MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	11080.008023/2004-78
Recurso nº.	:	145.996
Matéria	:	IRPF - Ex(s): 2000
Recorrente	:	PAULO CELSO DIHL FEIJÓ
Recorrida	:	4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS
Sessão de	:	23 de março de 2006
Acórdão nº.	:	104-21.498

PAF - NULIDADE DO PROCEDIMENTO - AUSÊNCIA DE CIENTIFICAÇÃO NA FASE PRELIMINAR AO LANÇAMENTO - Não há que se confundir procedimento administrativo fiscal com processo administrativo fiscal. O primeiro tem caráter apuratório e inquisitorial e precede a formalização do lançamento, enquanto que o segundo somente se inicia com a impugnação do lançamento pelo contribuinte, resguardadas nesta fase as garantias do contraditório e da ampla defesa.

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

DECADÊNCIA - 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 (arts. 150, § 4º, e 173, inciso I, do CTN).

JUROS SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Não compete aos Conselhos de Contribuintes a discussão acerca da suposta inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, cabendo ao Poder Judiciário manifestar-se sobre o tema.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PAULO CELSO DIHL FEIJÓ.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado . Vencidos os Conselheiros Remis Almeida Estol e Meigan Sack Rodrigues, que desqualificavam a multa de ofício e, conseqüentemente, acolhiam a decadência. O Conselheiro Remis Almeida Estol fará declaração de voto.

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE E RELATORA

FORMALIZADO EM: 26 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado), PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR.

Processo nº. : 11080.008023/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.498

Recurso nº. : 145.993
Recorrente : PAULO AFONSO GIRARDI FEIJÓ

RELATÓRIO

DO AUTO DE INFRAÇÃO

Contra o interessado acima identificado foi lavrado, em 02/12/2004, pela Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre/RS, o Auto de Infração de fls. 500 a 560 - Volume III, no valor de R$ 3.053.237,52, relativo a Imposto de Renda Pessoa Física do exercício de 2000, ano-calendário de 1999, multa de ofício qualificada (150% - art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96) e juros de mora, tendo em vista a apuração de ganho de capital.

Os fatos foram assim descritos, em síntese, no Relatório da Atividade Fiscal, anexo ao Auto de Infração (fls. 520 a 559 - Volume III), conforme constante do relatório do acórdão recorrido (fls. 662 a 665 - Volume III):

> "**3.3.1.2** Resumo dos Negócios **Jurídicos Implementados pelas Partes**
>
> 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.
>
> 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 (fl. 334 a 340);

- 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 (fl. 57 e 58);

- 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 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 PATRIMÓNIO LÍQUIDO VERTIDO À EMPRESA HOLDING dos VENDEDORES em decorrência da referida cisão parcial (fL 59 a 66);

- 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 à 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 (fl. 67 e 68).

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.

(...)

...., 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.

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[1] (Nota de rodapé: Logo após a cisão, o percentual passou a ser de 100%, tendo em vista a retirada da FAMÍLIA FEIJÓ através da extinção de suas ações em EXXTRA;)

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

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.

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.

3.3.2 **Dos Elementos Caracterizadores da Simulação na Cisão de EXXTRA Precedida de Emissão de Acões com Ágio**

3.3.3

...'

O autuante analisando os dados apurados e os esclarecimentos colhidos junto a terceiros, durante o procedimento fiscal, concluiu o seguinte (fl. 551):

'3.6 Das Conclusões da Análise

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.

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.

E 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. ' (grifei)

Os elementos que caracterizariam a simulação na cisão da empresa EXXTRA, precedida de emissão de ações com ágio, na ótica do autuante, são os seguintes:

(1) vícios nos elementos volitivos constantes dos negócios jurídicos exteriorizados;

(2) contrato prévio estabelecendo os negócios jurídicos a serem implementados para ocultar a compra e venda;

3) brutal distorção na cisão;

(4) falta de contabilização do ajuste a valor de mercado da empresa EXXTRA;

(5) realização dos negócios jurídicos de maneira praticamente simultânea;

(6) fraude na integralização da subscrição de capital efetuado pela empresa SONAE na empresa EXXTRA;

(7) transformação da empresa EXXTRA em Sociedade Anônima na data da assinatura do 'Contrato de Compra e Venda' (sic);

(8) estabelecimento de cláusulas de garantias incompatíveis e inconsistências entre os papéis das pessoas envolvidas nos negócios jurídicos implementados;

(9) vícios formais e materiais no Laudo de Avaliação que serviu de base para a cisão;

(10) utilização em larga escala pela empresa SONAE da simulação nas aquisições de redes de supermercados no Brasil.

Tanto o Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 27/28), com o respectivo MPF n.° 167/2004 (fl. 1), como o Auto de Infração (fls. 495/500) foram encaminhados para o domicílio fiscal do contribuinte por meio postal e recebidos, respectivamente, em 21 de julho e 8 de dezembro de 2004, conforme documentado nos Avisos de Recebimento da EBCT juntados nas fls. 29 e 653."

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento em 08/12/2004 (fls. 657 - Volume III), o interessado apresentou, em 07/01/2005, tempestivamente, a impugnação de fls. 567 a 634 - Volume III, contendo as seguintes solicitações e argumentos, conforme síntese constante do

relatório de primeira instância:

> "1) A invalidade do lançamento tributário, 'pois este ato culminou a ação fiscal, que violou o princípio da cientificação do contribuinte, bem como da verdade material.';
>
> (2) O julgamento da improcedência do auto de infração, em virtude dos seguintes argumentos:
>
> i) as partes contratantes não realizaram a *step by step transaction*, para dissimular a compra e venda de ações;
>
> ii) as partes contratantes não realizaram a *step by step transaction*, com evidente intuito de fraude;
>
> iii) de acordo com as circunstâncias, a administração pública não deveria aplicar a multa de ofício;
>
> iv) a administração pública formalizou, após a ocorrência do prazo de decadência, o ato administrativo de lançamento tributário;
>
> v) o contribuinte não adquiriu a disponibilidade econômica/jurídica do acréscimo, oriundo da eventual alienação da participação; e, por último,
>
> vi) a aplicação dos juros de mora transgrediu o artigo 161, parágrafo 1º, do CTN, que limita seu valor em 1%."

