, ocorre simulação quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma em que o agente faz entrar nas relações da vida; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

⁷ Prevê o CTN em seu art. 113, § 1º - “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

⁸ O Código Civil, de 10 de janeiro de 2002, assim dispõe a respeito da simulação:

“Art. 167, § 1º - Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

⁹ Beviláqua, Clóvis. Teoria geral do direito civil. Campinas: RED livros, 2001.

Defini-se, portanto, negócio simulado como aquele que não traduz a realidade, porque não existe realmente e é diverso daquele que aparenta ser, verificando-se, sempre, a intenção de que o ato produza efeito diverso do indicado na sua feitura.

Heleno Tôrres¹⁰ discorre a cerca da simulação considerando três visões doutrinárias baseadas na doutrina italiana: a declarativista, que conceitua a simulação como uma divergência entre a vontade do conteúdo e a vontade da declaração, tomando a declaração como elemento de identificação formal do negócio e o elemento subjetivo constituído pela vontade do conteúdo; a causalista, na qual a simulação é a divergência entre a intenção prática e a causa típica do negócio jurídico, estando, nesta acepção, o elemento de identificação formal do negócio fundado na causa do respectivo negócio e o elemento subjetivo determinado pela intenção prática; e a voluntarista, para qual a simulação decorre de uma vontade declarada pelas partes, deliberadamente desconforme com a intenção dos sujeitos. Destarte, o autor conclui que a grande dificuldade se concentra mais na definição de negócio jurídico, ou seja, uma tomada de posição prévia sobre o tipo de orientação a respeito da teoria dos negócios jurídicos em geral, do que propriamente na demarcação correta do conceito de simulação.

A simulação *lato sensu*, pode ser dividida em simulação absoluta e relativa, residindo a diferença entre elas no querer, ou não, a realização do ato que aparece, ou de outro ato qualquer.

Na simulação absoluta o ato é inexistente, não entra no mundo jurídico, pois nenhum ato jurídico se teve a intenção de praticar, nem o aparente, nem qualquer outro. Já na simulação relativa existe um ato que aparece, porém não condiz com a real intenção do agente quanto ao seu conteúdo, no todo ou em parte, que se realiza com o intuito de dissimular outro ato cujas consequências jurídicas são as efetivamente desejadas¹¹. Desse modo, pode-se observar que existem dois tipos de ato na simulação relativa, o ato simulado, aquele que aparece; e o ato dissimulado aquele que realmente se pretende, mas que não está aparente.

Abuso de Direito e Abuso de Formas

O tema de planejamento tributário deve ser analisado e admitido, não apenas sob a ótica das formas jurídicas permitidas, mas também sob a perspectiva de sua utilização concreta, à luz dos valores básicos de igualdade¹², da solidariedade e da justiça. O contribuinte não pode organizar sua vida econômica como bem lhe agrada, não possui um direito absoluto a esse respeito, pois o exercício de direitos absolutos repugna à experiência de convívio em sociedade, sobre a qual se fundamenta o Estado Democrático de Direito¹³.

Desse modo, como bem definiu Hermes Marcelo Huck¹⁴:

Abuso de direito é figura construída para inibir prática que, embora dentro do âmbito legal, impliquem distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um direito, seja pelo exercício do poder, em finalidades diversas daquelas para os quais o ordenamento assegura sua

¹⁰ TORRÊS, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 285.

¹¹ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico : plano da validade*. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 157.

¹⁴ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 57.

existência, mesmo por uma distorção funcional, por inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique. O abuso de poder enquadra-se na limitação imposta ao estado que, por ter sua atividade apoiada no princípio da legalidade, não pode violar a lei; deve agir sempre dentro de seus limites e segundo sua disposição. Em direito administrativo, o abuso por parte do Estado implica a nulidade do ato praticado. De outra parte, no direito privado, como a liberdade de ação é limitada somente pelo que é proibido fazer, a consequência do abuso nem sempre será a nulidade do ato abusivo, restringindo-se a sua desconsideração a neutralização de suas Consequências.

Nesse raciocínio, para se constatar o abuso de direito necessário se faz identificar a intenção do agente em lesar terceiros, no caso o Fisco, utilizando formas jurídicas anormais, insólitas ou inadequadas, com o fito único de escapar ao tributo; verificar se o exercício do direito está contrário a finalidade social, se falta interesse legítimo nesse exercício, se há desequilíbrio dos interesses, ou ainda, se há exercício anormal do direito subjetivo.

A própria elisão quando o agente utiliza-se de formas jurídicas anormais, insólitas ou inadequadas, com o intuito único de não pagar tributos, vem sendo considerada abusiva, buscando-se, nestes casos, a desconsideração do negócio jurídico constituído sem qualquer objetivo a não ser o de escapar dos impostos que seriam devidos não fosse a forma jurídica anormal adotada.

A teoria do abuso de direito conduziu à noção de abuso de forma, figuras intimamente correlacionadas, e por vezes utilizadas como sinônimos.

