



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

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Recurso nº. : 145.963
Matéria : IRPF - Ex(s): 2000
Recorrente : LUIZ FLAVIANO GIRARDI FEIJÓ
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 22 de junho de 2006
Acórdão nº. : 104-21.675

INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE - PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE - A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de constitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo legislativo gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.

CERCEAMENTO DE DEFESA - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

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 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.

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 cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

II, da Lei nº. 9.430, de 1996).

DECADÊNCIA - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Os ganhos de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda, cuja apuração deve ser realizada na ocorrência da alienação e o recolhimento no mês subsequente, razão pela qual tem característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame de autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial encontra respaldo no § 4º do artigo 150, do Código Tributário Nacional. Entretanto, caracterizado o evidente intuito de fraude, o termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (173, inciso I, do CTN).

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

Preliminares rejeitadas.

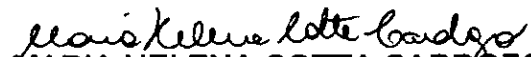
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZ FLAVIANO GIRARDI FEIJÓ.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad e Remis Almeida Estol, que proviam parcialmente o recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA,

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 01 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, HELOÍSA GUARITA SOUZA e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA,

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

Recurso nº. : 146.315
Recorrente : LUIZ FLAVIANO GIRARDI FEIJÓ

RELATÓRIO

LUIZ FLAVIANO GIRARDI FEIJÓ, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o n.º 237.687.110-72 com domicílio fiscal na cidade de Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Florêncio Ygartua, nº 270, apto 505 - Bairro Moinhos de Vento, jurisdicionado a DRF em Porto Alegre - RS, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 658/696, prolatada pela Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 702/767.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 02/12/04, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 499/502), com ciência através de AR em 08/12/04, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.554.790,80 (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, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo ao exercício de 2000, correspondente ao ano-calendário de 1999.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora constatou omissão de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, 18 a 22, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 7º, 21 e 22, da lei nº 8.981, de 1995; artigos 17, 21 e 23, da lei nº 9.249, de 1995; e artigos 22 a 24, da lei nº 9.250, de 1995.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

O Auditor-Fiscal da Receita Federal, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Relatório da Atividade Fiscal (fls. 505/558), entre outros, os seguintes aspectos:

- que, quanto às pessoas físicas e jurídicas envolvidas, tem-se que EXXTRA, empresa objeto da operação de compra e venda, era uma pessoa jurídica de direito privado, com atuação no segmento varejista, mais especificamente no ramo de supermercados. À época da negociação, o EXXTRA possuía 7 lojas, sendo 6 unidades em Porto Alegre/RS e 1 em Caxias do Sul/RS e empregava aproximadamente, 717 pessoa. Com um faturamento bruto anual de, aproximadamente, cem milhões de reais, o EXXTRA ocupava a 4ª posição entre os principais supermercados do Rio Grande do Sul, a 10ª na Região Sul e a 51ª no Brasil. A empresa foi extinta em 01/04/99, através de incorporação pela empresa adquirente. As lojas que atuavam sob a bandeira EXXTRA, passaram a atuar sob a insígnia Nacional;

- que SONAE Distribuição Brasil S.A., CNPJ 93.209.765/0001-17, pessoa jurídica de direito privado, controla, atualmente, no País, mais de 140 lojas entre supermercados e hipermercados, sob as bandeiras BIG, MAXXI, MERCADORAMA e NACIONAL (a empresa também operou no passado com as seguintes marcas: CÂNDIA, COLETÃO, EXXTRA e MUFFATÃO), ocupando a 3ª posição no último ranking nacional de supermercados da Associação Brasileira de Supermercados. Chegou ao Brasil no final da década de 80 e, desde então, promoveu uma série de aquisições de redes varejistas. A SONAE é uma empresa do GRUPO SONAE que, por sua vez, é o maior conglomerado não-financeiro de Portugal, líder no setor de hipermercados e supermercados, no qual detém várias redes, além de atuar no segmento de lojas de conveniência junto a postos de combustível, de lojas de varejo especializadas (em confecções, eletroeletrônicos, matérias esportivos, produtos de informática, material de construção e material de escritório). O GRUPO SONAE está presente, ainda, em outros ramos de negócio como o imobiliário, shoppings centers, indústria de derivados de madeira, telefonia e tecnologia da informação,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

com negócios, dentre outros, nos seguintes países: Alemanha, Brasil, Canadá, Espanha, estados Unidos, Itália e Reino Unido;

- que em 29/01/99, a SONAE, juntamente com os acionistas de EXXTRA, celebraram um "INSTRUMENTO DE ASSOCIAÇÃO". Nesse instrumento, no qual a empresa SONAE foi denominada COMPRADORA e os acionistas denominados VENDEDORES, SONAE manifesta o seu interesse em ADQUIRIR A TOTALIDADE DO CAPITAL SOCIAL DE EXXTRA ou ainda, nos termos do instrumento, a COMPRADORA assumiu de forma irrevogável e irretratável o controle das atividades varejistas desenvolvidas por EXXTRA;

- que de acordo com o item 2, cujo título é "PREÇO E CONDIÇÕES DE IMPLEMENTAÇÃO DO NEGÓCIO", os VENDEDORES e COMPRADORA concordaram que o negócio objeto do referido instrumento, implementar-se-ia (como de fato implementou-se) através da formalização dos seguintes atos:

- Primeiramente, na data de assinatura do INSTRUMENTO DE ASSOCIAÇÃO, os VENDEDORES deveriam comprovar, mediante a apresentação do protocolo dos respectivos atos societários perante a Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, que eram titulares da totalidade das AÇÕES de EXXTRA, bem como que EXXTRA teria sido transformada em sociedade anônima de capital fechado (fls. 337/343);
- Os VENDEDORES deveriam realizar em EXXTRA uma AGE às 9 horas do dia 30/01/99, na qual a COMPRADORA deveria proceder a um aumento de capital em EXXTRA para subscrever um total de 109.137 ações ordinárias nominativas por um valor total de emissão de R\$ 11.810.806,14, que seriam integralizadas no ato em moeda corrente (fls. 60/61);
- Subseqüentemente, os VENDEDORES e a COMPRADORA aprovariam a cisão parcial de EXXTRA mediante a versão de parcela de seu patrimônio líquido que deveria ser constituído ÚNICA E EXCLUSIVAMENTE PELO CAIXA DE EXXTRA, em fundos imediatamente disponíveis, no valor total de R\$ 11.810.806,14, a uma empresa holding DE PROPRIEDADE dos VENDEDORES, recentemente