Foi formalizado processo de Representação Fiscal para Fins Penais, sob o nº 11080.008020/2004-34 (fls. 558 - Volume III).

DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 16/03/2005, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS considerou procedente o lançamento, por meio do Acórdão DRJ/POA nº 5.411 (fls. 659 a 697), cujo voto condutor foi acatado por maioria. O julgado foi assim ementado:

"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.

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 manifestado 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 a 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"

Quanto ao voto vencido, este considerou procedente em parte o lançamento, desqualificando a multa de ofício e, conseqüentemente, reduzindo-a a 75%.

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Cientificado do acórdão de primeira instância em 11/04/2005 (fls. 700 Volume III), o interessado apresentou, em 10/05/2005, tempestivamente, o recurso de fls. 707 a 772 - Volume IV.

Às fls. 778 - Volume IV a Autoridade Preparadora informa que foi formalizado o arrolamento de bens (fls. 773/774 - Volume IV).

O recurso contém as seguintes razões, em resumo:

Introdução

- os indícios apontados no acórdão recorrido não são precisos e graves, a ponto de presumir-se a existência de simulação, já que não provam o acordo simulatório para dissimulação do contrato de compra e venda (cita doutrina de Heleno Torres e Cesar A

Guimarães Pereira);

- no caso concreto, não houve nenhuma contradeclaração das partes contratantes, em torno dos elementos essenciais do contrato de compra e venda, no contexto do direito privado brasileiro;

- a eventual divergência das declarações, com a vontade íntima do recorrente não causou a simulação dos atos, de acordo com a teoria da declaração;

- dita teoria é uma idéia do direito privado que rompeu com a teoria da vontade como base teórica da simulação, de sorte que se a declaração emitida por pessoa capaz produz efeitos jurídicos, não há que se considerar se o declarado foi querido ou não;

- esta teoria tem fundamentado, na jurisprudência administrativa, o critério objetivo da violação à lei, que distingue a simulação relativa do negócio indireto propriamente dito, na zona de penumbra da liberdade fiscal;

- dentre as inúmeras alternativas de que os contribuintes dispõem, o princípio constitucional da liberdade fiscal permite as *step by step transactions*, que constitui uma pluralidade de atos autônomos e sucessivos, cuja finalidade última só é alcançada com a prática de todos os atos, em série;

- esse tipo de transação encontra-se na categoria jurídica dos negócios indiretos, que os contribuintes podem realizar para a economia lícita de tributos (cita doutrina de Heleno Torres e Alberto Xavier, bem jurisprudência deste Conselho);

Invalidade jurídica do Auto de Infração

- o juízo *a quo* não interpretou o art. 8º do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o princípio da cientificação do contribuinte, já que restringiu a comunicação ao recorrente da instauração da ação fiscal, quando deveria comunicar todo e qualquer ato de instrução (cita doutrina de Gustavo Zagrebelski e James Marins);

- o valor da previsibilidade constitui o bem subjacente ao princípio da cientificação, na medida em que integra o núcleo essencial do direito à segurança (cita doutrina de Gomes Canotilho e Vítor Faveiro);

- alguns tribunais brasileiros integraram a lacuna normativa do procedimento administrativo mediante a criação de regra para a realização do valor da previsibilidade - a notificação pessoal da pessoa jurídica;

- além disso, ocorreu violação ao princípio da verdade material, já que o juízo *a quo* admitiu todos os meios de prova, inclusive as indiretas ou indiciárias, para comprovar a existência de simulação;

- no direito brasileiro em geral, e particularmente no direito tributário, a simulação não pode ser provada por presunções, suposições, desconfianças, etc, uma vez que o princípio da verdade material concretiza o princípio da legalidade;

- assim, o procedimento administrativo de lançamento tributário deve verificar a ocorrência do fato gerador (cita doutrina de James Marins e Vítor Faveiro);

- a tendência da jurisprudência administrativa inclina-se a favor da proibição das provas indiretas, como prova da existência de simulação;

Inexistência jurídica da simulação relativa

- as partes contratantes não ocultaram o contrato de compra e venda de ações, mediante a subscrição de ações com ágio seguida de cisão parcial e seletiva, dentro dos limites da liberdade fiscal;

- existe uma densa zona de penumbra entre os fenômenos jurídicos que envolvem negócio indireto (tutelado pela liberdade fiscal), e a simulação relativa (não tutelada pela liberdade fiscal);

- enquanto que o negócio indireto visa selecionar meio mais vantajoso fiscalmente, a simulação relativa visa dissimular a ocorrência do fato gerador;

- a jurisprudência brasileira construiu um critério jurídico objetivo para distinguir o negócio indireto da simulação relativa, qual seja, a violação à norma jurídica que vede a realização do ato (cita julgado do STJ);

- a teoria da vontade não mais constitui fundamento para a simulação, substituída que foi pela teoria da declaração (cita doutrina de Heleno Torres);

- a licitude do ato jurídico realizado, no lugar do fato gerador da obrigação, constitui o critério jurídico da jurisprudência brasileira para distinguir a simulação relativa do negócio jurídico indireto;