Dolo

Dolo, em sentido *lato sensu*, é todo o artifício astucioso empregado com o intuito de induzir alguém à prática de um ato, a fim de enganar um outro; é toda a ação ou omissão intencionais de um dos figurantes, ou de terceiro, com a finalidade de conduzir ou manter o outro figurante em falsa representação da realidade, objetivando, em benefício próprio ou de terceiro, a que pratique ato jurídico que não realizaria se conhecesse a verdade¹⁵.

No âmbito tributário, vários são os dispositivos legais que referenciam o dolo, tais como: na autorização prevista no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional, para efetuar lançamento ou revisão de ofício, quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; na exceção do art. 151, § 4º, do Código Tributário Nacional, ao prever que nos casos de lançamento por homologação, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, afastando a homologação tácita nos casos de dolo, fraude e simulação; na exclusão do art. 154 do Código Tributário Nacional, conforme a qual a moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele; etc.

Para Heleno Torres o dolo, isoladamente, não se presta como motivo suficiente para autorizar a desconsideração dos atos, negócio ou pessoas jurídicas. Há de se tratar o dolo de duas formas possíveis: ou o Código Tributário Nacional atribuiu qualificação

¹⁵ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico : plano da validade*. São Paulo: Saraiva, 2001.

de *dolosa* (grifo nosso) a todas as demais atitudes que não se configuram fraude ou simulação, contudo prejudicam os cofres públicos de alguma forma; ou a utilizou apenas como reforço lingüístico para adequação daquelas modalidades elusivas, considerando a fraude ou a simulação independentes de dolo ou qualificadas por este. Assim, o autor restou convencido de que “o dolo, em matéria tributária, não dispõe de autonomia para fins de qualificar atos comissivos ou omissivos, de exigibilidade de tributos”¹⁶.

O dolo, portanto, não é e nem pode ser considerado em abstrato, deve ser demonstrado a partir de fatos ocorridos, levando-se em conta a atividade do sujeito e sua demonstração de má-fé.

Fraude à Lei

A noção de fraude à lei, atualmente, é utilizada na acepção de violação indireta da lei, uma tentativa de contornar ou evitar uma norma, de forma ardilosa, mediante atos unilaterais ou bilaterais, de tal modo que o sujeito possa chegar ao mesmo resultado, por caminhos diversos daqueles previstos ou proibidos pelo ordenamento jurídico.

Pode-se conceituar a fraude de acordo com duas grandes teorias: a teoria subjetivista (volitiva), para qual o conceito de fraude está ligado a um agir com deliberada intenção de eludir uma determinada norma jurídica, fugir da sua aplicação e frustrar seu conteúdo proibitivo; e a teoria objetivista, para qual o elemento volitivo não é necessário para configurar a fraude, a própria *frau legis* basta, tal como definida em lei, para os fins de desconsideração dos seus efeitos ou previsão de sua nulidade.

Observa-se que o novo Código Civil¹⁷ garantiu os limites legais da autonomia privada, através de uma norma geral de combate a fraude à lei, determinada no seu art. 166, VI, segundo a qual é nulo o negócio jurídico quando tiver por objetivo fraudar a lei imperativa. Entende, Heleno Tôrres, que essa objetividade mencionada pelo código filia-se a teoria objetivista, ou seja, reconhece na objetiva existência do ato fraudulento o motivo para sua qualificação, tornando-se desnecessário buscar justificativa na intencionalidade das partes¹⁸.

Na área tributária, a própria legislação fiscal¹⁹, definiu fraude a fiscalização como sendo a 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 de imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. Destarte, na fraude o agente busca fugir à aplicação da lei tributária originalmente aplicável ao negócio pretendido.

¹⁶ TORRÊS, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 354.

¹⁷ Lei 10.406, de 2002, no seu art. 166, determina:

“É nulo o negócio jurídico quando:

I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz;

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;

IV - não revestir a forma prescrita em lei;

V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção”.

¹⁸ TORRÊS, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 339.

¹⁹ Lei n.º 4.502, de 1965, art. 72.

Para melhor compreender o conceito de fraude à lei, necessário se faz diferenciá-la dos atos praticados *contra legem*. Estes são considerados atos praticados por um determinado sujeito com o objetivo de violar diretamente preceitos legais; enquanto naquela também existe o ato jurídico violador da lei, contudo como tentativa de afastar a incidência da norma, de forma indireta, utilizando, para este fim, uma norma de cobertura, de alguma forma mais benéfica ao sujeito, e não aquela que ele tenta evitar.