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

constituída, denominada PPL PARTICIPAÇÕES, de tal forma que a COMPRADORA PASSASSE A SER A TITULAR DA TOTALIDADE DO CAPITAL DA EXXTRA APÓS A REFERIDA CISÃO, NA QUAL PERMANECERIAM TODOS OS ATIVOS E PASSIVOS OBJETO DO PRESENTE NEGÓCIO QUE NÃO A PARCELA DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO VERTIDO À EMPRESA HOLDING dos VENDEDORES em decorrência da referida cisão parcial (fls. 62/69):

- Na DATA DE FECHAMENTO deveria ser realizada uma AGE de EXXTRA com a renúncia dos até então administradores de EXXTRA em caráter irrevogável e irretratável, onde os administradores dariam plena, geral e rasa quitação a EXXTRA, para nada mais reclamarem por tais funções e a COMPRADORA obrigar-se-ia a dar aos administradores que estariam renunciando, plena, geral e rasa quitação com respeito a todos os seus atos de gestão e administração em EXXTRA (fls. 70/71).

- que de fato, os negócios jurídicos constantes no instrumento mencionado foram implementados tais como previstos. No entanto, conforme será detalhado a seguir, as operações previstas no referido instrumento não passaram de uma SIMULAÇÃO para encobrir, de maneira ARDILOSA, o ganho de capital na alienação da participação societária mantida pela FAMÍLIA FEIJÓ no supermercado EXXTRA;

- que a CISÃO da parcela do patrimônio de EXXTRA, no valor de R\$ 11.810.806,14, vertida para a PPL PARTICIPAÇÕES é COMPLETAMENTE INCOMPATÍVEL com o percentual de participação detido pelos até então acionistas de EXXTRA, a FAMÍLIA FEIJÓ;

- que, com efeito, NO MOMENTO DA CISÃO, ou seja, LOGO APÓS a subscrição do aumento de capital por parte da SONAE, a FAMÍLIA FEIJÓ detinha 50% de participação societária na empresa EXXTRA;

- que, no entanto, embora detivesse APENAS 50% de participação sobre um patrimônio líquido contábil de R\$ 10.465.197,67, o percentual da parcela desse patrimônio vertida na cisão correspondeu a, aproximadamente, 113% (R\$ 11.810.806,14 +

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

R\$ 10.465.197,67), ou seja, os VENDEDORES receberam na cisão uma parcela do patrimônio BASTANTE SUPERIOR àquela a que teria direito;

- que isto ocorreu em virtude de a CISÃO ter sido efetuada a VALORES DE MERCADO sem que fosse efetuado o devido registro da operação. Conforme será detalhado no item 3.3.2.4, esta distorção NÃO SE DEU POR ACASO, mas sim por ser ABSOLUTAMENTE NECESSÁRIA para proporcionar o GANHO TRIBUTÁRIO ILÍCITO TÃO COBIÇADO pelas partes;

- que esta distorção no momento da cisão é, sem dúvida, o principal elemento caracterizador (mas não o único) da simulação nas operações societárias formatadas pelas partes para encobrir a operação de compra e venda do controle societário de EXXTRA;

- que o principal elemento denunciador da simulação é a divergência entre a vontade íntima das partes envolvidas e a declaração por elas externada nos diversos atos societários cujo encadeamento compõem o suposto "planejamento tributário";

- que, com efeito, resta evidente, pela análise dos negócios jurídicos celebrados, que a real intenção da Família Feijó e da SONAE era de realizar uma operação de compra e venda de 100% das ações da empresa EXXTRA. A SONAE nunca teve a intenção de subscrever tão somente 50% de participação societária em EXXTRA, mas sim em adquirir a totalidade do controle societário da empresa;

- que ante o exposto, percebe-se que as operações tais quais realizadas, OU MELHOR, TAIS QUAIS APRESENTADAS PELAS PARTES se afiguram totalmente ABSURDAS e INACEITÁVEIS, o que nos leva a concluir que houve simulação nos fatos apresentados tendo, como intuito obter vantagens fiscais ilícitas, conforme explicado anteriormente;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

- que a sucessão de atos mostra claramente que a FAMÍLIA FEIJÓ ALIENOU seu investimento em EXXTRA, tentando substituir tal ato por uma seqüência de atos societários com intuito de obter ganhos tributários ilícitos. Buscou, isto sim, através de um INFELIZ e MALFADADO "PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO", aproveitar o benefício provocado por uma cisão DESPROPORCIONAL na investida com sua retirada dessa sociedade, precedida de uma subscrição de ações com ágio, na tentativa de encobrir o ganho de capital obtido nessa operação sob o manto de uma falsa REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA;

- que não são necessárias provas mais irrefutáveis do que aquelas antes apresentadas que, aliadas à seqüência dos fatos, demonstram o completo absurdo do negócio e a real intenção das pessoas envolvidas, confirmando, portanto, o ajuste entre as partes como uma verdadeira operação de compra e venda.

Em sua peça impugnatória de fls. 565/633, apresentada, tempestivamente, em 07/01/05, o autuado se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o ato administrativo de lançamento tributou o ganho de capital do ora impugnante, oriundo da eventual alienação da participação, no Exxtra Econômico Supermercados S.A., contudo, mediante a desconsideração dos atos jurídicos, especialmente dos atos jurídicos societários, que o impugnante e outros acionistas realizaram, com a Sonae Distribuição Brasil S/A Segundo a administração pública federal, "A sucessão de atos mostra claramente que a Família Feijó alienou seu investimento em Exxtra, tentando substituir tal ato por uma seqüência de atos societários (...), na tentativa de encobrir o ganho de capital obtido nessa operação sob o manto de uma falsa reorganização societária.";



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA,

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

- que o ato administrativo de lançamento tributário desconsiderou a eficácia jurídica dos atos societários, que o impugnante e os outros acionistas realizaram, com a Sonae Distribuição Brasil S.A., particularmente, em virtude da existência do defeito, geralmente denominado de simulação relativa, no negócio jurídico de formação sucessiva (step by step transactions). Conforme a administração pública federal, "A operação apresentada pelo contribuinte como sendo uma subscrição de ações seguida de uma cisão parcial e seletiva de Exxtra teve, única e exclusivamente, a finalidade de disfarçar a operação de compra e venda de Exxtra, ajustada entre Sonae (compradora) e Família Feijó (alienantes), revestindo, dessa forma, o ganho de capital auferido pelos alienantes sob o manto de uma suposta reorganização societária.";