- no caso concreto, as partes contratantes realizaram a *step by step transaction* mediante a execução dos atos de aumento do capital social do Exxtra, mediante subscrição de ações com ágio, e de cisão parcial e seletiva do Exxtra, por meio da versão de bens numerários;

- antes da execução dos atos, as partes efetivamente celebraram contrato preliminar, sob a denominação de acordo de associação;

- o ato de aumento de capital mediante subscrição de ações com ágio é permitido pelo direito privado, especialmente no regime das sociedades anônimas;

- a Lei nº 6.404, de 1976, determina que as ações sejam emitidas por valor real, podendo ou não resultar em ágio;

- no caso em questão, o Exxtra fundamentou o ágio das novas ações no critério da perspectiva de rentabilidade da companhia, dentre os critérios de fixação de preços de ações do art. 170, § 1º, I, da citada lei;

- o Exxtra arquivou a Ata da Assembléia Geral Extraordinária na Junta Comercial do Rio Grande do Sul e registrou contabilmente o aumento do capital social no valor de R$ 109.137,00;

- registrou também o valor de R$ 11.701.669,14 como ágio na subscrição de ações, em conta de reserva de capital, conforme admite a própria administração tributária;

- na *step by step transaction*, as partes executaram posteriormente a cisão parcial e seletiva do Exxtra, mediante a versão de bens numerários, no valor de R$ 11.810.806,17, em nome de seus acionistas, para a PPL Participações Ltda;

- além de dividir-se o capital da companhia, mediante versão de parte do patrimônio, os acionistas receberam partes do ativo que lhes interessava, no lugar de ações extintas;

- os acionistas do Exxtra, inclusive o recorrente, receberam também a parcela do patrimônio líquido da companhia, proporcional às ações extintas, pois a comissão de três peritos avaliou os bens, direitos e obrigações integrantes do patrimônio da empresa, pelo valor de mercado;

- conforme tal critério, o patrimônio líquido foi avaliado em R$ 23.621.612,28, sendo vertido à PPL a parcela de R$ 11.810.806,14, em integralização do aumento de capital que esta efetuaria em nome dos acionistas de Exxtra em substituição de suas ações extintas com a cisão parcial;

- a legislação permite expressamente a realização de cisão parcial e seletiva, conforme art. 227, *caput* e § 5º, da Lei nº 6.404, de 1976;

- o protocolo de cisão parcial pode estabelecer que, conforme entendimentos, parte dos acionistas permaneça na sociedade cindida, e parte transfira-se para as sociedade beneficiárias (art. 224), sendo requisito fundamental, a partir da Lei nº 9.457, de 1997, a aprovação do protocolo pela unanimidade dos acionistas ou sócios, com ou sem restrição do direito de voto (doutrina de Modesto Carvalhosa);

- a operação de cisão seletiva também é permitida pelo Parecer CST nº 21, de 1987;

- o direito brasileiro também permite a avaliação de bens, direitos e obrigações que integram o patrimônio da sociedade cindida, pelo valor de mercado (art. 21, *caput*, da Lei nº 9.249, de 1995);

- o Exxtra arquivou a Ata da Assembléia Geral Extraordinária na Junta Comercial do Rio Grande do Sul, e a PPL arquivou o Instrumento de Alteração do Contrato

Social na Junta Comercial do Rio Grande do Sul;

- o Exxtra registrou contabilmente o valor de R$ 109.137,00 como redução do capital, na conta do capital social, e a PPL registrou contabilmente o valor de R$ 11.810.906,14 como aumento de capital, na conta do capital social;

- assim, não há duvida de que as partes contratantes realizaram a *step by step transaction* mediante a execução de atos jurídicos que não violaram qualquer norma que vedasse a sua realização, o que constitui o critério objetivo da jurisprudência brasileira, a distinguir a simulação relativa do negócio indireto (cita jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes);

- no direito privado brasileiro, a divergência entre a vontade e a declaração, como causa da simulação, exige a prova da ocorrência de acordo simulatório entre as partes, ou seja, a existência de uma contradeclaração, constituída de acordo secreto anterior ou contemporâneo, estabelecendo que o contrato é fictício e eventualmente determinando o conteúdo do contrato dissimulado (cita doutrina de Heleno Torres e Cesar Guimarães);

- no caso em apreço, não foi demonstrada a existência de acordo simulatório, na medida em que não se provou a ocultação do contrato de compra e venda;

- também não foi provada a tradição das ações ao seu eventual comprador, nem o pagamento aos eventuais vendedores, e para que se caracterizasse a dissimulação do contrato de compra e venda, o comprador deveria pagar as ações ao vendedor, mediante o pagamento do preço;

- o acordo de associação firmado antes da realização dos atos não tinha a

natureza jurídica de contradeclaração, mas de contrato preliminar, na medida em que se criou a obrigação jurídica de realização da *step by step transaction*;

- quanto à primeira prova indireta que fundamentou a presunção de existência de simulação - contrato prévio estabelecendo negócios jurídicos para ocultar a compra e venda - o fato de as partes se qualificarem como compradora e vendedora não deve levar à dissimulação do contrato de compra e venda, porque o erro de denominação não se confunde com a simulação, e não foi estabelecido qualquer elemento de compra e venda, nem mesmo o preço das ações (cita doutrina de Francesco Ferrara);

- relativamente a segunda prova indireta - realização quase que simultânea dos atos - esta não comprova a dissimulação do contrato de compra e venda, além do que o direito privado não proíbe a realização dos atos que foram praticados, em horários totalmente compatíveis;