Necessário se faz, também, esclarecer que a fraude à lei não se confunde com a simulação, pois esta decorre da divergência entre a vontade real e a vontade declarada, e aquela da violação intencional da norma jurídica cogente²⁰. Na simulação existe uma intenção de prejudicar terceiros que confiaram no ato aparente, criado a partir de um pacto simulado entre as partes. Já na fraude à lei, a intenção não é elemento essencial, pois basta que se constate uma infração ou violação indireta da lei para que a fraude esteja caracterizada. Desse modo, quando válido o negócio dissimulado aplica-se o princípio da preservação e conserva-se o direito de terceiro envolvido, contudo, na fraude à lei isso não ocorre, pois o negócio praticado de plano é declarado nulo, e, por conseguinte, todos os direitos de terceiros, de boa ou má-fé, não são preservados.

Negócio Indireto

Negócio jurídico indireto é aquele realizado pelas partes, consciente e consensualmente, com a finalidade de, através de seu intermédio, alcançar objetivos diversos dos que, em princípio, representam a estrutura típica daquele tipo negocial.

As possibilidades de utilização da figura do negócio jurídico indireto, no campo fiscal, é explicada por Alberto Xavier²¹:

Nuns casos, a estrutura do negócio jurídico é elemento da previsão da norma tributária e a do negócio indireto não se encontra prevista em qualquer outro tipo de imposto: temos a figura do negócio direto de exclusão. Noutras hipóteses, a estrutura do negócio jurídico é ainda elemento da previsão da norma tributária, enquanto que a do negócio indireto se encontra expressamente prevista numa norma de isenção: temos a figura do negócio indireto impeditivo. Nem sempre, porém, o negócio indireto pretende subtrair-se ou impedir qualquer tributação efetiva, ou a impedi-la pela realização do fato impeditivo, limitando-se a desencadear consequências fiscais menos gravosas do que resultariam do negócio direto correspondente: é o negócio indireto redutivo, o qual ainda pode atuar por duas vias distintas.

O negócio indireto, então, não se confunde com a simulação, pois nesta há uma discrepância entre a vontade real das partes e os seus objetivos exteriorizados; já no negócio indireto as partes querem submeter-se à disciplina jurídica dele e não de outro negócio jurídico. Como afirma Hermes Marcelo Huck²²:

²⁰ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 35.

²¹ Alberto Xavier, apud MARINS, 2002, p.59.

²² HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.130.

É objetivo típico, legalmente consagrado, do negócio adotado que serve às partes para alcançar um fim ulterior visado. A finalidade típica do negócio adotado é a garantia das partes de que lograrão atingir os fins colimados, estes distintos dos normalmente decorrentes do negócio praticado. Não há, no negócio indireto, distinção entre a vontade declarada e a vontade real, bem como não há interesse em ocultar ou disfarçar.

Já para Francisco Campos²³ existiria, sempre, no negócio jurídico indireto uma violação indireta à lei, porque “o contraente, não podendo realizar diretamente, por força de proibição legal, tenta efetivar por via indireta ou oblíqua, servindo-se de combinação de vários meios jurídicos para atingir o fim vedado por lei ou um resultado equivalente”.

Pode-se, então, no direito tributário, ressaltar como elemento essencial do negócio indireto a existência de um elemento objetivo, este decorrente da dicotomia entre a estrutura típica do negócio e os objetivos pretendidos pelas partes, distintos daqueles usuais nas formas típicas adotadas; e de um elemento subjetivo decorrente da intenção do agente, ao utilizar formas anormais ou insólitas, de reduzir ou eliminar o imposto que seria devido, adotasse ele a estrutura típica do negócio.

Medidas Antielisivas utilizadas pela Administração Tributária no Brasil

A Administração Pública, historicamente, desconsidera atos ou negócios jurídicos viciados pela simulação ou pela fraude. Desse modo, caracteriza-se como um erro, de alguns aplicadores do Direito, a idéia de que apenas com a edição da Lei Complementar n.º 104, a qual acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN, é que ocorreu a abertura jurídica para que os agentes do Fisco desconsiderassem os atos ou negócios jurídicos realizados pelos contribuintes.

Na prática, a Lei Complementar n.º 104, além de não introduzir nenhuma matéria nova, na esfera jurídico-administrativa, não possui eficácia, já que para ser aplicada mister se faz a edição de lei reguladora acerca dos procedimentos administrativos que nortearão a desconsideração dos atos e negócios jurídicos pelos agentes tributários.

A administração tributária, portanto, com base no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional, mesmo antes da edição da Lei Complementar n.º 104, já vinha desconsiderando os atos ou negócios jurídicos praticados pelo sujeito passivo com dolo, fraude ou simulação, desde que devidamente comprovados através de processo administrativo.

Desse modo, a fiscalização tributária, com respeito à ampla defesa e ao contraditório, através de procedimentos administrativos, prova a existência do dolo, da fraude ou da simulação, e desconsidera os atos ou negócios praticados, requalifica-os e lança de ofício o tributo devido.

