



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11080.008023/2004-78
Recurso nº 145.996 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-00.912 – 2ª Turma
Sessão de 16 de agosto de 2010
Matéria IRPF
Recorrente PAULO CELSO DIHL FEIJÓ
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000

DECADÊNCIA.

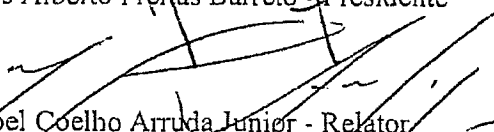
Caracterizado o evidente intuito de fraude, o termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (arts. 150, § 4º, e 173, inciso I, do CTN).

Recurso especial negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente


Manoel Coelho Arruda Junior - Relator

EDITADO EM:

16 DEZ. 2010

Participaram, do presente julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em 23 de março de 2006, a então Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu acórdão nº 104-21.498 [fls.783 - 829] que, por maioria de votos, rejeitou as preliminares alegadas pelo recorrente, em sua impugnação, quanto ao descumprimento do princípio da cientificação do contribuinte e a violação ao princípio da verdade material. No mérito, negou provimento ao recurso por entender que ficou evidenciado o intuito de fraude, materializado pela simulação, mantendo-se a exasperação da multa de 150%, o que desloca o enquadramento legal da decadência, do § 4º, do art. 150 do CTN, para o art. 173, I, do mesmo código:

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 SOCIETÁRIA - SIMULAÇÃO - MULTA QUALIFICADA - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é

cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996)

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 rejeitados Recurso negado

Inconformado com a decisão proferida, o Contribuinte interpôs Recurso Especial [fls.835 – 870], com fulcro no art. 32º, II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes à época. O Contribuinte apresenta inúmeros acórdãos para comprovar que a decisão supracitada diverge do entendimento de outras Câmaras, quando da análise de casos semelhantes, entre eles os acórdãos nº 106-09.343, nº 106-15.420, ambos proferidos pela então Sexta Câmara e o acórdão nº 103-21.046, da Terceira Câmara Primeiro Conselho de Contribuintes, cujas ementas transcrevo:

[Acórdão 106-09.343]

IRPF - GANHOS DE CAPITAL - SIMULAÇÃO - Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de incorporação e decisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.

IRPF - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO - Não há incidência de imposto de renda sobre ganhos de capital apurados na alienação de participações societárias ocorridas após 01.01.89, adquiridas até 31.12.83, a teor da alínea "d" do artigo 4º do Decreto-lei Nº 1.510/76, face ao princípio do direito adquirido Recurso provido

[Acórdão 106-15.420]

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Após o advento do Decreto – lei nº 1.968/82 (art. 7º), que estabelece o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa e, considerando que a entrega da declaração de rendimentos, por si só não configura lançamento, ato administrativo obrigatório e vinculado que deve ser

praticado pela autoridade administrativa, o lançamento do imposto de renda das pessoas físicas é por homologação. Não comprovada a prática das ações definidas nos artigos 70, 71 e 72 da Lei nº 5.502/64 e art. 1º da Lei nº 4.729/65, a regra de contagem do prazo para fins de decadência é a definida no § 4º do art. 150 do CTN. Nos termos do artigo 156, inciso V, do CTN se reconhece a extinção do crédito tributário. Decadência acolhida.

[Acórdão 103-21.046]

INCORPORAÇÃO ATÍPICA - NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO - SIMULAÇÃO RELATIVA - A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada. Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo. **EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE** - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos. **PENALIDADE - SUCESSÃO** - A incorporadora, como sucessora, é responsável pelos tributos devidos pela incorporada, até a data do ato de incorporação, não respondendo por penalidades aplicadas posteriormente a essa data e decorrentes de infrações anteriormente praticadas pela sucedida (CTN, art. 132) (Publicado no D.O.U. de 28/11/02)

Dito isso, o Contribuinte requer a admissão do seu recurso especial - por entender evidenciada a divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados -, para que seja:

- (i) anulada a decisão colegiada recorrida – “devido a preterição ao direito de defesa e do contraditório”;
- (ii) no mérito, requer a reforma do acórdão recorrido, com a desconstituição integral do auto de infração e extinção do crédito tributário, por não ter, segundo o Contribuinte, simulação de sua parte, alteração do seu patrimônio pessoal e que não realizou negócio jurídico com evidente intuito de fraude, impondo-se a redução da multa qualificada e o reconhecimento da decadência do lançamento tributário.

Em 20 de abril de 2007, o então Presidente da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em análise de admissibilidade, proferiu Despacho de nº104-

101/2007 [fls.1.027 – 1.047] que negou seguimento ao recurso do Contribuinte, por entender que não ficou caracterizado nos paradigmas apresentado pelo contribuinte, os elementos fáticos da divergência. Segundo o então Presidente, não há possibilidade de se estabelecer dissídio jurisprudencial, quando se tratar de situações diferentes, conjuntos probatórios diferentes e, principalmente, premissas diversas.

Devidamente intimado do Despacho, o Contribuinte protocolizou agravo [fls. 1052 – 1055] que requereu a reconsideração, haja vista que sua manutenção equivaleria a se decidir de forma parcial em benefício dos interesses fazendários e em prejuízo do bom direito.

Em 15 de março de 2008, a então Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu, em Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial nº 04 [fls.1060 – 1074], pelo acolhimento parcial do agravo, para seguimento do Especial apenas quanto à matéria - “**decadência, quando não caracterizados o dolo e o intuito de fraude, e quando inexistente o evidente intuito de fraude na simulação**”.

Ciente do provimento parcial do agravo do Contribuinte, a Fazenda Nacional protocolizou, tempestivamente, contra-razões [fls. 1079 - 1084] que pugna pela manutenção do acórdão proferido pela Quarta Câmara.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior, Relator

Em 20 de abril de 2007, o então Presidente da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em análise de admissibilidade, proferiu Despacho de nº104-101/2007 [fls.1.027 – 1.047] que negou seguimento ao recurso do Contribuinte, por entender que não ficou caracterizado nos paradigmas apresentado pelo contribuinte, os elementos fáticos da divergência. Segundo o então Presidente, não há possibilidade de se estabelecer dissídio jurisprudencial, quando se tratar de situações diferentes, conjuntos probatórios diferentes e, principalmente, premissas diversas.

Devidamente intimado do Despacho, o Contribuinte protocolizou agravo [fls. 1052 – 1055] que requereu a reconsideração, haja vista que sua manutenção equivaleria a se decidir de forma parcial em benefício dos interesses fazendários e em prejuízo do bom direito.

Em 15 de março de 2008, a então Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu, em Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial nº 04 [fls.1060 – 1074], pelo acolhimento parcial do agravo, para seguimento do Especial apenas quanto à matéria - “**decadência, quando não caracterizados o dolo e o intuito de fraude, e quando inexistente o evidente intuito de fraude na simulação**”.

Ciente do provimento parcial do agravo do Contribuinte, a Fazenda Nacional protocolizou, tempestivamente, contra-razões [fls. 1079 - 1084] que pugna pela manutenção do acórdão proferido pela Quarta Câmara.

Dito isso e em atenção ao disposto nos §§ 5º e 6º, do art. 9., da Portaria MF nº 55/1998, o Recurso Especial do Contribuinte cumpre os pressupostos de admissibilidade e

deve ser conhecido parcialmente, apenas quanto à matéria - “decadência, quando não caracterizados o dolo e o intuito de fraude, e quando inexistente o evidente intuito de fraude na simulação”:

Art 9 ° Cabe agravo do despacho que negar seguimento ao recurso especial.

§ 5° Será definitivo o despacho do Relator, depois de aprovado pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Se este discordar, a admissibilidade do recurso será apreciada pelo Colegiado, que decidirá como matéria de expediente, não sujeita à prévia publicação.

§ 6° Se no Despacho de que trata o § 4° ou na Decisão a que se refere o § 5° forem declarados atendidos os pressupostos de admissibilidade, os autos

terão a tramitação normal, como se o recurso tivesse sido admitido pelo Presidente da Câmara recorrida, vedado o reexame da admissibilidade.

Como dito no relatório, em 23 de março de 2006, a então Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu acórdão nº 104-21.498 [fls.783 - 829] que, por maioria de votos, rejeitou as preliminares alegadas pelo recorrente, em sua impugnação, quanto ao descumprimento do princípio da cientificação do contribuinte e a violação ao princípio da verdade material. No mérito, negou provimento ao recurso por entender que ficou evidenciado o intuito de fraude, materializado pela simulação, mantendo-se a exasperação da multa de 150%, o que desloca o enquadramento legal da decadência, do § 4°, do art. 150 do CTN, para o art. 173, I, do mesmo código:

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 comercial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - SIMULAÇÃO - MULTA QUALIFICADA - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº 9 430, de 1996)

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 rejeitados Recurso negado

Em contraposição, o Contribuinte interpôs Recurso Especial de divergência que, em síntese, alega não ter a decisão colegiada recorrida comprovado o “evidente intuito de fraude” materializado pela simulação, o que implicaria a contagem do prazo decadencial nos moldes previstos pelo art. 150, §4º, do CTN. Na oportunidade, o Recorrente colacionou acórdãos que, em tese, divergem da fundamentação utilizada no *decisum a quo*:

[Acórdão 106-15.420] **DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.** Após o advento do Decreto – lei nº 1.968/82 (art 7º), que estabelece o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa e, considerando que a entrega da declaração de rendimentos, por si só não configura lançamento, ato administrativo obrigatório e vinculado que deve ser praticado pela autoridade administrativa, o lançamento do imposto de renda das pessoas físicas é por homologação. Não comprovada a prática das ações definidas nos artigos 70, 71 e 72 da Lei nº 5.502/64 e art. 1º da Lei nº 4.729/65, a regra de contagem do prazo para fins de decadência é a definida no § 4º do art 150 do CTN. Nos termos do artigo 156, inciso V, do CTN se reconhece a extinção do crédito tributário Decadência acolhida.

[Acórdão 103-21.046] **INCORPORAÇÃO ATÍPICA - NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO - SIMULAÇÃO RELATIVA** - A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada. Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo **EVIDENTE**

7



INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.

PENALIDADE - SUCESSÃO - A incorporadora, como sucessora, é responsável pelos tributos devidos pela incorporada, até a data do ato de incorporação, não respondendo por penalidades aplicadas posteriormente a essa data e decorrentes de infrações anteriormente praticadas pela sucedida (CTN, art 132). (Publicado no D O U de 28/11/02)

Para melhor delinear o cerne do julgamento, peço licença aos meus pares para transcrever excerto do voto vencedor, que explicita com riqueza de detalhes o que foi analisado pela Câmara Ordinária:

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 sequência 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 arguiu 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. [...]

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 Assembleia 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 aprovaram 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 possuírem 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 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. [...]

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: [...]

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:

[...]

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 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-arrazo a 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 constringências 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

[...]

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 sequência, 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.

[...]

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

(...)

§ 4 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, "

Ressalta-se, nobres colegas, que a análise no presente caso não é da ocorrência ou não da simulação, mas da incidência do art. 173, I, do CTN, por "evidente intuito de fraude", pois esse aspecto subjetivo não foi refutado pelo contribuinte, ao revés, alega esse que **inexistiria evidente intuito de fraude na simulação.**

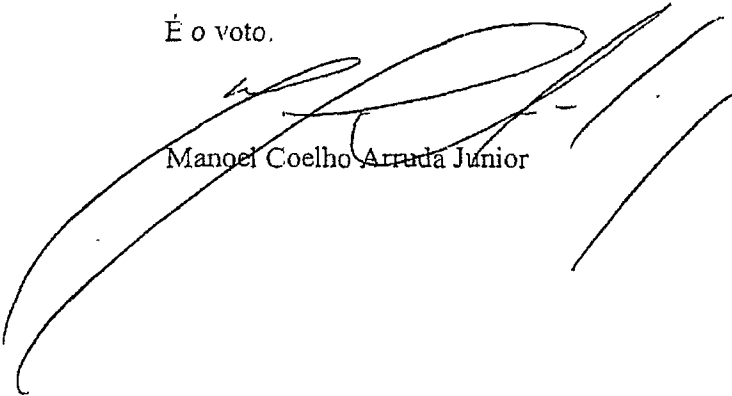
Segundo alega o Recorrente, tanto no acórdão guerreado quanto no paradigma oferecido e transcrito ressalta-se a intenção como elemento comum no ato praticado com a finalidade de lesar o fisco. Trata da ação ou omissão do agente visa esse fim.

Nesse sentido, por estar caracterizada a simulação, entendo por correta a aplicação do art. 173, I, do CTN.

DISPOSITIVO

Voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO

É o voto.



Manoel Coelho Arruda Junior