- sobre a terceira prova indireta - estabelecimento de cláusulas de garantias incompatíveis - tal fato não permite a presunção de que as operações realizadas ocultaram o contrato de compra e venda, já que tal prática é admitida pela jurisprudência administrativa;

- em relação à quarta prova indireta - falta de contabilização do ajuste a valor de mercado do Exxtra, fundamentada no art. 182, § 3º, da Lei nº 6.404, de 1976 - o Exxtra não deveria registrar o aumento em uma reserva de reavaliação, uma vez que esse dispositivo legal não se aplica ao caso presente; além dos bens do ativo permanente, foram avaliados também outros bens, direitos e obrigações, por ocasião da operação de cisão;

- ademais, o descumprimento da obrigação de registrar o aumento do valor dos bens e direitos em conta de reserva de reavaliação não permitiria a presunção de

ocultação de contrato de compra e venda, mas sim constituiria apenas uma infração à legislação tributária por parte da Sonae;

- no que tange à quinta prova indireta - transformação do Exxtra em sociedade anônima na data de assinatura do contrato e compra e venda - este indício não permite a presunção de que as operações realizadas ocultaram um contrato de compra e venda, já que o direito privado não proíbe esse tipo de transformação;

- quanto à sexta e última prova indireta - vícios formais e materiais no laudo de avaliação que serviu de base para a cisão - o art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976 estabelece que o laudo deve ser fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados;

- o laudo em questão foi fundamentado, como afirmou a própria administração tributária, ao declarar estar convencida de que a empresa realmente valia R$ 23.621.612,28;

- o laudo também indicou o critério de avaliação dos bens, direitos e obrigações, esclarecendo tratar-se do valor de mercado;

- dito laudo não foi instruído com documentos, na medida em que girou em torno do *goodwill*, considerado pela própria administração como "um resíduo de valor não identificável, ou ainda, um resultado econômico cuja individualização em item específico é inviável, já que, sempre que tal individualização e a capacidade de realização desvinculada da empres forem possíveis, um novo item deve ser inserido no patrimônio da empresa, deixando de integrar o goodwill";

- independentemente da existência ou não dos requisitos no laudo, o fato não autoriza a presunção de ocultação de contrato de compra e venda, já que a fiscalização não questionou o valor de R$ 23.621.612,28;

- não houve evidente intuito de fraude na *step by step transaction*, mas sim a execução de atos válidos, antes da ocorrência do fato gerador e sem a intenção de prejudicar terceiros;

- a partir do conceito de fraude constante do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, a jurisprudência administrativa formou consenso no sentido de que ela só se caracterizaria em presença de falsificação de documentos fiscais, prestação de informações falsas ou inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de excusar-se ao pagamento de tributo ou de pagar tributo a menor;

- no caso em tela, a própria autoridade policial deixou de realizar indiciamentos, com base na inexistência de qualquer das figuras típicas do art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990 (fls. 638 a 650 - Volume III);

- o voto vencido do acórdão recorrido também reconheceu a inexistência do evidente intuito de fraude;

- se intuito de fraude houvesse, o que se admite apenas para argumentar, este intuito seria da outra parte, tendo a própria administração tributária asseverado que esse tipo de procedimento fraudulento vem sendo largamente adotado pelo Grupo Sonae;

- em face da inexistência do evidente intuito de fraude, não caberia a aplicação da multa de ofício qualificada, reconhecendo-se a ocorrência da decadência, tendo em vista o disposto no art. 150, § 4º, do CTN;

- no caso em tela, os fatos geradores teriam ocorrido em 29/01, 30/06 e 29/07 de 1999, assim o lançamento só poderia ter sido efetuado até 29/01, 30/07 e 29/07 de 2004;

- também não houve a aquisição da disponibilidade do acréscimo patrimonial por parte do recorrente, já que o art. 51 da Lei nº 7.450, de 1985, não permite a tributação da *step by step transaction* como se compra e venda fosse; caso permitisse, o Auto de Infração deveria ter considerado tal transação;

- dito dispositivo legal deve ser interpretado à luz da proibição da tributação por analogia, de sorte que o enunciado apenas teria ampliado a hipótese de incidência para todas as situações de fato que causam a mais-valia, todavia sem estendê-la à *step by step transaction ora tratada*, já que este negócio de formação sucessiva, ao contrário do contrato de compra e venda, serviu de obstáculo para a mais-valia, com a extinção das ações do recorrente;

- independentemente da aplicabilidade do art. 51 da Lei nº 7.450, de 1985, este deve ser interpretado também à luz do princípio da disponibilidade, segundo o qual a tributação só pode recair sobre os acréscimos patrimoniais disponíveis econômica / juridicamente para o contribuinte, o que não ocorreu no presente caso;

- com efeito, o recorrente não recebeu os pagamentos em seu próprio nome, pois quem os recebeu foi a PPL Participações Ltda., que nunca devolveu aos sócios o capital integralizado por ocasião da cisão do Exxtra, de sorte que o recorrente adquiriu apenas uma expectativa;

- ademais, o preço final foi ajustado em R$ 2.327.000,00, o que não foi aceito pelos acionistas, razão pela qual as partes recorreram ao Poder Judiciário; caso o

recorrente perca, dito valor, acrescido de correção, juros e honorários deverá ser pago à Sonae, donde o recorrente não adquiriu a disponibilidade econômica/jurídica do acréscimo decorrente de eventual alienação;

- além disso, o depósito no valor de R$ 5.000.000,00, dado em garantia às contingências, no Exxtra para a Sonae, foi substituído por garantias hipotecárias no valor de R$ 10.000.000,00, outorgadas pela SGN - Administração e Comércio Ltda, por período de sessenta meses, permanecendo até o momento a onerar os bens imóveis da SGN; mesmo após a notificação extrajudicial, a Sonae recusou-se a liberá-las;

- os juros moratórios aplicados ao crédito tributário contrariam o art. 161, § 1º, do CTN, já que superam o valor de 1% ao mês, o que só seria possível por lei complementar.