Existe, nesse sentido, uma vasta jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes que sustenta a ação da administração tributária nos casos de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, assim, lançando de ofício o tributo devido:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. Os prejuízos compensáveis, de acordo com a legislação fiscal (RIR/80, art. 382) são os sofridos pela própria pessoa jurídica, sendo defesa a compensação de prejuízos da empresa incorporada com os lucros da incorporante comprovado, com base nos elementos constantes dos autos, que a declaração de vontade expressa nos

²³ Francisco Campos, *apud* AMARAL, 2003. p. 28-29.

atos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziriam, mas à verdadeira repercussão tributária dos fatos subjacentes. Primeiro Conselho de Contribuintes. Primeira Câmara. Acórdão n.º 101-83.921. Recurso n.º 101.730. Recorrente: ARBORE – Agrícola e Comércio Ltda. Recorrida: DRF em Campinas (SP). Relator: Francisco de Assis Miranda. Brasília, 26 de agosto de 1992.

IRPJ. SIMULAÇÃO. PROVA. ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS. OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. DOAÇÃO OU VENDA. PREÇO VIL: CONCEITO – CONDIÇÕES DE FAVORECIMENTO – ABUSO DE FORMA – ELISÃO – LIBERDADE E LEGALIDADE. Não simula quem pode doar, com os mesmos efeitos tributários, mas há por bem em firmar contrato de alienação via compra e venda, ainda que por preço menor que o razoável, e com condições de pagamento extremamente beneficiadas, inexistindo provas concretas de ante ou pós-datadamente de documentos, não bastando para isso meros indícios. IRPJ. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. INOCORRÊNCIA. Não ocorre evidente intuito de fraude, quando se realiza um negócio em espécie, em lugar de outro, do mesmo gênero, ambos permitidos e nenhum dos dois obrigatório. Primeiro Conselho de Contribuintes. Terceira Câmara. Acórdão n.º 103-11.865. Recurso n.º 98.927. Recorrente: Suvesa Super Veículos, indústria, Comércio e Transporte Ltda. Recorrida: DRF em Porto Alegre (RS). Relator: Dícler de Assunção. Brasília, 05 de dezembro de 1991.

Compensação de prejuízos. Os prejuízos compensáveis, de acordo com a legislação fiscal (RIR/80, art. 382) são os sofridos pela própria pessoa jurídica, sendo defesa a compensação de prejuízos da empresa incorporada com os lucros da incorporante. Comprovado, com base nos elementos constantes dos autos, que a declaração de vontade expressa nos atos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziriam, mas à verdadeira repercussão tributária dos fatos subjacentes. Primeiro Conselho de Contribuintes. Primeira Câmara. Acórdão n.º 101-81.831. Recurso n.º 97.052. Recorrente: Rexnord Correntes Ltda. Recorrida: DRF em Novo Hamburgo (RS). Relator: Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Brasília, 12 de agosto de 1991.

LUCRO PRESUMIDO. Criação de duas empresas com o mesmo objeto social caracteriza-se como evasão ilegal de imposto, pelo que se tributam, como de uma só, os resultados de duas ou mais empresas, constituídas e administradas pelos mesmos sócios, com o mesmo objetivo social, utilizando os mesmos equipamentos e instalações industriais e comerciais, com consumo de energia, e outras despesas em comum e não diferenciadas, apropriadas por apenas uma delas. Primeiro Conselho de Contribuintes. Quinta Câmara. Acórdão n.º 105-4.217. Recurso n.º 94.478. Recorrente: Zambelli Industria de

Máquinas Ltda. Recorrida: DRF em Novo Hamburgo (RS). Relator: José Rocha. Brasília, 28 de março de 1990.

IRPJ. “INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS”. MATÉRIA DE PROVA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Se a documentação acostada aos autos comprova de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos autos da incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes. Primeiro Conselho de Contribuintes. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão n.º CSRF/01-02.107. Recurso n.º RD/101-0.910. Recorrente: Rexnord Correntes Ltda. Recorrida: Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Relator: Verinaldo Henrique da Silva. Brasília, 02 de dezembro de 1996.

INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. O que caracteriza legalmente a incorporação é a extinção da incorporada. Se a “incorporadora” perde sua identidade no evento, pois adota a mesma denominação, o mesmo endereço, a mesma atividade e funciona com o mesmo maquinário e pessoal da suposta “incorporada”, ela (AGROPART) é que foi extinta (Lei n.º 6.404/76, art. 227). Constitui infração à legislação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1981, a compensação de prejuízos fiscais da sociedade extinta pela incorporação (Decreto-lei 1.598/77 art. 64, § 5º e Decreto-lei n.º 1.730/789, RIR/80, art. 384). Primeiro Conselho de Contribuintes. Primeira Câmara. Acórdão n.º 101-81.859. Recurso n.º 98.265. Recorrente: Petrocon – Componentes para Petróleo Ltda. Recorrida: Delegacia da Receita Federal em Limeira (SP). Relator: Candido Rodrigues Neuber. Brasília, 13 de agosto de 1991

Acórdão nº 101-96688

Data da Sessão: 17/04/2008

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO – Demonstrado que os atos negociais praticados ocorreram em sentido contrário ao contido na norma jurídica, com o intuito de se eximir da incidência do tributo, cabível a *desconsideração do suposto negócio jurídico realizado*.