- que o ato administrativo de lançamento tributário declarou a existência do defeito da simulação relativa, no negócio jurídico de formação sucessiva (step by step transaction), em virtude da ocorrência de divergência, entre a vontade e a declaração das partes, para dissimular a compra e venda de ações, no caso concreto em exame. Segundo a administração pública federal, "O principal elemento denunciador da simulação é a divergência entre a vontade íntima das partes envolvidas e a declaração por elas externada nos diversos atos societários cujo encadeamento compõem o suposto planejamento tributário. Com efeito, resta evidente, pela análise dos negócios jurídicos celebrados, que a real intenção da Família Feijó e da Sonae era de realizar uma operação de compra e venda de 100% das ações da empresa Exxtra.";

- que no direito privado brasileiro, as step by step transactions integram a categoria jurídica dos negócios indiretos, que são negócios jurídicos, que os contribuintes podem realizar, para a economia lícita de tributos. Segundo a jurisprudência administrativa tributária, "configura-se o negócio jurídico indireto quando um contribuinte se utiliza de um determinado negócio, típico ou atípico, para obtenção de uma finalidade diversa que constitui a sua própria causa, em que as partes querem efetivamente o negócio e os efeitos dele realizado.";



MÍNISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

- que, quanto à violação do princípio da cientificação do contribuinte, no procedimento administrativo de lançamento tributário, tem-se que no caso concreto em exame, a administração pública federal violou, contudo, o princípio jurídico da cientificação do contribuinte, de acordo com uma circunstância. A administração pública federal comunicou, no procedimento administrativo de lançamento tributário, os atos de instrução da ação fiscal, que exigiram exclusivamente a colaboração do impugnante;

- que a administração pública federal realizou, no procedimento administrativo de lançamento tributário, entretanto, outros atos de instrução da ação, sem colaboração do ora impugnante. Dentre estes atos de instrução, a administração pública federal intimou a Sonae Distribuição Brasil S.A., para exibir inúmeros documentos;

- que conforme o princípio da cientificação do contribuinte, a administração pública federal deveria, todavia, comunicar expressamente o ora impugnante, sobre todos os atos de instrução;

- que, quanto à violação do princípio da verdade material, no procedimento administrativo de lançamento tributário, tem-se que além do princípio da cientificação do contribuinte, a administração pública federal violou, também, o princípio jurídico da verdade material. Ou seja, provou a divergência entre a vontade e a declaração, todavia, presuntivamente, mediante a produção de provas indiciárias;

- que, quanto à inexistência do defeito da simulação relativa, no caso concreto em exame, tem-se que no ponto de vista do impugnante, as partes contratantes não dissimularam, ao contrário do auto de infração, o contrato de compra e venda de ações, mediante a step by step transaction. Sob a perspectiva do ora impugnante, as partes contratantes realizaram a step by step transaction, no exercício jurídico da liberdade fiscal, que permite para os contribuintes "a construção de um modelo de ação (...) que poderá consistir (...) numa escolha (...) de negócios mais favoráveis, para obter o resultado desejado, de eliminação ou de redução do tributo devido.";

MÍNISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

- que, quanto à inocorrência de violação de norma jurídica, na step by step transaction, tem-se que na zona de penumbra da liberdade fiscal, as partes contratantes realizam, portanto, um negócio jurídico simulado, quando violam norma(s) jurídica(s), que veda(m) a realização do ato. Quando não violam norma(s), que veda(m) a realização do ato, as partes contratantes realizam um negócio jurídico indireto, de acordo com a jurisprudência brasileira;

- que na step by step transaction, as partes contratantes executaram, inicialmente, ou aumento do capital social do extra, mediante a subscrição com ágio de ações. De acordo com este ato, a Sonae Distribuição Brasil S.A. subscreveu 109.137 ações nominativas do exxtra, no valor total de R\$ 11.810.806,14, "sendo R\$ 1,00 a título de capital e, o saldo de R\$ 107,22 por ação, a título de ágio;

- que na step by step transaction, as partes contratantes executaram, posteriormente, a cisão parcial e seletiva do Exxtra, mediante a versão de bens numerários. De acordo com este ato, o Exxtra Econômico Supermercados S.A. verteu o valor de R\$ 11.810.806,17, em nome dos seus acionistas, para a PPL Participações Ltda;

- que de acordo com o auto de infração, a administração pública federal declarou a existência de evidente intuito de fraude, na step by step transaction. Por via de consequência lógica, aplicou juridicamente a multa de ofício, prevista pela legislação tributária, no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996;

- que ao contrário do auto de infração, as partes contratantes não realizaram, entretanto, a step by step transaction, com evidente intuito de fraude. As partes contratantes realizaram o negócio de formação sucessiva, mediante a execução de atos válidos, antes da ocorrência do fato gerador e sem a intenção de prejudicar terceiros;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

- que além da inexistência do intuito de fraude, a impugnação administrativa gira, também, em torno de outros argumentos, que fundamentam a improcedência do auto. Dentre estes inúmeros argumentos, a impugnação administrativa suscita, particularmente, a inocorrência da aquisição da disponibilidade do acréscimo, oriundo da eventual alienação da participação;

- que além da inocorrência da aquisição da disponibilidade do acréscimo, oriundo da eventual alienação da participação, a impugnação administrativa gira, também, em torno de outro argumento. De acordo com este argumento, a impugnação administrativa suscita, finalmente, a inaplicabilidade jurídica dos juros de mora, no caso concreto em exame.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS decide julgar procedente o lançamento mantendo o crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que com a devida vênia dos argumentos expendidos no voto do Relator originariamente designado, não há como afastar de exame a controvérsia em litígio: negócio jurídico indireto versus ato simulado;

- que o contribuinte defende-se da imputação de que omitiu deliberadamente o ganho de capital apurado na alienação de sua participação societária na empresa Exxtra Econômico Supermercados S.A., mediante a desconsideração dos atos jurídicos, especialmente dos atos jurídicos societários, que o impugnante e os outros acionistas realizaram com o Sonae Distribuição Brasil S.A.;

- que no presente processo a caracterização da "simulação fiscal" não está adstrita exclusivamente à qualificação da multa de ofício, mas a essência do lançamento, visto que esse está fundamentado na desconsideração do negócio jurídico "aparente"

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

realizado com o intuito de ludibriar o fisco. Em outras palavras, a não apuração de "atos simulados" importa em reconhecer que não se materializou o fato gerador do ganho de capital que é a ocorrência de alienação a qualquer título de bens e direitos na hipótese em exame;

- que, quanto à decadência, tem-se que a apuração de ganho de capital na alienação de bens e direitos com a conseqüente incidência do imposto de renda está limitada ao prazo de cinco anos a contar do fato gerador por se caracterizar como "lançamento por homologação" previsto no art. 150 do Código tributário Nacional - CTN;