Ao final, o contribuinte pede a reforma do julgamento, declarando-se a invalidade jurídica e desconstituindo-se o Auto de Infração.

O processo foi distribuído a esta Conselheira, numerado até as fls. 778 - Volume IV (última), que trata do envio dos autos a este Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.

Processo nº. : 11080.008023/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.498

VOTO

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Relatora

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata o presente processo, da exigência de Imposto de Renda Pessoa Física do exercício de 2000, ano-calendário de 1999, tendo em vista a obtenção de ganho de capital na alienação de participação societária, cujo valor não foi oferecido à tributação, mediante a utilização de artifício doloso configurando simulação.

Preliminarmente, o recorrente alegou, em sua impugnação, 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.

Em face de tal alegação, o voto vencedor do acórdão recorrido bem esclareceu a sistemática do procedimento administrativo fiscal, a saber:

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

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.

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.

(...)

Conforme já mencionado anteriormente, na fase oficiosa do lançamento, a legislação tributária permite à autoridade lançadora fazer sua própria avaliação sobre a suficiência dos elementos para caracterizar a ocorrência do fato gerador. Realizado isso, o autuante procede a feitura do Auto de Infração com a devida descrição dos fatos, possibilitando a defesa do contribuinte.

O lançamento é atividade plenamente vinculada, sendo que o presente processo administrativo encontra amparo no CTN e seguiu regularmente o rito previsto no Decreto n° 70.235/1972 e alterações. Isso possibilitou a defesa do contribuinte mediante apresentação da impugnação, a qual suspende a exigibilidade do crédito tributário enquanto este estiver em litígio.

Diante disso, verifica-se que não há exigência legal de ser dada ciência ao contribuinte das intimações efetuadas a terceiros a respeito dos fatos investigados na chamada fase procedimental investigatória ou oficiosa . Naturalmente que, após a ciência do Auto de Infração, o contribuinte terá direito de acesso a todos os elementos que fundamentaram o lançamento.

O art. 8º do Decreto n° 70.235/1972 citado refere-se ao 'registro' de ocorrências relativamente aos procedimentos realizados tais como: período fiscalizado, livros e documentos exigidos, etc, na empresa sob fiscalização,

a ser realizado em 'livro fiscal' ou através de entrega de cópia autenticada do termo. Portanto, diz respeito a fiscalização na pessoa jurídica.

Diante do exposto, improcede a alegação de invalidade jurídica do processo fiscal por falta de 'cientificação' dos atos relativos a intimação de terceiros."

A despeito destas considerações, o contribuinte limita-se a reprisar no recurso os argumentos contidos na impugnação, restando a esta Conselheira reiterar que o **procedimento** administrativo fiscal é de natureza inquisitória, portanto não existe a 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. Nesse sentido é inclusive a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, que a seguir se exemplifica:

"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 argüição de nulidade do auto de infração por não observância do princípio do contraditório. Assim também a mesma argüição, quando fundada na 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, como será melhor analisado quando do exame do mérito, constitui na verdade uma prova direta do intuito de fraude via simulação.

Ressalte-se que o fato de restar clara 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. 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. Nesse passo, tendo em vista que a matéria encontra-se atrelada ao mérito - ocorrência ou não de simulação, revelando intuito doloso - ela será tratada mais adiante.

No mérito, tanto a fiscalização como a decisão recorrida entendem 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. Dito dispositivo assim determina:

> "Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:
>
> (...)
>
> II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Assim, o deslinde da controvérsia envolve, basicamente, a verificação das operações realizadas pelo contribuinte, com o escopo de perquirir se, efetivamente, teriam ocorrido as infrações apontadas, o que demanda a recapitulação dos fatos, a saber:

- 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);

- 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 obrigar-se-ia 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 possuíssem 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 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 Exxtra, 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.

Um rápido relance sobre o conjunto de operações acima, realizadas em seqüência, na mesma data e mediante estipulação prévia, 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 Aurério 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).
>
> Ponto relevante a considerar é o da *affectio societatis*. Com efeito, onde está a *affectio* entre duas pessoas se uma aceita que a outra ingresse como sócio de pessoa jurídica, seguindo-se imediatamente a cisão? Entrou para sair? Não há *affectio* se não houver a intenção da permanência. Se a permanência não for possível, por razão superveniente à entrada, essa é vicissitude nova a ser considerada. Mas entrar para sair é não ter *affectio societatis*."

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

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

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

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

> "No dia-dia do exame de situações que envolvem planejamento tributário, é freqüente encontrar hipóteses em que os respectivos defensores invocam duas figuras como se tivessem poderes mágicos de afastar qualquer tipo de impugnação por parte do Fisco. São as figuras do negócio indireto e do negócio fiduciário.
>
> Estes são desenhos negociais admitidos pelo ordenamento positivo, que - desde que atendidos seus pressupostos e requisitos - se revestem de licitude, e têm seus efeitos protegidos pelo ordenamento jurídico, mas não são fórmulas mágicas debaixo das quais possa situar-se qualquer tipo de operação, nem são figuras que, por si só, assegurem proteção ao contribuinte.
>
> (...)
>
> A primeira observação a fazer é a de que no negócio jurídico indireto há apenas um negócio e, portanto, fica afastada a hipótese de simulação que supõe a existência de dois negócios (o real e o aparente, seja qual for a perspectiva a partir da qual sejam vistos: causa ou vontade)."