Data da Sessão: 24/05/2006

Decisão: Acórdão 101-95537

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 CISAÇÃO – VERDADEIRA ALIENAÇÃO 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.”

Data da Sessão: 23/02/2006

Decisão: Acórdão 101-95409

SIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.”

Data da Sessão : 25/05/2006

Decisão: Acórdão 104-21610

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

Data da Sessão: 15/06/2005

Decisão: Acórdão 104-20749

IRPF - EXERCÍCIO DE 2001 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTE NO EXTERIOR - SIMULAÇÃO - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996). OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQÜÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - A liberdade de autoorganização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício *do planejamento tributário*.

Data da Sessão: 23/03/2006

Decisão: Acórdão 104-21498

SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - SIMULAÇÃO - MULTA QUALIFICADA - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996).

Data da Sessão: 11/11/2004

Decisão: Acórdão 101-94771

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO – Devidamente demonstrado nos autos que os atos negociais praticados deram-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN), cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

Como se verifica das normas, anteriormente citadas, o deslinde da controvérsia envolve sempre a verificação das operações realizadas pelo contribuinte, com o escopo de perquirir se, efetivamente, teriam ocorrido as infrações apontadas no auto de infração, o que demanda a recapitulação dos fatos efetivamente ocorridos. Do Termo de Verificação Fiscal, podemos apontar os seguintes indícios que levam a convicção de que os atos societários e fatos contábeis são simulados:

1) Em 2004 a AGRIPPEC contratou a firma de consultoria ERNST & YOUNG para compor a equipe encarregada da elaboração de estudo sobre o valor da AGRIPPEC. Essa equipe concluiu que o valor do negócio em 31 de dezembro de 2004 seria de R\$ 863 milhões;

2) Em setembro de 2004 JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO assinaram com a NUFARM Memorando de Entendimento contratando a venda de 49,90 % da

AGRIPEC por 120 milhões de dólares. Nesse Memorando JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO eram tratados pelo nome que lhes era próprio: VENDEDORES;

3) No final de dezembro de 2004 as partes assinaram o Contrato de Investimento com o plano em que estava definida, inclusive, a saída dos recursos ‘investidos’ para JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO na forma de dividendos e a saída da BRAMANS da DELPHIA;

4) Para executar o plano acertado no Contrato de Investimento, foram assumidas, no mesmo dia e exatamente na mesma hora, a empresa BRAMANS, pela NUFARM, e a empresa DELPHIA, por JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO. Essa transferência de controle simultânea foi feita pelo mesmo sócio das duas empresas;

5) As empresas BRAMANS e DELPHIA foram constituídas pelo mesmo sócio, no mesmo endereço e com o mesmo capital: R\$ 100;

6) A admissão da BRAMANS na DELPHIA e na AGRIPEC ocorreu no mesmo dia e na mesma hora em São Paulo e em Fortaleza, com a presença dos acionistas JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO nas duas cidades;

7) A DELPHIA e a BRAMANS participaram de todo o ‘planejamento’ sem contratar um único empregado;

8) No estreitíssimo lapso de tempo de 45 dias a BRAMANS recebeu capital de R\$ 320 milhões, integralizou capital na DELPHIA e na AGRIPEC, saiu da DELPHIA e foi incorporada pela AGRIPEC;

9) BRAMANS e AGRIPEC concordaram que a AGRIPEC pagaria R\$ 156.114.183,61 de dividendos a JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO antes da realização da venda; esse mesmo valor (R\$ 156.114.183,61) a BRAMANS se comprometeu a integralizar na AGRIPEC;

10) Para transferir ações da AGRIPEC para a BRAMANS – 754.052 ações, ou 26,72% – CARLOS ALBERTO-JORGE ALBERTO integralizaram capital da DELPHIA com ações da AGRIPEC, em seguida a DELPHIA resgatou as ações integralizadas pela BRAMANS, pagando o resgate com as ações da AGRIPEC que vieram de CARLOS ALBERTO - JORGE ALBERTO;

11) Nem a DELPHIA nem a BRAMANS cumpriram o objeto social a que se propuseram: Participação em outras sociedades, civis ou comerciais, nacionais ou estrangeiras ou Holdings não-financeiras;

12) Os Livros contábeis da BRAMANS são folhas de computador sem assinatura e sem registro; não há Livros Fiscais;

13) O suposto negócio pactuado no Contrato de Investimento, do tipo entra-e-sai, não apresenta nenhum propósito além da ‘economia tributária’;

14) Apesar de ter o preço da AGRIPEC avaliado em R\$ 863 milhões, os acionistas dessa empresa afirmam que ocorreu apenas uma venda, em 2007, em que foram vendidos 50,1% por R\$ 350 milhões;

15) Também a NUFARM, a empresa compradora, avaliou a AGRÍPEC em R\$ 720 milhões, ou 240 milhões de dólares, e afirma que adquiriu 49,90% por 120 milhões de dólares;

16) Durante o ano de 2005, ano da venda de 49,90% da AGRÍPEC por R\$ 320 milhões, JORGE ALBERTO-CARLOS ALBERTO receberam conjuntamente R\$ 261.440.202,45 de lucros da AGRÍPEC, DELPHIA e AGP e R\$ 105.025.042,35 de redução de capital da DELPHIA.