- que, entretanto, se procedente o lançamento pela descaracterização do negócio jurídico em razão da efetivação de atos simulados, não resta dúvida sobre a intenção dolosa do impugnante em se furtar da obrigação tributária e em conseqüência aplicável a regra do § 4º do art. 150 do CTN, segundo a qual não se conta da ocorrência do fato gerador o termo inicial do prazo de decadência, quando se constata dolo, fraude ou simulação. No caso, a regra aplicável é a do art. 173, inc. I do CTN onde o prazo é de 5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido lavrado;

- que nessa hipótese, a decadência do direito de lançar findaria em 31 de dezembro de 2004. Considerando que a ciência se deu em 08/12/04, conforme "AR" fl. 656 não teria havido a decadência;

- que, assim, a dilação do prazo de decadência da regra contida no art. 150 para a regra do art. 173, ambos do CTN, está vinculada a ocorrência de ato simulado. Isso é o que se verifica no presente processo, conforme análise a ser procedida. Improcede, portanto, a alegação de decadência do direito de lançar;



MÍNISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

- que, quanto ao princípio da cientificação, argumenta o contribuinte que a legislação brasileira densificou o princípio jurídico da cientificação do contribuinte, que, segunda alega, tutela o valor da previsibilidade;

- que a condução das investigações fiscais realizadas pela autoridade lançadora são de exclusiva competência desta. O trâmite de um processo administrativo fiscal pode ser dividido em dois distintos: (a) o momento do procedimento oficioso e (b) a do procedimento contencioso;

- que, assim, a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos que demonstrem a ocorrência do fato gerador e demais circunstâncias relativas à cobrança que remeterá ao sujeito passivo. O destinatário desses elementos de convencimento é o próprio contribuinte, que pode reconhecer o seu débito e recolhê-lo, ou o julgador administrativo, em caso de estabelecimento da lide mediante a impugnação ao lançamento;

- que na fase oficiosa, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento; o princípio do contraditório é garantido pela fase litigiosa do processo administrativo (fase contenciosa), a qual se inicia com o oferecimento da impugnação;

- que, quanto o princípio da verdade material, argumenta o contribuinte que o princípio da verdade material está densificada no art. 142 do CTN, salientando a "verificação do fato gerador da obrigação correspondente" como parte do procedimento administrativo relativo ao lançamento;

- que, em razão disso, alega que houve violação da verdade material, porque a prova da divergência entre a vontade e a declaração em que foi baseado o lançamento é indiciária e presuntiva, permitindo uma afirmação contrária;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

- que, como se vê, o contribuinte refere-se, na verdade, a prova do ato simulado. Entende que não há prova documental concreta de que houve simulação do negócio jurídico realizado com o intuito de acobertar a "alienação" da empresa para o SONAE;

- que todos os doutrinadores são unânimes em afirmar que a prova da simulação é difícil, visto que os atos praticados tem a finalidade de ocultar os atos efetivos. Portanto somente a análise dos elementos do caso concreto nos fornecerá a convicção da utilização de atos simulados e para tanto há de se admitir todos os meios de provas em direito admitidas;

- que verifico da análise procedida no presente processo que o autuante se valeu tanto de provas concretas da simulação como de provas indiciárias e presuntivas em um trabalho exaustivo e sério para demonstrar a ocorrência de simulação no caso concreto. Diante disso, não há invalidade jurídica do procedimento fiscal como alega o contribuinte, visto que todos os meios admitidos em direito foram utilizados na busca da verdade material, tendo o lançamento se baseado no conjunto de elementos carreados aos autos e que dão sustentação à constituição do crédito tributário;

- que, quanto à simulação ou negócio jurídico indireto, tem-se de um lado o contribuinte argumentando que os atos realizados se caracterizam como "negócio jurídico indireto" onde não surge a obrigação tributária relativa ao ganho de capital, pois não ocorre o fato gerador: a alienação de bens e direitos. De outro lado, o autuante descaracteriza os atos realizados por serem simulados, na medida que ocultam o surgimento do referido fato gerador do IRPF no ganho de capital;

- que a prova direta, concreta da efetiva operação realizada é o Instrumento Particular de Acordo de Associação com posterior Cisão e outras avencas, cópia em fls. 40/58, realizado entre SONAE DISTRIBUIÇÃO BRASIL S.A. - referida como compradora e PAULO CELSO DIHL FEIJÓ, LUIZ FLAVIANO GIRARDI FEIJO, PAULO AFONSO GIRARDI

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

FEIJÓ, PEDRO GOMES DIHL e RUI GOMES DIHL - referidos como vendedores e, ainda,
SGN - ADMINISTRAÇÃO E COMÉRCIO LTDA e EXXTRA ECONÔMICO
SUPERMERCADOS S.A. - referidos como intervenientes anuentes;

- que nesse instrumento a COMPRADORA confessa que está interessada em assumir as atividades de EXXTRA e em adquirir a totalidade do capital social de EXXTRA e que se compromete de forma irrevogável e irretroatável, salvo se as declarações dos vendedores a respeito de EXXTRA não forem verdadeiras;

- que nesse mesmo instrumento, as partes já acordaram a respeito de todos os atos a que se obrigaram, inclusive com data e hora determinada;

- que no dia 30-01-1999, às 9 hs, conforme cópia da Ata de Assembléia Geral Extraordinária, fls. 61, foi aprovado o aumento de capital da empresa EXXTRA, subscrito pela SONAE, conforme boletim da mesma data em fl. 58. Importante frisar que nesse documento, bem como no instrumento de associação, está consignado que a subscrição é efetivada em moeda corrente nacional;

- que, ainda, no dia 30-01-1999, às 14hs, é realizada uma assembléia extraordinária para deliberar sobre a Justificação e Protocolo de Cisão Parcial da Sociedade, fl. 63. O referido protocolo encontra-se por cópia em fls. 64 a 67 e tem por justificativa a promoção de uma reestruturação societária com versão de parcela de seu patrimônio líquido a PPL;

- que tal justificativa não está de acordo com o consignado no Instrumento de Associação: "...de tal forma que a COMPRADORA passe a ser a titular da totalidade do capital de EXXTRA após a cisão aqui contemplada na qual permanecerão todos os ativos e passivos objeto do presente negócio que não a parcela do patrimônio líquido vertido à empresa holding dos VENEDORES em decorrência da referida cisão parcial";

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA.

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

- que também, corrobora a tese de que tais atos - aumento de capital, subscrição e cisão parcial - tratam-se de formas aparentes o fato da compradora exigir garantias exigindo a constituição de hipotecas no valor de R\$ 10.000.000,00, de modo que até que se constituam as hipotecas acordam em um depósito de R\$ 5.000.000,00. Esse depósito foi efetivado pela própria compradora, deduzindo tal valor da importância de R\$ 11.810.806,14 - ver fls. 72 e 73 a 84;

- que, de fato, a finalidade das operações realizadas está consignada no referido Instrumento de Associação: a alienação do EXXTRA para a SONAE pelo preço de R\$ 11.810.806,14. Conclui-se de imediato que o 'aumento de capital' na empresa EXXTRA não tem conteúdo volitivo, trata-se de artifício doloso que em conjunto com os demais atos propiciou a transferência do 'preço' pela venda da empresa sem o pagamento de imposto. Dessa forma, fica configurada a simulação dos atos realizados;

- que o fiscal autuante chama a atenção para a transformação do EXXTRA de sociedade por quotas de responsabilidade limitada em sociedade anônima no dia 25/01/99 às vésperas da realização das assembléias gerais extraordinárias de forma a realizar os atos que se sucederam (fls. 535/536);

- que a respeito de todas essas alegações e elementos de prova, o contribuinte apenas contra-arrazoa no sentido de que todos os atos foram feitos dentro da lei e que não havia impedimento legal para a sua realização. Entende que nenhuma das inconsistências levantadas pelo autuante demonstram que a real vontade das partes não era a realização dos atos que levaram a efeito. Em síntese, em seu entender, buscar a economia tributária não é ilegal;

- que, quanto ao evidente intuito de fraude, tem-se que conforme restou evidenciado no Relatório Fiscal, a multa de ofício qualificada em 150% decorre da conduta fraudulenta do impugnante, consistente na prática de simulação. A intenção do contribuinte foi o de prejudicar a Fazenda Nacional na medida em que ocultou o surgimento do fato

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA.

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

gerador do ganho de capital através de atos com aparência de legalidade. Dessa forma, cabível a aplicação da multa de ofício prevista no inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996;

- que diante da constatação de que houve simulação, não há que se falar em inoccorrência de aquisição de disponibilidade econômica e jurídica caracterizados pelos ganhos obtidos na transação e que foram objeto de tributação;

- que o fato alegado de que o ganho obtido na transação foi vertido para outra empresa (da qual é sócio) não descaracteriza a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica no presente caso. Improcede, portanto, a alegação do contribuinte de que não pode dispor do valor objeto de tributação;

- que sendo a legalidade princípio reitor do direito administrativo, e tendo previsão legal à imposição da SELIC descabe afastar sua aplicação, pela seara administrativa, por qualquer motivo.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada pelas seguintes ementas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1999

Ementa: DECADÊNCIA - GANHO DE CAPITAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. Quando se comprove que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação, o direito de a Administração Tributária constituir o crédito tributário relativo ao IRPF extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PROCEDIMENTO FISCAL E CIÊNCIA DO CONTRIBUINTE. Na fase oficiosa do procedimento fiscal, em que são apuradas as infrações através de todas as provas em direito admitidas, não há obrigação de se dar conhecimento ao contribuinte sob fiscalização dos atos praticados para aquele fim.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA.**

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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. Os principais indícios admitidos como prova da simulação são a existência de motivo sério, a falta de execução material da vontade exteriorizada, a discrepância entre esses atos e a conduta das partes e a divergência entre a natureza e a quantidade dos bens e direitos e o preço pelo qual são negociados.

SIMULAÇÃO. 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. Portanto, para fins de caracterizar, ou não, simulação, é irrelevante terem as partes verdadeiramente manifestadas publicamente vontade de formalizar determinados atos por natureza lícitos, pois tal fato em nada influi sobre o cerne da definição de simulação, que é a divergência entre exteriorização e vontade. Para que não se configure simulação, é necessário mais que isso, é necessário que as partes queiram praticar esses atos não apenas formalmente, mas também materialmente.

SIMULAÇÃO E 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.

MULTA QUALIFICADA - Verificando-se o evidente intuito de fraude caracterizado por atos tendentes a não pagar ou reduzir o tributo procede à aplicação da multa qualificada.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC - Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora calculados com base na taxa SELIC.

Lançamento Procedente."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 11/04/05, conforme Termo constante às fls. 699/701, inconformado o recorrente interpôs, tempestivamente (04/04/05), o recurso voluntário de fls. 235/251, instruído pelos documentos de fls. 252/253, no qual

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta às fls. 768/769 o Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, objetivando o seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, combinado com o art. 32 da Lei nº 10.522, de 2002.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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 Câmara.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora constatou omissão de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa.

Preliminarmente, o recorrente alegou, em sua defesa, o descumprimento do princípio da cientificação do contribuinte, já que a fiscalização restringiu a comunicação à instauração da ação fiscal, quando, no entender do contribuinte, deveria comunicar-lhe todo e qualquer ato de instrução.

No presente caso, com a devida vênia, não há que se falar em nulidade, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

Por óbvio, é desejável que em qualquer situação os contribuintes tenham permanente acesso aos autos em que são tratados assuntos de seus interesses nas repartições administrativas. Não se materializando, porém, essa situação ideal, cabe perquirir, em face de cada situação específica e às luzes dos princípios que regem o processo administrativo tributário, se a ocorrência possui o condão de acarretar algum prejuízo ao direito de defesa do contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

Neste caso concreto, constata-se de forma inequívoca que o suplicante tinha, desde o momento da ciência do auto de infração, conhecimento de todas as peças relevantes do processo.

Está evidente nos autos que o suplicante, acompanhou toda a ação fiscal desde o início.

É absolutamente verdadeiro, portanto, que a ação fiscal não se reporta a nenhum documento ou peça cuja existência não fosse amplamente conhecida pelo suplicante.

Ora, se o suplicante acompanhou o andamento da ação fiscal desde o seu início até a ciência do auto de infração; se as peças que embasam o lançamento contêm, todas elas, a ciência dessa mesma pessoa, carece de fundamento a alegação de que a defesa foi cerceada.

Para que a alegação fizesse sentido, necessário seria admitir que a mera visualização física dos autos, antes de ser concluído, pudesse, de alguma forma, inspirar a defesa a produzir alguma alegação convincente não veiculada em sua peça impugnatória. Como essa é uma hipótese descartada, é forçoso concluir que carece por inteiro de sentido prático o pretendido cerceamento do direito de defesa.

Além do mais, somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, somente a partir daí é possível se falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase impugnatória, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimento, bem como no caso em exame, informações de procedimentos fiscais de outros contribuintes, que não guardam nenhuma relação com a ação fiscal em tela, não podem ser divulgados sob pena de violação de sigilo fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos previstos no Processo Administrativo Fiscal, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Dessa maneira, se revela totalmente inútil a sua alegação de nulidade, porque a apuração da infração foi feita com estrita observância das normas legais e a alegação de que não tomou conhecimento de intimação fiscal feita a outros contribuintes, não tem o condão de acarretar a nulidade do lançamento, já que, de acordo com o Processo Administrativo Fiscal, a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. A impugnação demarca o início da fase litigiosa, ensejando o exercício do contraditório onde se deverá apresentar os argumentos, as alegações e os documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Assim sendo, 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.

Além de tudo, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Como se vê não procede à alegação de preterição do direito de defesa, haja vista que o suplicante teve a oportunidade de oferecer todos os esclarecimentos que achasse necessário e exercer sua ampla defesa na fase do contencioso administrativo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

Assim sendo, só me resta reforçar que o procedimento administrativo fiscal é de natureza inquisitória, não existindo nenhuma obrigação de o Fisco, nesta fase, notificar o contribuinte acerca de suas ações. Formalizado o Auto de Infração e apresentada a respectiva impugnação, inicia-se o devido processo administrativo fiscal, esse sim norteado pelo princípio do contraditório e da ampla defesa. A jurisprudência neste Conselho de Contribuinte é pacífica neste sentido, conforme se constata das ementas dos julgados abaixo:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - DEVIDO PROCESSO LEGAL E CERCEAMENTO DE DEFESA - PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO - Não há se confundir procedimento administrativo fiscal com processo administrativo fiscal. O primeiro tem caráter apuratório e inquisitorial e precede a formalização do lançamento, enquanto o segundo somente se inicia com a impugnação do lançamento pelo contribuinte. As garantias do devido processo legal, em sentido estrito, contraditório e ampla defesa são próprias do processo administrativo fiscal. Estando o lançamento amparado por farta documentação e tendo o mesmo descrito com clareza, precisão e de acordo com as formalidades legais, as infrações imputadas ao contribuinte, não há se falar em cerceamento de defesa a impor a nulidade do feito.” (Acórdão 105-14.346, de 14/04/2004)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO. Não há se confundir procedimento administrativo fiscal com processo administrativo fiscal. O primeiro tem caráter apuratório e inquisitorial e precede a formalização do lançamento, enquanto o segundo somente se inicia com a impugnação do lançamento pelo contribuinte. As garantias do contraditório e ampla defesa são próprias do processo administrativo fiscal. Estando o lançamento amparado por farta documentação e tendo o mesmo descrito com clareza, precisão e de acordo com as formalidades legais, as infrações imputadas ao contribuinte, não há se falar em cerceamento de defesa a impor a nulidade do feito.” (Acórdão 202-14.919, de 01/07/2003)

“NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO-A fase de investigação e formalização da exigência, que antecede à fase litigiosa do procedimento, é de natureza inquisitorial, não prosperando a arguição de nulidade do auto de infração por não observância do princípio do contraditório. Assim também a mesma arguição, quando fundada na

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

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

alegação de falta de motivação do ato administrativo, que, de fato, não ocorreu.” (Acórdão 101-93.425, de 18/04/2001)

Assim, rejeita-se a preliminar de nulidade do procedimento, argüida pelo recorrente.

Alegou também o contribuinte em sua impugnação, ainda em sede de preliminar, a violação ao princípio da verdade material, por ter o juízo a quo admitido provas indiretas ou indiciárias, para comprovar a existência de simulação.

Ao contrário do que defende o contribuinte, a simulação, figura em torno da qual gravita a autuação, constitui espécie de infração cujo conjunto probatório é, por excelência, indiciário e indireto, já que, se o intento das partes é travestir a sua real intenção, dificilmente haverá prova direta da verdadeira motivação que norteou os atos praticados. Assim, se o conjunto probatório, ainda que composto de algumas provas indiciárias, conduz à clara conclusão acerca do intuito de fraude, não há que se falar em violação do princípio da verdade material. Ademais, no caso em apreço, o contrato que serviu de base para a realização das operações objeto da autuação constitui na verdade uma prova direta do intuito de fraude via simulação.

Ressalte-se, que o fato de restar claro no contrato a intenção de realizar operação de compra e venda, ao invés de reorganização societária, não descaracteriza a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação da real intenção do agente, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos formais, seja ele claro ou oculto.

O recorrente entende que a autuação deveria ter comprovado a ocorrência do fato gerador, o pagamento do preço e a tradição do bem. Ora, se o caso é de simulação, o que a fiscalização teria de provar - e efetivamente comprovou - é que o contribuinte empreendeu ações no sentido de impedir dolosamente a ocorrência do fato gerador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

Dolosamente porque o pagamento do preço foi travestido de "aumento de capital por subscrição de ações com ágio", do comprador na empresa dos vendedores; da mesma forma, a tradição do bem foi travestida por uma cisão parcial e seletiva, por meio da qual os vendedores se retiraram da empresa vendida, levando o preço pago pelo comprador, que em contrapartida ficou com o total controle da empresa vendida.

Assim, o contrato por meio do qual as empresas envolvidas combinaram previamente a seqüência de operações a serem implementadas constitui, por si só, a prova cabal de que se tratou de simulação, onde os atos formais tinham objetivos subjacentes diversos daqueles que lhes seriam próprios. Destarte, esta é preliminar que também se rejeita.

Ainda em sede de preliminar, o contribuinte argüiu a ocorrência da decadência.

É de se ressaltar, que em situações como dos autos é de suma importância se analisar, inicialmente, a possibilidade da qualificação da multa de lançamento de ofício, já que a análise do prazo decadencial depende da possibilidade ou não da multa ser qualificada.

Da análise dos autos, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada, já que o contribuinte teria efetuado operações que, no seu conjunto, caracterizariam a prática de simulação, com o intuito de esquivar-se do pagamento do Imposto de Renda, incorrendo assim na infração prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.

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.

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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.

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

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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. 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

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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, porquanto, preventivas.

Nas palavras de Gilberto Luiz do Amaral

"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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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.

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

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

⁵ HUCK, op. cit., p. 22.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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

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

MÍNISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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 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. Constata-se 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 impositivo. 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,

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."

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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 impositivo, 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.

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.

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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

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

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

dissimular outro ato cujas conseqüências 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 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 conseqüência do abuso nem sempre será a nulidade do ato abusivo, restringindo-se a sua desconsideração a neutralização de suas Conseqüências.”

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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 CTN, para efetuar lançamento ou revisão de ofício, quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício

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

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; na exceção do art. 151, § 4º, do CTN, 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 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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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.

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.

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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:

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

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

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

“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:

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”.

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

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

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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 CTN, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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 atos de 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 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: Díciler 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

atos produziram, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

Como se verificou 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:

- em 29/01/99, a empresa Sonae e os acionistas de Exxtra celebraram contrato por meio do qual a primeira, denominada compradora, manifestou o seu interesse em adquirir a totalidade do capital social de Exxtra, além de assumir o controle das atividades varejistas desenvolvidas por essa empresa (fls. 41 e 59);
- conforme o item 2 do contrato ("Preço e Condições de Implementação do Negócio"), os vendedores e a compradora acordaram no sentido de que o negócio seria implementado por meio da formalização de determinados atos (fls. 43);
- primeiramente, na data de assinatura do instrumento, os vendedores deveriam comprovar, mediante a apresentação do protocolo dos respectivos atos societários perante a Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, que eram titulares da totalidade das ações de Exxtra, bem como que esta teria sido transformada em sociedade anônima de capital fechado (fls. 43);
- os vendedores deveriam realizar em Exxtra uma Assembléia Geral Extraordinária, às 9 horas do dia 30/01/1999, na qual a compradora procederia a um aumento de capital em Exxtra para subscrever o total de 109.137 ações ordinárias nominativas por um valor total de emissão de R\$ 11.810.806,14, a serem integralizadas no ato em moeda corrente (fls. 43);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

- em seguida, os vendedores e a compradora aprovariam a "cisão parcial de Exxtra mediante a versão de parcela de seu patrimônio líquido (...) constituída única e exclusivamente pelo caixa de Exxtra, em fundos imediatamente disponíveis, no valor total de R\$ 11.810.806,14 (...) a uma empresa holding de propriedade dos vendedores recentemente constituída, denominada PPL Participações (...) de tal forma que a compradora" passaria a ser a titular da totalidade do capital da Exxtra após a referida cisão, na qual permaneceriam todos os ativos e passivos objeto do negócio, que não a parcela do patrimônio líquido vertido à empresa holding dos vendedores em decorrência da cisão parcial (fls. 43/44);
- na data de fechamento, seria realizada uma AGE em Exxtra, com a renúncia de seus administradores, em caráter irrevogável e irretratável, onde estes dariam plena, geral e rasa quitação àquela empresa, e a compradora obrigaria-se a dar aos administradores que estariam renunciando, plena, geral e rasa quitação relativamente a todos os seus atos de gestão e administração em Exxtra (fls. 45);
- no mesmo ato, a compradora se obrigaria a nomear novos administradores em Exxtra e, caso os atuais administradores possuísem vínculo empregatício com a empresa, os vendedores deveriam providenciar as rescisões dos respectivos contratos de trabalho, assumindo os custos.

Todos os atos acima relacionados foram efetivamente implementados, da forma prevista, de sorte que, às 9:00 horas do dia 30/01/1999, foi efetuado o aumento de capital por subscrição de ações de Sonae em Exxtra (fls. 61/62), e às 14:00 horas da mesma data foi efetuada a cisão parcial e seletiva, por meio da qual o valor correspondente

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

à subscrição foi vertido para empresa recentemente criada, de propriedade dos vendedores (fls. 63).

Ademais, a fiscalização enfatiza que o valor subscrito não havia sido totalmente integralizado no momento da cisão, ocorrida em 30/01/1999, tendo em vista que a importância de R\$ 5.000.000,00 foi retida como depósito em garantia de contingências. Assim, dito depósito, quando liberado, em junho e julho de 1999, inclusive já acrescido de rendimentos pela aplicação no mercado financeiro, nem mais transitou em Extra, mas passou diretamente de Sonae para a PPL, o que ratifica a intenção de realização de venda direta, sob o manto de uma reorganização societária.

Ora, da análise do conjunto destas operações, verifica-se que foram realizadas em uma seqüência 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 Seguido 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

(...)

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 impugnação, 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:

"A respeito de todas essas alegações e elementos de prova, o contribuinte apenas contra-arrazoa no sentido de que todos os atos foram feitos dentro da lei e que não havia impedimento legal para a sua realização. Entende que nenhuma das inconsistências levantadas pelo autuante demonstram que a real vontade das partes não era a realização dos atos que levaram a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

efeito. Em síntese, em seu entender, buscar a economia tributária não é ilegal.

A afirmação de que os atos foram lícitos, seria descabido acusá-los de simulados. Ora, se o ato que se simulou fosse, por sua própria natureza, ilícito, de nada adiantaria a simulação.

Em que pese ser verdade que a simulação muitas vezes busca dissimular um ato ilícito, o fato do ato dissimulado ser lícito não é elemento suficiente para descaracterizar a simulação.

Uma ilustração a respeito do dito nos dois parágrafos anteriores é a conhecida figura da simulação por interposta pessoa, em que formalmente se transfere, por exemplo, a propriedade de um bem para escapar a eventuais constrações patrimoniais. Nesse caso, ter a propriedade do bem não é ilícito, como também não é ilícito transferir a propriedade do bem. E também a partir desse exemplo, percebe-se bem que, em se tratando de simulação, a ilicitude não precisa estar nem no ato dissimulado, nem no ato simulado: a ilicitude é a própria simulação, mentira com intuito de prejudicar terceiros.

Concluo dessa análise, que os atos realizados não tiveram a finalidade de associação e de reorganização societária como registrado nos documentos, mas a de alienar a sociedade e ocultar o ganho de capital. Houve, portanto, a simulação."

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):

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

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

"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

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

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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 pelo contrato de fls. 41 a 59, 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 às nove horas da manhã e desfazê-la às duas horas da tarde do mesmo dia.

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 9.430/96, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

Nota-se, que o recorrente suscita a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores lançados, sob o entendimento de que quando se tratar de ganhos de capital, por ser tributação definitiva, há o dever do sujeito passivo de efetuar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, o que se configura como lançamento por homologação e neste caso o decurso do prazo decadencial de cinco anos se verificará entre a data da ocorrência do fato gerador (data da alienação dos bens ou direitos) e a data da ciência do lançamento procedido mediante o Auto de Infração, por se tratar de lançamento por homologação, ao amparo do artigo 150, § 4º do CTN.

Nunca tive dúvidas, que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. No caso dos autos, ou seja, quando se tratar de ganhos de capital na alienação de bens ou direitos, estes ganhos estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda de forma definitiva, e a sua apuração deve ser realizada na ocorrência da alienação (fato gerador) e o recolhimento do imposto se processa no mês subsequente. Razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. Ou seja, transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido. Sendo exceção a esta regra os casos em que ficar caracterizado e comprovado o evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, embora respeite a posição daqueles que assim não entendem, tenho para mim que na data da ciência do Auto de Infração não estava extinto o direito da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

Fazenda Pública de constituir crédito tributário ora questionado, em razão do evidente intuito fraude praticado pelo contribuinte, conforme amplamente citado neste voto.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca - é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte, imposto sobre ganhos de capital). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato impositivo, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo verifica-se tão somente obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos - lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Não me restam dúvidas, de que o tributo oriundo de ganhos de capital na alienação de bens ou direitos, se encaixa nesta regra, onde a própria legislação aplicável atribui aos remetentes o dever, quando for o caso, de calcular e recolher os impostos, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, eles não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, da obrigação tributária, pois esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo o dever do recolhimento do imposto em questão.

Da mesma forma, o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco. Inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Diante de todo o exposto, a fiscalização logrou comprovar o evidente intuito de fraude, materializado pela simulação, o que desloca o enquadramento legal da decadência, do § 4º do art. 150, do CTN, para o art. 173, inciso I, do mesmo código, a saber:

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

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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

(...)

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

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

Destarte, no presente caso, os fatos geradores ocorreram em janeiro, junho e julho de 1999 (fls. 501 - Volume III) e, tratando-se de ganho de capital, o lançamento poderia ter sido efetuado no mesmo ano de 1999. Nesse passo, a contagem do prazo decadencial se inicia em 1º de janeiro de 2000, findando-se em 1º de janeiro de 2005. Como o contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 08/12/2004 (fls. 657 - Volume III), obviamente não ocorreu à decadência, rejeitando-se assim também essa preliminar.

Alega o contribuinte, ainda, que não teria havido a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento, ao que o julgador de primeira instância assim argumenta:

"Diante da constatação de que houve simulação, não há que se falar em inoccorrência de aquisição de disponibilidade econômica e jurídica caracterizados pelos ganhos obtidos na transação e que foram objeto de tributação. Em socorro desse entendimento transcrevo parte do Parecer Normativo ("PN") CST nº 46, de 17/08/87:

Ementa: 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

1. Suscitam-se dúvidas sobre os efeitos tributários decorrentes de determinados procedimentos de contribuintes que, pretendendo furtar-se da imposição do imposto de renda ou obter maiores vantagens fiscais, ajustam negócio com outras pessoas, praticando formalmente ato jurídico sob certo manto legal que tem por objeto encobrir ato de natureza jurídica diversa. É o caso, por exemplo, de operações que vêm sendo realizadas freqüentemente entre pessoas jurídicas integrantes de grupo de sociedades, mediante a transformação, incorporação, fusão e cisão de empresas controladas.

4. Esse tipo de artifício não pode produzir os proveitos fiscais planejados, mormente após a edição da Lei nº. 7.450, de 23/12/1985, cujo artigo 51 introduziu na legislação do imposto de renda preceito que visa exatamente coibir a realização de operações simuladas com o objetivo de escapar da incidência do imposto ou obtenção de vantagens fiscais ilícitas. A norma legal estipula que os rendimentos e os ganhos de capital são objeto de tributação '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'.

6. Em face do objetivo do artigo 51 da Lei nº. 7.450/85 e de seus próprios termos, a realização de operações simuladas com o fito de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens do que as proporcionadas pela lei fiscal, não deve inibir a aplicação de hipóteses de incidência do imposto de renda sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos e ganhos de capital. Essas operações não podem ser aceitas para legitimar consequências tributárias, visto que são procedimentos legais apenas no seu aspecto formal, mas ilícitas na medida em que pretendem encobrir ato de natureza jurídica com efeitos tributários mais onerosos para o contribuinte; por isso mesmo, devem prevalecer os efeitos tributários do negócio dissimulado, ao revés daqueles decorrentes do ato jurídico formalizado apenas para gerar consequências entre as partes.' (grifamos)

Por sua vez, o artigo 51 da Lei nº 7.450/85, o qual encontra correspondência no artigo 670 do RIR/94, dispõe que:

'Art. 51 - Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.' (grifamos).

O fato alegado de que o ganho obtido na transação foi vertido para outra empresa (da qual é sócio) não descaracteriza a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica no presente caso. Improcede, portanto, a alegação do contribuinte de que não pode dispor do valor objeto de tributação."

Em face da clareza de tais considerações, o contribuinte segue reprisando as mesmas razões contidas na impugnação, restando a este Relator reiterar e adotar a fundamentos acima, aduzindo que o ganho de capital foi caracterizado quando da versão do valor de R\$ 11.810.806,14 em empresa dos vendedores, sendo indiferentes as vicissitudes porventura ocorridas posteriormente.

Finalmente, é de se rejeitar a argumentação apresentada pelo recorrente sobre os juros de mora decorrente da aplicação da taxa SELIC já que a mesma não foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

O contribuinte em diversos momentos de sua petição resiste à pretensão fiscal, argüindo inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de lei, entretanto, não vejo como se poderia acolher algum argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 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 demais pares desta Quarta Câmara, 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.



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

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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.

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deveria deixar de 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a 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.

Como se vê, falta competência para este Colegiado para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o presente ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de legitimidade até que sejam declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, na via direta, ou pelos demais órgãos do Poder Judiciário, inter partes, no controle difuso de constitucionalidade. Ou seja, declarada a ilegalidade pelo Superior Tribunal de Justiça. De qualquer modo, somente o Poder Judiciário tem autorização constitucional para afastar a aplicação de lei regularmente editada.

Além disso, as leis em vigor gozam da presunção de legalidade e constitucionalidade, restando ao agente da Administração Pública aplicá-las, a menos que estejam incluídas nas hipóteses de que trata o Decreto nº 2.346, de 1997, ou que haja determinação judicial em sentido contrário beneficiando o contribuinte, o que efetivamente não é o caso.

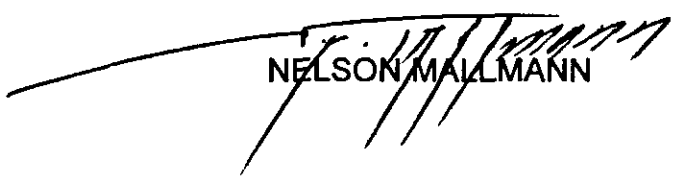
Desta forma, entendo que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11
Acórdão nº. : 104-21.675

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 REJEITAR as preliminares e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 22 de junho de 2006



NELSON MALLMANN