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

Perquirindo-se acerca da motivação que levaria o contribuinte a perpetrar os atos praticados, inafastável é a conclusão no sentido de que a intenção das partes era a de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda. Nesse passo, o autuante, bem como o julgador de primeira instância, corretamente apontaram as características do

negócio ora tratado, que efetivamente indicam a intenção de evitar a ocorrência do fato gerador, mediante ação fraudulenta de simulação, a saber:

> "A prova direta, concreta da efetiva operação realizada é o Instrumento Particular de Acordo de Associação com posterior Cisão e outras avenças, cópia em fls. 41 a 59, realizado entre SONAE DISTRIBUIÇÃO BRASIL S.A. - referida como compradora e PAULO CELSO DIHL FEIJÓ, LUIZ FLAVIANO GIRARDI FEIJO, PAULO AFONSO GIRARDI FEIJO, PEDRO GOMES DIHL e RUI GOMES DIHL - referidos como vendedores e, ainda, SGN - ADMINISTRAÇÃO E COMERCIO LTDA e EXXTRA ECONÓMICO SUPERMERCADOS S.A. - referidos como intervenientes anuentes.
>
> 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 compromete-se de forma irrevogável e irretratável, salvo se as declarações dos vendedores a respeito de EXXTRA não forem verdadeiras.
>
> Nesse mesmo instrumento, as partes já acordaram a respeito de todos os atos a que se obrigaram, inclusive com data e hora determinada.
>
> No dia 30-01-1999, às 9 hs, conforme cópia da Ata de Assembleia 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.
>
> Ainda, no dia 30-01-1999, às 14hs, é realizada uma assembleia 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 património líquido à PPL.
>
> Ora, 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 VENDEDORES cm decorrência da referida cisão parcial.'

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. 73 e 74 a 84.

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."

Em face de todos esses argumentos, o contribuinte limita-se a reprisar as razões contidas na impugnação, no sentido de que teria realizado um negócio jurídico indireto, ao invés de simulação. Como já foi demonstrado, não se tratou de negócio indireto, visto que existiram dois negócios, um aparente e outro subjacente, sendo que este último teria como conseqüência 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 todos 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.
>
> 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 constrições 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 esta Conselheira reiterar e adotar as razões do Julgador de primeira instância, aduzindo que tal justificativa não mais encontra amparo no ordenamento jurídico inaugurado pela Constituição Federal de 1988. Com efeito, conceitos como "licitude de cada uma das operações" e "autonomia da vontade" vêm sendo relativizados, quando em contraposição a princípios constitucionais, tais como o da isonomia, da capacidade contributiva e do interesse público.

Nesse sentido cabe trazer à colação trechos constantes da obra já citada no presente voto, de autoria de Marco Aurélio Greco, que bem retrata a moderna concepção

em termos de planejamento tributário, pós Constituição Cidadã de 1988, vigente inclusive nos países desenvolvidos (pág. 179, 180, 187 e 203):

> "Esta digressão é particularmente importante em se tratando do planejamento tributário, pois na medida em que o perfil da figura da elisão fiscal encontra apoio constitucional e tem sido formulado a partir de uma determinada concepção de Estado, tendo havido, pela CF/88, uma tranformação 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. 5 º, 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 tabém 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 structura alla funzione*, onde mostra o sentido garantista da primeira e modificador da segunda.
>
> Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça.
>
> (...)
>
> Nesse contexto é que vejo a inserção da temática do abuso do direito de auto-organização no âmbito tributário. Ou seja, a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal."

Recapitulando, o autuado celebrou com outra empresa atos societários formais que aparentemente teriam por escopo uma associação e uma praticamente simultânea reorganização das empresas envolvidas, porém a intenção subjacente a essas operações era a de efetuar uma simples operação de compra e venda, porém esta geraria ganho de capital tributável, daí a simulação.

A conclusão acima é respaldada por todos os detalhes expostos na autuação e no acórdão de primeira instância, e em especial 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.

Cada um dos elementos acima foi abordado na obra citada no presente voto, de autoria de Marco Aurélio Greco, cujo posicionamento a seguir será explicitado

- Quanto ao *modus operandi* consistente na *step by step transaction* (fls. 345/346):

> "... vale dizer, aquelas seqüências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o

subseqüente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

Uma operação estruturada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto. E mais, indica a existência de uma causa jurídica única que informa todo o conjunto. Neste caso, cumpre examinar se há motivos autônomos, ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.

Daí uma questão de caráter metodológico. Qual o objeto a ser analisado e enquadrado na legislação tributária?

Diante de reorganizações societárias que tenham o efeito de reduzir o impacto da carga tributária incidente sobre as atividades ou os resultados de determinada pessoa jurídica, é freqüente encontrarmos estudos que procuram examinar separadamente cada um dos aspectos envolvidos ou - quando se trata de uma reorganização que envolva um conjunto de etapas sucessivas - cada um dos passos adotados no âmbito de uma operação mais ampla.

Esta não me parece ser a postura mais adequada.

(...)

Assim, a postura metodológica mais adequada é aquela que - sem perder de vista as peculiaridades de cada etapa ou dos segmentos de que a operação se compõe - visualiza o conjunto assim formado e busca determinar o enquadramento que este, globalmente considerado, deve ter perante o ordenamento tributário brasileiro.

Vale dizer, ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa) é importante interpretar a estória (conjunto)."

Assim, no caso em apreço, 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.

Obviamente, situações como essa podem ocorrer sem que se caracterize o dolo. É o caso, por exemplo, de fatos supervenientes à associação, que levam as partes a optar por soluções aparentemente inconsistentes. A obra multicitada no presente voto traz inclusive o exemplo do ocorrido no dia 11 de setembro de 2001, nos Estados Unidos - destruição do World Trade Center. Ora, dita catástrofe certamente veio a afetar inúmeros negócios, de sorte que, se pela manhã dessa data fosse celebrado um acordo, e à tarde ele fosse desfeito, nesse contexto as partes teriam todos os argumentos para justificar uma atitude que, em situação normal, pareceria estranha.

No caso em apreço, obviamente não ocorreu qualquer fato superveniente, uma vez que as operações foram premeditadas e fixadas em acordo previamente firmado entre as partes. Destarte, correto foi o posicionamento da fiscalização, analisando o todo e concluindo que se tratava, na verdade, de uma operação de compra e venda. Nesse passo, foi corretamente buscado o enquadramento legal e os desdobramentos tributários que teria uma operação de compra e venda, e não de associação/reorganização societária.

- Operações inconsistentes entre si, efetuadas em um curto espaço de tempo (pág. 346):

> "Outro elemento importante nestas operações em etapas diz respeito ao tempo que medeia entre cada uma delas. Vale dizer, quanto tempo deve transcorrer entre as etapas para que seja possível considerar cada uma delas separadamente - como operações autônomas e, portanto, com efeitos próprios em relação ao Fisco?
>
> Não há uma resposta objetiva predeterminada. Serão as circunstâncias fáticas, de cada caso concreto, a indicar se um negócio jurídico celebrado ou uma alteração societária implementada dois, cinco ou seis meses depois serão ou não considerados etapa de operação mais ampla ou se terão a feição de operação isolada."

Ora, na situação que ora se analisa, as operações não só foram realizadas com apenas algumas horas de intervalo entre elas, mas também foram avençadas com antecedência, por meio de contrato especificando o momento exato de sua realização, o que confirma que o objetivo, desde o início das operações, era o de compra e venda, e não o de associação/reorganização societária.

- Análise da situação anterior e posterior à realização das operações (fls. 346):

> "Na medida em que o conjunto de operações corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, a verificação das alterações relevantes deve ser feita não apenas considerando os momentos anterior e posterior a cada etapa mas, principlamente, os momentos anterior e posterior ao conjunto de etapas.
>
> Ou seja, é preciso indagar qual a situação existente antes da deflagração da seqüência de etapas, de quem era determinado patrimônio, qual a composição societária, quem era o titular de certos poderes sobre determinados empreendimentos etc., e qual a situação final resultante da última das etapas.
>
> Só assim será assegurado um exame abrangente de uma operação complexa subdividida em múltiplas etapas que são meros segmentos de uma operação maior, de modo a verificar qual, na realidade, a operação que se está pretendendo opor ao Fisco (o complexo ou cada parte)."

No caso em tela, a verificação das situações anterior e posterior ao conjunto de operações, retratada às fls. 522 - Volume III, permite concluir que:

- a empresa Exxtra amanheceu, no dia 30/01/1999, com um patrimônio líquido negativo, no valor de R$ 1.345.608,47;

- às nove horas da manhã desta mesma data, dito patrimônio líquido passou a R$ 10.465.197,67, mediante o aporte de R$ 11.810.806,14 de Sonae em Exxtra;

- às duas horas da tarde desta mesma data, o patrimônio líquido retornou ao valor negativo vigente às nove horas da manhã (R$ 1.345.608,47), tendo em vista a versão do mesmo valor aportado por Sonae em Exxtra (R$ 11.810.806,14) em empresa de propriedade do recorrente, recentemente criada.

Verifica-se, assim, que apesar do implemento de um conjunto de operações, a situação do patrimônio líquido de Exxtra permaneceu a mesma, concluindo-se que se tratou de manobra 'com a qual ou sem a qual, tudo permaneceu tal e qual'. Exceto a situação das partes, que foi substancialmente alterada: a Sonae se tornou a dona de Exxtra, com poderes inclusive para demitir e fornecer quitação aos administradores. Já os acionistas de Exxtra retiraram-se da empresa com o aporte de R$ 11.810.806,14 em seu patrimônio, correspondente a 113% do valor total do patrimônio líquido registrado logo após o aumento de capital, embora fossem detentores de apenas 50% de Exxtra. Tudo isso sem desenbolsarem um centavo sequer a título de Imposto de Renda sobre o ganho de capital correspondente.

Demonstra-se, assim, que o único objetivo da *step by ste transaction* levada a cabo pelo recorrente era não pagar o Imposto de Renda incidente sobre o ganho de capital, daí a simulação com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador.

- Ausência de motivação extratributária (fls. 209/210):

> "O simples querer não é motivo que justifique nenhuma conduta em sociedade atualmente. Então temos de afastar a resposta do 'qualquer motivo'.

(...)

> Se não é qualquer motivo que justifica, então qual tipo justificaria o aparente excesso? Aqui surge a opinião que tenho defendido: para afastar a caracterização do abuso é preciso existir um motivo extratributário. Como estamos falando de abuso de direito com reflexo tributário, vale dizer excesso no exercício do direito que cause repercussão na carga tributária que será suportada, o motivo não pode ser o puro 'fiz porque quis', nem a simples busca da menor carga tributária; o motivo tem de ser não tributário, sob pena de estarmos operando numa tautologia ou numa petição de princípio."

No caso em tela, não se consegue vislumbrar qual o objetivo negocial, ou seja, extratributário, que levaria duas empresas a, às nove horas da manhã, celebrarem uma associação, e às duas horas da tarde promoverem uma cisão seletiva, tudo isso, diga-se de passagem, acertado previamente em contrato firmado entre as partes. Com efeito, o único objetivo que se pode vislumbrar na seqüência de operações levada a cabo pelo recorrente, é o não pagamento de imposto, o que, como sobejamente demonstrado no presente voto, não se coaduna com os princípios constitucionais, muito menos mediante a prática de simulação.

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.
>
> (...)
>
> § 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 a 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 inocorrência 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.*

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 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 esta Conselheira 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, quando aos argumentos do contribuinte, no sentido de que a aplicação da taxa de juros Selic seria ilegal/inconstitucional, cabe esclarecer que não compete a este Colegiado se manifestar acerca de tal matéria, cuja competência é do Poder Judiciário. Destarte, até posicionamento em contrário do Judiciário, as normas gozam de presunção de legalidade/constitucionalidade, não podendo ser afastadas pelo Julgador Administrativo.

Diante do exposto, REJEITO as preliminares argüidas pelo contribuinte e, no mérito, NEGO provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 23 de março de 2006

MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Processo nº. : 11080.008023/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.498

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL

Em que pese o respeito e admiração que dedico à ilustre relatora, vou me permitir divergir de suas conclusões quando do julgamento deste processo, mais precisamente quanto à qualificação da penalidade, por conta da forma negocial eleita na alienação de bens ou direitos.

Logo de início, pedindo vênia ao ilustre julgador vencido quando do julgamento do feito na DRJ-Porto Alegre, me permito adotar, na parte que interessa, os fundamentos por ele consignados no voto vencido, verbis

> "A verificação da ocorrência do fato gerador não tem relação com as alegadas provas indiciárias, pois esta foram utilizadas para provar que os atos jurídicos que formalizaram as operações de alienação da participação societária são na verdade uma operação de compra e venda. Em outras palavras, são provas utilizadas para demonstrar a essência da operação de alienação e não para comprovar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.
>
> (...)
>
> Entretanto, a norma legal, acima transcrita, prevê que a alienação seja a qualquer título e relaciona, como exemplo, a compra e venda, a permuta, a adjudicação, a desapropriação entre outras formas de alienação e deixa aberta outras possibilidades de alienação ao explicitar "e contratos afins". A norma legal não restringe a hipótese de incidência a uma outra forma de alienação, pelo contrário, lista alguns exemplos de forma de alienação e deixa aberta para outros tipos de contratos que formalizem alienação de

bens e direitos.

Nos autos está amplamente documentado que a participação societária do impugnante, pessoa que possuía a capacidade de cedê-la ou transferí-la, na empresa EXXTRA foi efetivamente transferida para o domínio da empresa SONAE. Qual o modo de alienação que o impugnante optou utilizar? Vários atos jurídicos, todos documentados nos autos.

(...)

Destaco na leitura da transcrição acima que o autuante afirma que a família Feijó, da qual o impugnante pertence, alienou o seu investimento em EXXTRA formalizando uma sequência de atos societários com intuito de obter ganhos tributários ilícitos. No entender do autuante a simulação houve na medida que o ato jurídico correto para formalizar a operação é compra e venda e não a sucessão de atos praticados e já detalhados.

Ora, como já abordei no item em que expressei o meu entendimento quanto a observância ou não do princípio da verdade material, para fins de apuração do ganho de capital na alienação de bens ou direitos, objeto deste lançamento, o relevante é a transferência do domínio de uma coisa para outra pessoa e não os atos jurídicos que formalizaram a transferência. A própria norma legal explicita algumas forma de transferências e conclui com o amplo "e contratos afins".

(...)

Em face do exposto e de tudo o mais que consta dos autos, VOTO por JULGAR PROCEDENTE EM PARTE a impugnação para (1) manter integralmente o imposto apurado sobre a omissão de ganho de capital na alienação de participação societária e (2) reduzir a multa de ofício qualificada de 150% para a multa de ofício normal de 75%."

De resto, adotei essa mesma linha no julgamento que proferi na Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº CSRF, de 13 de dezembro de 2005), em decisão assim ementada:

"MULTA DE OFÍCIO – QUALIFICAÇÃO – GANHO DE CAPITAL – FATO GERADOR – SIMULAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE – Quando os parâmetros

> legais da tributação indicam expressamente que a base de cálculo é representada pela diferença entre o valor remetido ao exterior e aquele efetivamente ingressado no Brasil via registro no Banco Central, e mais, que não é relevante, na apuração do Ganho de Capital, o valor pelo qual o alienante tenha adquirido o investimento no exterior, não há como a forma negocial adotada influir no "quantum" da exigência e, conseqüentemente, impossível a hipótese de simulação com o propósito de ocultar o fato gerador, que decorre, exclusivamente, do texto legal."

Entre os diversos fundamentos que expressei quando dos debates no colegiado, destaco um deles que deixei consignado no voto, colhido à unanimidade, nos seguintes termos. Verbis:

> "Não bastasse, o que se tributa é a alienação (gênero) independentemente da forma eleita (espécie), mormente quando os atos praticados, além de não afrontarem o ordenamento jurídico, não foram sonegados ao fisco, ao contrário, voluntariamente apresentados e devidamente escriturados."

Assim, com as presente considerações, notadamente pela irrelevância da forma eleita para a alienação (compra e venda ou outra qualquer) na quantificação do ganho de capital na alienação de bens e direitos, encaminho meu voto no sentido reduzir a multa de ofício de 150% para 75% e, conseqüentemente, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente.

Brasília (DF), em 23 de março de 2006

RÉMIS ALMEIDA ESTOL