Ora, da análise do conjunto destas operações, verifica-se que foram realizadas em uma sequência lógica, na mesma data e mediante estipulação prévia, o que permite concluir que as partes envolvidas se utilizaram de um caminho tortuoso para atingir o mesmo objetivo que seria alcançado com uma simples operação de compra e venda.

Essa conclusão, óbvia e preliminar, coloca as transações efetuadas no campo das “operações preocupantes” mencionadas por Marco Aurélio Greco (Planejamento Tributário, p. 359, São Paulo: Dialética, 2004), uma vez que não se verifica a disposição efetiva das partes, no sentido de compor uma sociedade (*affectio societatis*). Na obra citada, o autor trata de situação idêntica à dos autos. Confira-se:

XVI.9. Ingresso de Sócio Seguindo de Cisão Seletiva

Outra hipótese é das operações em que um terceiro (interessado em determinado patrimônio, estabelecimento, imóvel etc.), ao invés de adquiri-lo diretamente, ingressa como sócio da respectiva pessoa jurídica titular seguindo-se uma cisão, de modo que o antigo sócio fique com uma pessoa jurídica cujo ativo é formado pelo dinheiro aportado em aumento de capital (eventualmente com ágio) pelo novo sócio e este com pessoa jurídica cujo ativo é formado pelos elementos que lhe interessava adquirir (estabelecimento, imóvel, etc).

Ponto relevante a considerar é o da affectio societatis. Com efeito, onde está a affectio entre duas pessoas se uma aceita que a outra ingresse como sócio de pessoa jurídica, seguindo-se imediatamente a cisão? Entrou para sair? Não há affectio se não houver a intenção da permanência. Se a permanência não for possível, por razão superveniente à entrada, essa é vicissitude nova a ser considerada. Mas entrar para sair é não ter affectio societatis.

Destarte, uma vez que as operações societárias objeto da autuação revelam a inexistência de *affectio societatis*, obviamente a intenção dos contratantes, ao realizarem as transações em foco, não era aquela que aparentava ser, o que efetivamente caracteriza a simulação.

O contribuinte, por sua vez, não nega que implementou uma *step by step transaction* (operações encadeadas com um determinado objetivo), porém defende que não houve simulação, argumentando que as operações foram lícitas, tratando-se apenas de negócio indireto, celebrado de acordo com a liberdade que cada um teria de auto-organizar-se, objetivando a economia tributária.

Quanto à alegação de que teria implementado um negócio jurídico indireto, mais uma vez se recorre à doutrina de Marco Aurélio Greco, que na obra já citada (pág.

253/254) emite um alerta contra atos abusivos, praticados sob a justificativa de que teria havido esse tipo de negócio:

No dia-dia do exame de situações que envolvem planejamento tributário, é freqüente encontrar hipóteses em que os respectivos defensores invocam duas figuras como se tivessem poderes mágicos de afastar qualquer tipo de impugnação por parte do Fisco. São as figuras do negócio indireto e do negócio fiduciário.

Estes são desenhos negociais admitidos pelo ordenamento positivo, que - desde que atendidos seus pressupostos e requisitos - se revestem de licitude, e têm seus efeitos protegidos pelo ordenamento jurídico, mas não são fórmulas mágicas debaixo das quais possa situar-se qualquer tipo de operação, nem são figuras que, por si só, assegurem proteção ao contribuinte.

(...)

A primeira observação a fazer é a de que no negócio jurídico indireto há apenas um negócio e, portanto, fica afastada a hipótese de simulação que supõe a existência de dois negócios (o real e o aparente, seja qual for a perspectiva a partir da qual sejam vistos: causa ou vontade).

Assim, conforme a doutrina colacionada, o negócio jurídico indireto é incompatível com a simulação. Destarte, no caso em apreço não há que se falar em negócio jurídico indireto, tendo em vista que os atos praticados configuraram simulação, por meio da qual uma operação de compra e venda foi encoberta por integralização de capital seguida de cisão parcial e seletiva. Havia, portanto, dois negócios, um formal e outro subjacente, o que efetivamente descarta o argumento do negócio jurídico indireto.

Perquirindo-se acerca da motivação que levaria o contribuinte a perpetrar os atos praticados, inafastável é a conclusão no sentido de que a intenção das partes era a de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda.

Como já visto nas normas doutrinárias, não se trata de negócio indireto, visto que existiram dois negócios, um aparente e outro subjacente, sendo que este último teria como consequência a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, exatamente o que o contribuinte quis evitar mediante a fraude.

Na peça impugnatória, o contribuinte também buscou o convencimento no sentido de que não teria havido simulação, sob a justificativa de que as operações realizadas eram lícitas. Nesse passo, o Julgador de primeira instância muito bem rebateu tal argumento, a saber:

Dessa forma, a simulação poderá ser definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros. No ato simulado ocorre a divergência entre a declaração externalizada, pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem seja visível

em relação ao Fisco, e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondida por trás da declaração aparente. No processo de simulação há uma deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros (inclusive o Fisco) ao erro ou engano.

Didaticamente, pode-se distinguir a simulação em duas espécies, uma é a denominada absoluta, quando as partes praticam de forma ostensiva um ato, mas não pretendem, no íntimo, realizar qualquer negócio. O intuito é tão-somente o de enganar terceiros, pois as partes não pretendem, de fato, realizar qualquer negócio e, por conseguinte, não esperam qualquer resultado do ato simulado que executaram. Verifica-se, então, uma aparência de negócio, a um negócio sem conteúdo e inexistente quanto a seus efeitos. Neste caso, podemos citar como exemplo o caso da venda simulada de bens para fraudar credores, pois o intuito não é o de alienar bens, mas apenas subtrai-lo à eventual execução, não havendo entre as partes a intenção de qualquer negócio alternativo que o simulado pretendesse encobrir.

A segunda espécie é a simulação relativa, caracterizada quando as partes desejam negócio distinto do pactuado e aparente, quando o sujeito é diverso daquele que integra a relação jurídica aparente ou ainda quando há falsidade em qualquer outro elemento da relação jurídica. Nesta espécie, tem-se como exemplo típico o da venda de um bem para ocultar doação, sendo esta tributariamente mais onerosa do que aquela. Nesses casos, verifica-se um negócio verdadeiro, mas dissimulado, que se concretiza através de um negócio aparente dito simulado, conforme Antonio Roberto Sampaio Dória (in Elisão e evasão fiscal, São Paulo, Bushatsky, 1977, p.65). Constata-se, por vezes, a existência de dois contratos na simulação relativa, o contrato que se simula, destinado regra geral a fugir à aplicação da lei, e o contrato de fato realizado, que consubstancia o negócio escondido pela simulação.

Efeitos da simulação

De acordo com a teoria geral do direito, o ato simulado nocente é anulável. E, em geral, sua anulação permite que aflore o ato jurídico dissimulado.

Todavia, no campo do direito tributário, sem prejuízo da anulabilidade, outro efeito ocorre à simulação nocente, efeito que igualmente possibilita a eficácia do ato dissimulado. Essa consequência atribuída à simulação nocente pelo direito tributário, diferentemente da anulabilidade (que opera no plano da validade), dá-se no plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente a anulação deles para propiciar a extraversão, ou seja, o aparecimento do ato realmente praticado.

Meios de prova da simulação.

Conforme Marcos Bernardes de Mello, a prova da simulação é difícil. Isso decorre da própria natureza dos atos simulados: são

praticados justamente para ludibriar, buscando esconder os atos efetivos.

Sobre esse tema, manifesta-se Francisco Ferrara (A simulação nos negócios jurídicos, Campinas: Red Livros, 1999), verbis:

“A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova directa. Melhor se deduz, se pode arguir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per coniecturas, signa et urgentes suspiciones), e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno.”

Ferrara, apesar de afirmar a dificuldade da prova direta da simulação, não se furta a abordar os meios probatórios indirectos, elencando-lhes os elementos, que classifica como relativos ao interesse em simular : às pessoas dos contraentes; ao objeto do negócio jurídico; à execução do negócio; à conduta das partes na realização do negócio.

Ainda segundo Ferrara, deve-se indagar a respeito da existência de motivo para a simulação, ou seja, “o interesse que leva as partes a estabelecer um acto simulado, a razão que conduz a fazer aparecer um negócio que não existe ou a mascarar um negócio sob uma forma diferente: é o porquê do engano”. Essa causa deve ser “séria e importante (suficiens e idonea)” de forma a justificar a simulação.

Quanto às partes, é importante verificar se existe ligação entre elas. Também relevante é a falta de execução material do contrato, a qual, afirma Ferrara, é decisiva para caracterizar um negócio como simulado, tratando-se da “mais clara confissão” da simulação. Na execução apenas formal do negócio jurídico, este leva a mudanças jurídicas que só se manifestam no campo do direito, comportando-se os contraentes, de fato, de acordo com outro negócio jurídico ou como se não tivesse negócio algum.

De tudo isso, para os fins da análise que será feita, é importante ter em mente três conseqüências do conceito de simulação: a) nela ocorre uma divergência entre o que se manifesta no ato jurídico praticado e o que ocorre na realidade; b) mais: essa divergência, tanto pode se referir a uma declaração falsa sobre um elemento objetivo (como a data da efetivação do negócio, ou da prática de algum ato), quanto ser relativa a um elemento subjetivo (por exemplo, entre a vontade manifestada e o que se efetivamente se deseja); c) por fim: a divergência de vontade pode se dar inclusive no que toca à categoria jurídica.

No recurso, o contribuinte volta a argumentar no sentido da licitude de cada uma das operações, restando a este relator reiterar e adotar as razões do Julgador de primeira

instância, aduzindo que tal justificativa não mais encontra amparo no ordenamento jurídico inaugurado pela Constituição Federal de 1988. Com efeito, conceitos como “licitude de cada uma das operações” e “autonomia da vontade” vêm sendo relativizados, quando em contraposição a princípios constitucionais, tais como o da isonomia, da capacidade contributiva e do interesse público.

Nesse sentido cabe trazer à colação trechos constantes da obra já citada no presente voto, de autoria de Marco Aurélio Greco, que bem retrata a moderna concepção em termos de planejamento tributário, pós Constituição Cidadã de 1988, vigente inclusive nos países desenvolvidos (pág. 179, 180, 187 e 203):

Esta digressão é particularmente importante em se tratando do planejamento tributário, pois na medida em que o perfil da figura da elisão fiscal encontra apoio constitucional e tem sido formulado a partir de uma determinada concepção de Estado, tendo havido, pela CF/88, uma transformação em tal concepção, cumpre identificar os reflexos trazidos ao tema.

Neste passo, a análise da temática do 'planejamento fiscal' deverá agregar, ao lado dos valores propriedade e segurança, também os valores igualdade (art. 5º, caput), solidariedade (artigo 3º, I) e justiça (artigo 3º, I), vista esta não apenas como justiça formal, mas como justiça substancial.

(...)

Sendo este o pano de fundo do tema, dele claramente decorre a necessidade de a análise levar em conta não apenas a estruturação formal dos conceitos (visão estática), mas também a perspectiva funcional (visão dinâmica) no sentido dos resultados concretos obtidos. A passagem, no plano da interpretação jurídica, de uma visão estrutural para uma funcional é excelentemente exposta por Norberto Bobbio no seu Dalla struttura alla funzione, onde mostra o sentido garantista da primeira e modificador da segunda.

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça.

(...)

Nesse contexto é que vejo a inserção da temática do abuso do direito de auto-organização no âmbito tributário. Ou seja, a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal.

Recapitulando, o autuado celebrou com outra empresa atos societários formais que aparentemente teriam por escopo uma associação e uma praticamente simultânea reorganização das empresas envolvidas, porém a intenção subjacente a essas operações era a de

efetuar uma simples operação de compra e venda, porém esta geraria ganho de capital tributável, daí a simulação.

A conclusão acima é respaldada por todos os detalhes expostos na autuação e no acórdão de primeira instância e, em especial, nos contratos realizados, por meio do qual constata-se a premeditação dos atos realizados, o que deixa patente que a intenção das partes era diferente daquela ostentada.

Além disso, outros elementos se prestam a comprovar que o conjunto de operações levado a cabo pelo contribuinte tinha o objetivo único de impedir a ocorrência do fato gerador, simulando situação que, por si só, é inconsistente, a saber: realização de operações em seqüência, porém com um objetivo único subjacente; operações inconsistentes entre si - associação e imediata reorganização societária - efetuadas em um curto espaço de tempo; análise da situação anterior e posterior à realização das operações, indicando os efeitos de uma compra e venda, e não de uma associação/reorganização societária; total ausência de motivação extratributária.

Como se vê, no caso em questão, é óbvio que as operações realizadas não tinham objetivos autônomos, já que não existe qualquer lógica em, premeditadamente, efetuar-se uma associação empresarial num dia e desfazê-la logo em seguida.

Dito isso, entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, o ora recorrente foi autuado sob a acusação de ação simulação na operação de transferência da empresa, deixando de reconhecer ganhos de capital obtidos nesta operação e que no entender da autoridade lançadora caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do Regulamento do Imposto de Renda.

Só posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

Não tenho dúvidas, que os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, verbis:

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação 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.

Entendo, que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, conforme anteriormente citado. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto.

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a falta de recolhimento do imposto de renda.

Quando a lei se reporta a evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Não há dúvidas, que a discussão nestes autos abrange a incidência de imposto de renda sobre os ganhos de capital auferidos pelo contribuinte na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa de valores.

Da mesma forma, não cabe razão ao recorrente no que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva, não confisco e juros abusivos), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora. Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da consequente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do

processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada

dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício e da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei nº 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “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 (Súmula CARF nº 4).”

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de indeferir o pedido de realização de perícia e rejeitar as preliminares suscitadas pelo recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann