

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

Processo n° 19515.003180/2005-22
Recurso n° 165.098 Voluntário
Acórdão n° 2202-00.346 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro de 2009
Matéria IRPF
Recorrente TIJUCA SOCIEDADE DE MINERAÇÃO TIJUCA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2000

IRRF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS. SIMULAÇÃO

Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado.

GANHO DE CAPITAL. OPERAÇÃO SIMULADA. LEGITIMIDADE PASSIVA.

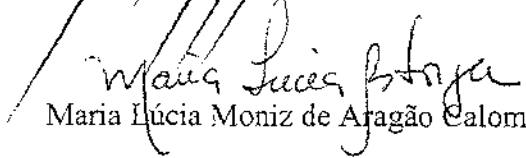
Comprovado nos autos que a operação simulada corresponde a alienação de bens pertencentes a pessoa física domiciliada no país, o sujeito passivo do imposto devido a título de ganho de capital é o alienante, sendo improcedente o lançado efetuado em nome do adquirente por ilegitimidade passiva.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.


Nelson Malhmann - Presidente


Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga - Relatora

EDITADO EM: 18 MAI 2013

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Lopo Martinez, Heloísa Guarita de Souza, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, João Carlos Cassuli Junior (Suplente convocado), Gustavo Lian Haddad e Nelson Mallmann (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Pedro Anan Júnior.



Relatório

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 180 e 181 - volume I, integrado pelos demonstrativos de fls. 182 e 183 - volume I, pelo qual se exige a importância de R\$5.089.462,24, acrescida de multa de ofício de 150% e juros de mora, em virtude da apuração de falta de recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre ganho de capital obtido por residente ou domiciliado no exterior, apurada em dezembro de 2000.

DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal encontra-se descrito no Termo de Constatação Fiscal de fls. 173 a 177 - volume I.

Conforme relatado, a ação fiscal teve início na empresa Companhia de Cimento Ribeirão Grande – CCRG, controladora da contribuinte, na qual foram solicitados, além dos livros, documentos e informações da diligenciada da própria empresa, esclarecimentos relativamente a operação de compra de ativos minerários da empresa MINERAÇÃO MARULIS LTDA, CNPJ 04.007.338/0001-26, por sua controlada, a empresa TIJUCA-SOCIEDADE DE MINERAÇÃO TIJUCA LTDA, CNPJ 34.155.994/0001-37.

Analisando os documentos e esclarecimentos apresentados pela CCRG, a fiscalização constatou que (fls. 174 a 176 – volume I):

9. Que, efetivamente a CCRG remeteu para sua controlada Tijuca a importância de R\$30.000.000,00, comprovando a origem de recursos e efetuando as devidas contabilizações, em ambas as empresas.

10. Que, conforme Contrato de Venda e Compra de Ações da Givors-Uruguai SA, datado de 15/12/2000, celebrado entre Tijuca e, Roseburg, esta vendeu para a empresa Tijuca suas ações da empresa Givors-Uruguai, representando 100% (cem por cento) do capital social, integralizadas, livres e desembaraçadas de qualquer ônus ou gravames, pelo preço fechado de R\$30.000.000,00 (trinta milhões de reais), cujo pagamento foi efetuado através das Ordens de Débitos dos dias 08/12/00, docto. 200918364, no valor de R\$2.050.000,00 (empréstimo concedido, ora cancelado em pagamento) e 19/12/00, docto. 200918714, no valor de R\$27.950.000,00, ambos a débito da conta no.0385986, agência 01500, da empresa Tijuca, aberta em 07/12/2000, no Banco Safra SA.

11. Por sua vez, em 14/12/2000, 01 (um) dia antes dessa operação, a empresa Givors-Uruguai passou a ser a controladora da empresa brasileira Mineração Marulis Ltda, CNPJ 04.007.338/0001-26 (Marulis), adquirindo 100% (cem por cento) do Capital Social desta Ltda, por R\$1.159.714,00 (hum milhão, cento e cinquenta e nove mil, setecentos e catorze reais), conforme 2a. Alteração do Contrato Social da Marulis (protocolo Jucesp 75439/01-3).

12. Acrescente-se ao fato de que a empresa Marulis teve o seguinte Histórico e Capital Social (CS): foi constituída pelos sócios Ulisses e Marco Sabará, em 09/08/00, com CS de R\$2.000,00; em 04/12/00 aumentou seu Capital Social para R\$61.000,00, com o recebimento da Jazida de Calcário (Mina) pelo valor

contabilizado na empresa Sabará por R\$59.000,00 (29.500,00 cada sócio), totalizando R\$61.000,00, em 14/12/00, os sócios venderam, por R\$1.159.714,00, a totalidade de suas cotas para a Givors-Uruguai, conforme demonstrado no anexo de fls. 01/02 ao presente termo. Neste ato, os dois sócios retirantes apuram o Ganho de Capital (R\$1.159.714,00-61.000,00/2), e o lançaram nas suas Declarações de IR Pessoa Física.

13. Na Alteração de CS da Marulis de 31/12/00, com Arquivamento Jucesp em 02/04/01, amparada no Contrato de Venda e Compra de Ações da Givors-Uruguai SA, datado de 15/12/2000, celebrado entre Tijuca e Roseburg, a Givors-Uruguai e a Tijuca RESOLVEM aprovar (no item 1) a avaliação dos direitos minerários (Mina) conforme Laudo de Avaliação datado de 01/12/2000, e registrar em conta de Ativo e de Reserva de Reavaliação na empresa Marulis. No item 2, a Givors-Uruguai efetiva a transferência das cotas para a empresa Tijuca.

14. Se, com base no Laudo de Avaliação datado de 01/12/2000 a Tijuca reconheceu seu valor de R\$30.000.000,00 (29.998.000,00, ativo permanente imobilizado + 2.000,00, caixa) - cujos peritos só poderiam ter avaliado a Jazida de Calcário (Mina), Localizada em Paulinos, Município de Guapiara/SP, com o consentimento/conhecimento dos donos da própria Jazida, Srs. Ulisses e Marco Sabará, sócios comum das empresas Sabará (proprietária da concessão) e Marulis, até por uma questão física para adentrar nas terras/fazendas -, impossível pensar na ingenuidade dos sócios em vendê-la regularmente para a Givors-Uruguai, por R\$1.159.714,00, ao invés poder vender por R\$30.000.000,00, para a própria solicitante da Avaliação, no caso a Tijuca. Impossível ainda pensar que a empresa Tijuca pague R\$30.000.000,00, para uma empresa estrangeira, por uma Jazida de Calcário, situado no Brasil, se efetivamente poderia comprar diretamente dos sócios da Sabará/Marulis, Titulares da Concessão, empresas brasileiras, que, no caso venderiam por R\$1.159.714,00, a referida Mina.

15. Observemos ainda que a Jazida de Calcário (Mina) representada praticamente 100% do seu Capital Social da Marulis, conforme podemos ver na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ) retificadora, ano-calendário 2000, arquivada na RFB sob o no. 1220990, sendo: Ativo Circulante caixa R\$2.000,00 e Ativo Permanente Imobilizado R\$29.998.000,00, perfazendo o Total do Ativo de R\$30.000.000,00, e, no Capital de Domiciliado no País R\$61.000,00 [R\$2.000,00cx + (R\$44.000,00 + R\$2.889,00 + R\$1.000,00 + R\$11.111,00 cf. Certidão de escritura, livro 7829, fls. 177)] e no PL_Reservas (Reavaliação) R\$29.939.000,00 (ou 29.929.000.00CSD), perfazendo o Total do Passivo R\$30.000.000,00.

Ao final, concluiu a fiscalização tratar-se de uma operação simulada, de compra de bem situado no Brasil, na qual deveria ter sido apurado o Ganho de Capital da empresa vendedora Roseburg, residente no exterior, no valor total de R\$28.840.286,00 (R\$ 30.000.000,00 – R\$1.159.714,00), no mês de dezembro de 2000. Diante da irregularidade constatada a fiscalização efetuou o lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte, conforme discriminado à fl. 181 – volume I, aplicando a multa qualificada de 150%.

Encerrando os trabalhos fiscais, foi elaborada Representação Fiscal Para Fins Penais, protocolizada sob o nº 19515.003182/2005-11.

Cientificado do lançamento em 26/11/2005, conforme AR de fls. 195 – volume I, a contribuinte apresentou petição protocolizada em 12/12/2005 (fls. 204 e 205 – volume II), alegando que o processo não se encontrava à sua disposição para vista no endereço constante do auto de infração, que era o da DRF/Sorocaba.



Conforme Termo de Esclarecimento de fls. 238 e 239 – volume II, de 19/01/2006, da ARF/Itapetininga, constatou-se que, de fato, o processo não se encontrava à disposição da interessada no local indicado no Auto de Infração. Foi então expedida a intimação ARF/INA nº 27/2006, de 19/01/2006 (fl. 241 – volume II), notificando a contribuinte de que o presente processo se encontrava na Agência da Receita Federal em Itapetininga, a sua disposição para vista, sendo-lhe concedido prazo de 20 dias.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a contribuinte interpôs a impugnação de fls. 249 a 271 - volume II, instruída com os documentos de fls. 272 a 340 - volume II, cujo resumo se extrai da decisão recorrida (fls. 406 a 408 – volume III):

Cientificada do lançamento pela segunda vez em 10/02/2006 (fls. 242), a interessada apresentou em 01/03/2006, na pessoa de seu representante legal (fls. 272), impugnação de fls. 249/271, alegando em sua defesa:

- decadência do lançamento, de acordo com o art. 173 do CTN, tendo em vista que tomou ciência em 10/02/2006 e os fatos geradores ocorreram em 15/12/2000 e 19/12/2000;

- nulidade do processo por cerceamento do direito de defesa, uma vez que lhe teriam sido concedidos pela ARF/ Itapetininga apenas 20 dias para apresentar a impugnação, ao contrário dos 30 dias que dispõe o art. 15 do Decreto nº 70.235/1972;

- no mérito, no que se refere aos limites impostos pela LC nº 104/2001, esta não seria aplicável, por ser posterior ao fato; a aquisição da participação societária teria sido implementada em dezembro/2000, antes da vigência da LC nº 104/2001; transcreve julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF nº 01874/1994);

- no que se refere à inexistência de simulação, diz é empresa mineradora e subsidiária da Companhia de Cimento Ribeirão Grande (CCRG), e que teria sido criada para viabilizar as operações de sua controladora;

- em busca de reserva estratégica de calcário, encontrou excelente jazida no município de Guapiara, a 17 quilômetros da fábrica da CCRG; a jazida e a área onde esta está situada eram de propriedade da Mineração Marulis Ltda, cujo controle societário pertencia à empresa estrangeira Givors Uruguay S.A, com sede em Montevidéu;

- o capital social da Givors, composto de 50.000 ações, era de propriedade exclusiva da empresa Roseburg Investments Inc, com sede no Panamá, com quem a interessada manteve as negociações que deram origem à operação ora questionada;

- para viabilizar a compra da jazida, a interessada teve que adquirir da Roseburg Investments todas as ações da Givors, mediante contrato de compra e venda de ações celebrado em 15/12/2000, pelo preço de R\$ 30.000.000,00, a ser pago da seguinte forma: R\$ 2.050.000,00, mediante cancelamento de empréstimo concedido à Givors, em 08/12/2000, e R\$ 27.950.000,00, mediante transferência para a conta corrente no AMRO Bank de Montevidéu;

- os recursos para a referida operação vieram da CCRG, que subscreveu aumento de capital de R\$ 35.000.000,00;

- logo em seguida, mediante alteração no contrato social da Marulis, datada de 31/12/2000, concretizou-se a aquisição indireta da jazida, para: (1) aprovar a avaliação dos direitos minerários, feita por empresa avaliadora, sendo registrados tais direitos em conta de ativo e de reserva de reavaliação pelo valor de R\$ 29.929.000,00, que representava o valor da avaliação, deduzidos os encargos tributários incidentes; e (2) efetivar, naquele ato, a transferência das 60.999 cotas que a Givors possuía no capital social da Marulis para a interessada, no total de R\$ 60.999,00, em decorrência da redução do capital da sociedade estrangeira cedente que se implementou, para restituição dos investimentos nela detidos pela cessionária, no valor de R\$ 1.159.714,00;

- a fiscalização, de maneira precipitada e despreparada, acreditou que a operação realizada teria sido implementada em um único mês, conforme relatado no item 14 do termo de constatação; não haveria indício ou prova concreta da alegada simulação, e tudo não passaria de mera especulação; além disso, o autuante não teria sequer comparecido à sede da interessada para examinar a documentação pertinente à operação questionada;

- é singela a afirmação da fiscalização que tão importante projeto societário fosse concebido em apenas um mês, e desde maio/2000 a interessada já teria tido contato com a Roseburg Investments Inc (doc1 - fls. 284), quando recebeu laudo de avaliação, elaborado em 12/01/2000 (doc 2 - fls. 285/299), e que valorou a jazida em R\$ 32.077.177,00;

- desconhece os critérios que pautaram o negócio entabulado entre a Roseburg Investments Inc e os sócios da Sabará/Marulis, regulando a transferência do controle societário por R\$ 1.159.714,00;

- a autuada então celebrou com a Roseburg, em 27/07/2000, protocolo de intenções regulando o projeto de associação para exploração conjunta daquela jazida mineral (doc 3 - fls. 300/304);

- de acordo com o referido protocolo, a Roseburg constitui uma subsidiária integral – Givors – com sede em Montevidéu, no Uruguai, para desenvolver projetos de avaliação econômica para aquisição de uma jazida de calcário no município de Guapiara (SP); a Givors teria interesse em se associar com terceiros com experiência nesse segmento, no caso a CCRG, uma vez que a jazida estava localizada próxima das instalações fabris da CCRG, representando verdadeira reserva estratégica para a produção de seu cimento; a CCRG teria interesse em participar da exploração daquela jazida;

- o laudo de avaliação apresentado pela Roseburg foi confirmado pelo laudo técnico que a interessada encomendou a Sandel Projetos e Serviços Ltda (doc 4 - 305/313), que arbitrou em R\$ 40.525.662,00 o valor econômico da jazida;

- à época, a Givors já teria plenos direitos sobre a jazida, apesar de não ter sido regularizada sua transferência pela Sabará, empresa pertencente aos sócios da Marulis;

- posteriormente, depois de celebrado o protocolo de intenções e concluída a avaliação da jazida mineral, a Roseburg enviou correspondência (doc 5 – fls. 324), em que condicionava a operação à aquisição da sua subsidiária Givors pela CCRG, que detinha direito de preferência para a compra;

- não houve nenhuma simulação e a operação decorreu das condições impostas pela titular da reserva mineral, sendo fechada a operação após intensa negociação no exterior, que resultou na assinatura dos contratos que já teriam sido exibidos ao fisco;



- afirmou que não teria por que deixar de reter o IRRF, uma vez que o ônus e responsabilidade seriam da Roseburg;

- disse a interessada que, para haver simulação, devem ser verificados os requisitos de conluio entre as partes, não correspondência entre a real intenção das partes e o negócio por elas realizado e intenção de enganar e iludir terceiros, especialmente a fiscalização tributária; e nenhuma dessas hipóteses teria ocorrido;

- além disso, o ônus da prova da simulação cabe ao fisco que, para desconsiderar o negócio jurídico praticado pelo contribuinte, tem que provar que a simulação existiu, não bastando a simples suspeita, como se depreende da doutrina e a jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Por fim, pede a insubsistência do auto de infração.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

A Sexta Turma de Julgamento da DRJ/RJO-I, por meio da Resolução DRJ/RJO-I n.º 098, de 09/11/2006 (fls. 355 – volume II), decidiu reabrir novo prazo de trinta dias para que a interessada apresentasse nova impugnação, conforme Resolução DRJ/RJO-I n.º 098, de 09/11/2006 (fls. 355 – volume II), tendo em vista o disposto no art. 15 do Decreto n.º 70.235, de 26 de março de 1972.

Cientificada da Resolução exarada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Rio de Janeiro I (RJ), em 08/12/2006 (vide AR de fl. 357 – volume II), a interessada apresentou, em 03/01/2007, nova impugnação (fls. 359 a 381 – volume II), na qual reitera integralmente os argumentos expendidos na primeira petição e acrescenta os argumentos, sintetizados na decisão *a quo*, à fl. 409 – volume III:

- a exigência fiscal deve estar amparada pela legalidade estrita, sendo vedada a aplicação de qualquer analogia em matéria tributária;

- o simples fato de existir disposição legal prevendo a cobrança de IRRF sobre ganhos de capital produzidos no País por estrangeiro, não poderia tal norma, por analogia, ser aplicada em operação concebida e realizada no exterior, longe de qualquer vedação legal expressa; e

- não houve simulação por parte da interessada, visto que não há descompasso entre a vontade das partes, tanto real como aparente: a operação de compra da reserva de calcário foi concebida de acordo com imposição da empresa vendedora, no exterior.

Por fim, pede a anulação do auto de infração, por afronta aos princípios legais, ou que sejam considerados válidos os atos que deram à aquisição da participação societária da empresa estrangeira, fora do alcance do IRRF; ou que seja comprovada por perícia a ausência de fundamento legal para a autuação, para que seja julgado insubsistente o auto de infração.

Por meio da Resolução DRJ/RJO-I N.º 009, de 30/01/2007, o Colegiado de primeiro grau converteu o julgamento em diligência para que (fl. 384 – volume II):

Vistos e examinados os presentes autos, e considerando que a interessada informa ter adquirido, em 15/12/2000, 100% participação da empresa uruguaia Givors Uruguay S.A da empresa panamenha Roseburg Investments Inc, e considerando que cabe àquele que alega a prova do fato alegado, conforme art. 333

do Código de Processo Civil, RESOLVO intimar a interessada para, no prazo de 30 dias da ciência da presente intimação, apresentar provas da existência das referidas empresas, com seus atos constitutivos e composição societária originais e alterações posteriores, referendados pelas respectivas representações diplomáticas ou consulares e devidamente traduzidos por tradutor juramentado.

Esgotado o prazo para atendimento à intimação, a interessada não se manifestou.

Em 20/09/2007, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento Rio de Janeiro I (RJ) manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 12-16.114 (fls. 402 a 420 - volume III), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2000

IRRF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO INDIRETA DE BEM SITUADO NO BRASIL POR EMPRESA ESTRANGEIRA.

A alienação de cotas de empresa estrangeira por sua controladora, também do exterior, a empresa nacional, enseja a apuração de ganho de capital, se o patrimônio da primeira formado por bem situado no Brasil, tendo em vista que a situação de fato é a alienação de bem situado no País por empresa estrangeira a empresa brasileira.

MULTA AGRAVADA. SIMULAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DAS EMPRESAS ESTRANGEIRAS.

Permanece a imputação de simulação em virtude da falta de provas da alegação da existência das empresas no exterior.

DO RECURSO

Cientificada do Acórdão de primeira instância, em 19/10/2007 (vide AR de fl. 425 - volume III), a contribuinte apresentou, em 19/11/2007, tempestivamente, o recurso de fls. 427 a 453 - volume III, firmado por seu procurador (vide instrumento de mandato de fls. 272 e 273 - volume II), reiterando a defesa apresentada na primeira instância e aduzindo que:

1. Em momento algum foi notificada dos termos da intimação objeto da Resolução DRJ/RJO-I nº 009, datada de 30/01/2007, que lhe concedeu o prazo de trinta dias "*para apresentar provas da existência das referidas empresas, com seus atos constitutivos e composição societária originais e alterações posteriores, referendadas pelas respectivas representações diplomáticas ou consulares e devidamente traduzidos por tradutor juramentado.*"
2. A correspondente intimação não foi entregue pessoalmente à recorrente, sendo objeto de remessa postal endereçada à sede da empresa e recebida por pessoa absolutamente desconhecida, que teria o nome "Roque Gomes da Costa", indivíduo que não é empregado nem integra o quadro funcional da contribuinte e da sua controladora Companhia de Cimento Ribeirão Grande, ambas com sede no mesmo endereço para onde teria

sido encaminhada a referida intimação, conforme declaração juntada à fl. 455 – volume III.

3. Afirma que pelo próprio porte do empreendimento industrial, existe na portaria da fábrica pessoal destacado para recebimento de correspondências e outras encomendas e que o comprovante de entrega poderia ter sido preenchido o formulário, sendo prova absoluta da irresponsabilidade de quem se encarregou de entregá-lo.
4. Se tivesse recebido a indigitada intimação, a recorrente teria atendido prontamente ao pedido como o faz agora, quando assim teve oportunidade para tanto, juntando ao presente recurso:
 - Certidão de regularidade de situação da Roseburg Investments Inc., acompanhada do seu estatuto social, tudo notariado e consularizado, com tradução juramentada (fls. 460 a 472 – volume III);
 - Estatuto social da Givors Uruguay S.A., notariado e consularizado, com tradução juramentada (fls. 474 a 497 – volume III).
5. Traz a colação precedentes judiciais segundo os quais a intimação postal, para que produza os efeitos desejados, deve ser obrigatoriamente recebida por pessoa capaz e com poderes bastante de representação.

DAS CONTRA-RAZÕES

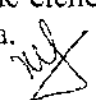
Em 21/05/2008, o presente processo foi encaminhado para a Procuradoria da Fazenda Nacional, sendo recepcionado em 26/05/2008 (fl. 504 – volume III). Em 19/06/2008, a foi apresentada, tempestivamente, Contra-Razões ao recurso voluntário interposto, às fls. 506 a 519 - volume III, da qual se depreende os seguintes argumentos, após síntese dos fatos.

I. DA INEXISTÊNCIA DE DECADÊNCIA NO CASO *SUB JUDICE*

A Procuradoria defende que a ciência do lançamento ocorreu em 26/11/2005, consoante AR de fls. 195 – volume I, e não em 10/02/2006, como alegado pela defesa. O fato de a contribuinte ter tido acesso aos autos para vistas somente a partir de 10/02/2006 e, posteriormente, em 13/12/2006 (fls. 358 – volume II) não invalida a ciência do lançamento ocorrida em 26/11/2005, uma vez que foi nessa data em que recebeu o Auto de Infração e seus componentes.

Prossegue afirmando que, no caso do Imposto de Renda Retido na Fonte, tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial é aquele previsto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional – CTN, exceto nos casos de haver dolo, fraude ou simulação, quando se aplica o art. 173, inciso I, do mesmo código.

Conclui que para os geradores ocorridos em 15/12/2000 e 19/12/2000, aplicando-se o art. 150, §4º, do CTN, o prazo decadencial se extinguiria em 15/12/2005 e 19/12/2005 (cinco anos da data da ocorrência do fato gerador), e, considerando-se que ciência ocorreu em 26/11/2005 (AR de fls. 195 – volume I), não há que se falar em decadência.



Da mesma foram, se da apreciação do mérito restar confirmado que houve simulação, o prazo para decadência será aquele constante do art. 173, inciso I, do CTN (primeiro dia do exercício seguinte daquele em que o lançamento poderia ser efetuado), e, considerando o vencimento dos fatos geradores em 15/12/2000 e 19/12/2000, o primeiro dia do exercício seguinte é 01/01/2001, extinguindo-se o direito de o fisco constituir o crédito tributário em 01/01/2006. Visto que a ciência do lançamento ocorreu em 26/11/2005, igualmente não ocorreu a decadência alegada pela interessada.

II. ACERCA DA APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 104, DE 2001

Sustenta a Fazenda Nacional a ocorrência de simulação e que a desconsideração do ato jurídico não está fundamentada na norma geral antielisão, mas nos arts. 118, 149, inciso VII, e 150, §4º, do CTN, sendo dispensável a edição de norma específica para efetivação do lançamento do crédito tributário, conforme entendimento esposado em precedentes do Conselho de Contribuintes que transcreve.

III. DA INDISCUTÍVEL EXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO

Além de reiterar as razões de decidir da decisão de primeira instância, quanto ao mérito do lançamento (vide voto condutor às fls. 411 a 414 – volume II), a Procuradoria defende que, uma vez que a contribuinte não atendeu no prazo concedido pela fiscalização a solicitação de apresentação da prova da existência das empresas GIVORS e ROSEBURG, mediante a juntada dos atos constitutivos e demais documentos, precluiu seu direito de fazê-lo posteriormente, a teor do que dispõe o art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 26 de março de 1972. Quanto aos documentos juntados pela recorrente em sede de recurso, assim se manifestou:

28. Mesmo se admitíssemos tais documentos extemporâneos, temos que, com relação à empresa Roseburg Investments Inc., a contribuinte não acostou qualquer documento emitido pelo Panamá, onde estaria a sede da empresa, o que seria facilmente obtido já que a atuada alega que entabulou negócio vultoso com o mencionado estabelecimento panamenho.

29. Tanto isso é verdade, que há apenas uma escritura emitida por um tabelião do Uruguai, onde teria se protocolizado o certificado de constituição da citada empresa. Porém, tal certificado não foi acostado aos autos.

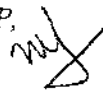
Ao final, a Procuradoria concluiu que houve a ocorrência de operação simulada, autorizando a exigência do IRRF sobre o ganho de capital, bem como o agravamento da multa de ofício, trazendo a colação a parte final da declaração de voto, apresentada pelo Julgador *a quo* Irineu Paz de Lima, que a seguir se reproduz (fls. 419 e 420 – volume III):

Da análise dos presentes autos depreende-se como relevante a simultaneidade das operações realizadas pela Interessada:

a) concessão pela Interessada de empréstimo à Empresa Givorg Uruguay S.A, no valor de R\$ 2.050.000,00, 08/12/2000;

b) aquisição pela Interessada, em 15/12/2000, de 100% da Empresa Givors-Uruguay S.A, situada no Uruguai (paraíso fiscal) junto à empresa Roseburg Investments Inc, com sede no Panamá (paraíso fiscal);

c) aquisição pela Givors-Uruguay S.A, em 14/12/2000, de 100% da Empresa Mineração Marulis Ltda, detentora da uma jazida de calcário localizada em Paulinos, município de Guapiara/SP,



que representava praticamente 100% do capital social desta empresa.

Assim sendo, vejo nestas operações engendradas pela Interessada a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do IRRF ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, implicando na desconsideração de esses atos ou negócios por ela praticados, nos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN.

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 02, sorteado e distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de 16/12/2008, veio numerado até à fl. 520 - volume III (última).



Voto

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora

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

1 Juntada extemporânea de documentos

De fato, o deferimento da juntada de prova posterior à impugnação, nos termos do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, depende de ficar demonstrada uma das circunstâncias estabelecidas no referido dispositivo: (a) impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (b) referir-se a fato ou a direito superveniente; ou (c) destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Compulsando-se os elementos que compõe os autos, observa-se que o aresto recorrido fundamentou sua decisão na falta de comprovação da existência das empresas estrangeiras, como se observa pelo trecho final do voto condutor (fl. 414 – volume III):

Mantenho, desta feita, a exigência do IRRF sobre o ganho de capital, bem como o agravamento da multa de ofício, tendo em vista que a interessada não logrou comprovar a existência das empresas estrangeiras.

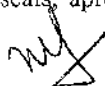
De outro lado, a recorrente alega que não tomou conhecimento da intimação objeto da Resolução DRJ/RJO-I nº 009, datada de 30/01/ 2007, que lhe concedeu o prazo de trinta dias "para apresentar provas da existência das referidas empresas, com seus atos constitutivos e composição societária originais e alterações posteriores, referendadas pelas respectivas representações diplomáticas ou consulares e devidamente traduzidos por tradutor juramentado.", trazendo em seu recurso os seguintes documentos:

- Certidão de regularidade de situação da Roseburg Investments Inc., acompanhada do seu estatuto social, tudo notariado e consularizado, com tradução juramentada (fls. 460 a 472 – volume III); e
- Estatuto social da Givors Uruguay S.A., notariado e consularizado, com tradução juramentada (fls. 474 a 497 – volume III).

No que se refere ao recebimento da intimação via postal, esta matéria já se encontra pacificada no âmbito deste Tribunal Administrativo, nos termos da Súmula nº 9 do Primeiro Conselho de Contribuintes, em vigor desde de 28/07/2006¹:

É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

¹ As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de aplicação obrigatória nos julgamentos de segundo grau, nos termos do art. 72, §4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, publicada no DOU de 23 de junho de 2009.



Entretanto, visto que a decisão recorrida levantou questionamento quanto à existência das empresas estrangeiras, fato não suscitado na fase investigatória, entendo que os documentos trazidos pela recorrente tem como objetivo se contrapor aos argumentos expendidos pelo relator *a quo*, enquadrando-se, assim, na alínea “c” do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Destarte, manifesto-me por acatar a juntada dos documentos trazidos extemporaneamente em sede de recurso.

2 Considerações iniciais

Muito embora a decadência do lançamento deva, em regra, ser apreciada antes das demais questões de mérito, no caso em concreto, considerando-se que o resultado da análise das circunstâncias que ensejaram o lançamento influencia na qualificação da multa de ofício, que, por sua vez, interfere diretamente no prazo decadencial a ser adotado, esta será a ordem em que os argumentos da defesa serão abordados.

Diante de tudo o que se sumarizou no relatório deste acórdão, observa-se que a questão central que motivou o presente lançamento, e que deve ser aqui enfatizada, foi a dissensão na qualificação da natureza do bem efetivamente transacionado entre a contribuinte e a ROSEBURG.

Se de um lado, entende o fisco que as operações realizadas pela interessada teriam sido forjadas com o objetivo desfigurar a compra de participação societária da empresa brasileira MARULIS pertencente à empresa estrangeira ROSEBURG, o que acarretaria ganho de capital tributável na fonte, de outro, defende a recorrente, em síntese, a legitimidade dos atos por ela praticados, segundo os quais o objeto da transação realizada com a ROSEBURG teria sido a aquisição da participação de societária da empresa GIVORS, empresa uruguaia e controladora da MARULIS, e, conseqüentemente, a operação teria ocorrido no exterior livre de tributação no Brasil.

O que se discute, portanto, é se atos formalmente praticados podem ser desqualificados para fins tributários.

Para o deslinde da situação aqui posta, antes de se analisar os argumentos trazidos pela contribuinte, importa fazer algumas considerações iniciais a respeito de negócios simulados e dos seus efeitos tributários.

3 Negócios simulados e seus efeitos tributários

No caso de negócios simulados, o lançamento tem seu fundamento no inciso VII do art. 149 do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

[...]



Por sua vez, o conceito de simulação encontra-se esculpido no art. 102 do Código Civil vigente à época do presente lançamento:

Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I – quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas a quem realmente se conferem ou transmitem;

II – quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós datados.

Além do texto legal acima, é importante ter em vista posições doutrinárias a respeito do alcance e do significado do que nele está contido. Washington de Barros Monteiro esclarece em sua obra Curso de Direito Civil, 25ª ed., São Paulo: Saraiva, 1985, vol I, p. 207:

Como o erro, simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz Clóvis, em forma lapidária, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

A seguir, p. 208:

A própria causa simulandi tem as mais diversas procedências. Ora visa a burlar a lei, ora a fraudar o fisco, ora a prejudicar a credores, ora a guardar em reserva determinado negócio.

Hermes Marcelo Huck, em Evasão e Elisão – Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário, São Paulo: Saraiva, 1997, pp. 117 e 118, assim trata a matéria:

A par da fraude, a simulação serve como instrumento constantemente utilizado na elaboração dos planos e práticas de natureza evasiva. Vício do ato jurídico, a simulação consiste na celebração de um ato com aparência jurídica normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir.

[...]

Poderá ser então definida a simulação como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o fito de iludir terceiros. No ato simulado ocorre uma divergência entre a declaração aparente e externa feita pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem as partes seja visível em relação a terceiros (ou ao Fisco), e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondidas por trás da declaração aparente. Há um contraste entre a forma extrínseca do ato praticado e a vontade íntima (e real) das partes que o praticam. No processo de simulação há

uma deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros ao erro ou engano. No caso de planejamento tributário ou estratégias fiscais com objetivos evasivos, o processo simulatório visa a enganar e iludir o Fisco.


Prossegue o referido autor, pp. 119 e 120, fazendo a distinção entre simulação absoluta e relativa:

É absoluta a simulação quando as partes praticam de forma ostensiva um ato, mas não pretendem, no íntimo, realizar qualquer negócio. O intuito é apenas o de enganar maliciosamente terceiros. As partes não têm em vista a realização de qualquer negócio e, por conseguinte, não esperam qualquer efeito do ato simulado que executaram. A simulação absoluta conduz a uma aparência de negócio, a um negócio sem conteúdo e inexistente quanto a seus efeitos. É o caso da venda simulada de bens para fraudar credores. O intuito não é o de alienar bens, mas apenas subtrai-los à eventual execução, não havendo entre as partes a intenção de qualquer negócio alternativo que o simulado pretendesse encobrir.

A simulação relativa ocorre quando as partes desejam negócio distinto do pactuado e aparente, quando o sujeito é diverso daquele que integra a relação jurídica aparente ou ainda quando há falsidade em qualquer outro elemento da relação jurídica. Exemplo típico, sempre lembrado pelos doutrinadores, é o da venda de bem para ocultar doação, sendo esta tributariamente mais onerosa do que aquela. Nesses casos, o que se tem é um negócio verdadeiro, mas dissimulado, que se caracteriza de ordinário numa contradecaração, e ele a sobreposta, ocultando-o, o negócio aparente, dito simulado. Na simulação relativa, mascara-se com um determinado tipo de negócio um outro negócio, este efetivamente querido pelas partes, e distinto do primeiro. Por vezes, constata-se a existência de dois contratos na simulação relativa, o contrato que se simula, destinado regra geral a fugir à aplicação da lei, e o contrato de fato realizado, que consubstancia o negócio escondido pela simulação.

Infere-se, assim, que os atos simulados, embora possuam uma aparência normal (sustentada em ato formal e regulamente constituído), não traduzem a verdadeira vontade das partes, ocultando o negócio efetivamente pretendido (simulação relativa) ou encerrando uma declaração totalmente falsa que não visa ao efeito que deveria produzir juridicamente (simulação absoluta).

Não se discute aqui o direito do contribuinte eleger dentre as diversas possibilidades de realizar um negócio a que melhor lhe convém. Contudo, entendo que não pode ele utilizar formas jurídicas flagrantemente inadequadas para realização de um negócio, evidenciadas pela total discrepância entre a vontade real das partes e a declaração contida nos documentos formalizados, para ocultar o verdadeiro negócio pretendido e, assim, obter uma tributação mais favorável. Deve existir sempre uma motivação extratributária, como ensina Marco Aurélio Greco, em Planejamento Tributário, São Paulo: Dialética, 2004, pp. 188 e 189:



[...] sempre que o exercício da auto-organização se apoiar em causas reais e não unicamente fiscais, a atividade do contribuinte será irrepreensível e contra ela o Fisco nada poderá objetar, devendo aceitar os efeitos jurídicos dos negócios realizados.

Como se vê, o Fisco não pode interpretar os negócios privados como bem entender, apenas com o intuito de enquadrá-los na hipótese tributariamente mais onerosa. Não é isto que estou sustentando.

No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnudamento da função objetiva do ato. Ou seja, se o objetivo predominante for a redução da carga tributária, ter-se-á um uso abusivo do direito.

[...]

Com a tese do abuso de direito aplicado no planejamento fiscal, se o motivo predominante é fugir à tributação, o negócio jurídico será abusivo e seus efeitos fiscais poderão ser neutralizados perante o Fisco. Ou seja, sua aplicação não se volta a obrigar do pagamento de maior imposto, mas sim a inibir as práticas sem causa, que impliquem menor tributação.

Comumente utiliza-se um conjunto de operações sucessivas, todas legalmente previstas, para buscar uma situação tributária mais favorável. Sobre o assunto, cabe transcrever trechos da obra retro mencionada de Marco Aurélio Greco (pp. 179 e 180):

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

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

[...]

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



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

Mais adiante, discorre o autor sobre as operações estruturadas e os critérios a serem analisados para fins de caracterização da simulação (pp. 345 e 346):

XVI.2. Operações Estruturadas em Seqüência

Sob esta denominação estão as step transactions, vale dizer, aquelas seqüências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente 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 inexisterem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.

Dai 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.

Diante de uma situação complexa, é essencial considerar a figura como um todo, examinando ao mesmo tempo os vários aspectos que a cercam, pois o conhecimento e o enquadramento de determina realidade será a resultante das diversas circunstâncias reunidas no caso concreto.

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).

XVI.2.1 O antes e o depois

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, principalmente, 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).

XVI.2.2. O elemento tempo

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.

Depreende-se do texto acima que, nos casos de alegada “reorganização empresarial”, na qual se verifica a existência de um conjunto de atos é importante analisar o todo e não apenas cada ato isoladamente. O exame abrangente da situação permitirá identificar se cada operação é autônoma ou se faz parte de uma operação maior e que se esteja pretendendo ocultar do fisco. Nesta análise, para fins da caracterização ou não de simulação, temos como elementos importantes: operações realizadas em seqüência, sem motivação extratributária; operações inconsistentes e realizadas em curto espaço de tempo; situação antes e depois do conjunto de operações.

4 Caracterização do negócio efetuado pela contribuinte

Em sua defesa, a recorrente alega que:

- i. os limites impostos pela Lei Complementar nº 104, de 2001, não seriam aplicáveis, pois a aquisição da participação societária teria sido implementada em dezembro de 2000, antes da vigência da referida norma legal. Cita precedente administrativo sobre o assunto;
- ii. não teria porque deixar de reter o IRRF, uma vez que o ônus e responsabilidade seriam da Roseburg;



- iii. a exigência fiscal deve estar amparada pela legalidade estrita e, portanto, o fato de existir disposição legal prevendo a cobrança de IRRF sobre ganhos de capital produzidos no País por estrangeiro, não poderia ser entendida, por analogia, a operação concebida e realizada no exterior;
- iv. a operação foi fechada após intensa negociação no exterior, que resultou na assinatura dos contratos apresentados ao fisco, descrevendo as várias etapas deste processo, desde a busca por uma reserva estratégica de calcário até a operação final de compra do controle acionário da empresa GIVORS, controladora da MARILUS, empresa proprietária das jazidas;
- v. não houve simulação por parte da interessada, visto que não há descompasso entre a vontade das partes, tanto real como aparente: a operação de compra da reserva de calcário foi concebida de acordo com imposição da empresa vendedora, no exterior.

No que se refere aos limites impostos pela Lei Complementar nº 104 (item i), com a introdução do parágrafo único do art. 116 do CTN, cabe esclarecer que, mesmo antes da edição da referida lei, já existia previsão legal o lançamento de ofício, quando se comprovasse que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (inciso VII do art. 149 do CTN). Por sua vez, o art. 118 do CTN ao afirmar que “*A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I- da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; [...]*”, já autorizava o fisco a, comprovada a simulação, efetuar o lançamento, sendo irrelevante a validade ou não do(s) ato(s) praticado(s).

O precedente administrativo mencionado pela contribuinte, além de não vincular o outros julgamentos, valendo apenas entre as partes, trata-se que questão controversa, existindo diversos acórdãos no sentido contrário, como, por exemplo:

SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. O fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc. não retira a possibilidade da operação em causa se enquadrar como simulação, isso porque faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Afinal, simulação é a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito. (Acórdão 103-23441, de 17/04/2008).

SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los.

OPERAÇÃO ÁGIO – SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO – VERDADEIRA ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÃO – Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos

envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária. (Acórdão 101-95537, de 24/05/2006).

IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - SIMULAÇÃO - Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. A transferência de participação societária por intermédio de uma seqüência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência. Em tal hipótese, é devido o imposto sobre ganho de capital obtido com a alienação das ações. (Acórdão 104-21610, 25/05/2006)

IRPF - EXERCÍCIO DE 2001 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTE NO EXTERIOR - SIMULAÇÃO - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996).

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM 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 - A liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício do planejamento tributário. (Acórdão 104-20749, de 15/06/2005).

Conforme considerações feitas acerca dos atos simulados no item anterior deste Acórdão, me filio a corrente que entende que a simulação pode ser caracterizada quando um conjunto de atos formais e sucessivos que, apesar de individualmente aparentarem legalidade, não representam a real intenção das partes, tendo como único objetivo ocultar a ocorrência do fato gerador.


Cabe agora analisar o caso em concreto para verificar se houve ou não simulação nos atos praticados pela contribuinte, sendo oportuno fazer uma breve recapitulação dos fatos:

- Em 12/01/2000, a jazida de calcário de propriedade da Sabará Indústria e Comércio Ltda., situada no município de Guapiara, no Estado de São Paulo, foi avaliada em R\$32.077.177,00, de acordo com laudo técnico elaborado a pedido da empresa uruguaia GIVORS (fls. 285 a 299 – volume II);
- Em 23/05/2000, a CCRG, controladora da recorrente, foi convidada pela ROSEBURG a participar de projeto de exploração mineral de jazida de

MJ
20

calcário, por meio de correspondência enviada a sua controladora, a empresa CCRG (fls. 282 a 284 – volume II);

- Em **27/07/2000**, foi assinado protocolo de intenções entre a CCRG e a ROSEBURG visando a associação entre a CCRG e a Givors, controlada da Roseburg, para exploração da jazida de calcário no município de Guapiara/SP (fls. 300 a 304 – volume II);
- Em **09/08/2000**, foi constituída a empresa MARULIS, pelos Srs. Ulisses e Marco Sabará, com capital social inicial de R\$2.000,00 (conforme item 12 do Termo de Constatação Fiscal à fl. 175 – volume I);
- Em **18/08/2000**, a jazida de calcário no município de Guapiara, no Estado de São Paulo, foi avaliada em R\$40.525.662,00, de acordo com laudo técnico elaborado a pedido da empresa CCRG, controladora da contribuinte (fls. 305 a 321 – volume II);
- Em **11/10/2000**, a ROSEBURG enviou correspondência para a CCRG informando de mudanças na estratégia de seus negócios de minerais na América do Sul e de sua decisão de se desligar da GIVORS e ficava no aguardo de eventual proposta da CCRG, que tinha direito de preferência na aquisição da empresa uruguaia (fls. 322 a 324 – volume II);
- Em **04/12/2000**, a MARULIS aumentou seu capital social de R\$2.000,00 para R\$ 61.000,00, recebendo, a título de integralização, a Jazida de Calcário contabilizada na empresa Sabará por R\$59.000,00 (R\$29.500,00 referente a cada sócio, Srs. Ulisses e Marco Sabará), conforme indicado no item 12 do Termo de Constatação Fiscal à fl. 175 – volume I;
- Em **08/12/2000**, a contribuinte concedeu empréstimo à GIVORS, no valor de R\$2.050.000,00, conforme contrato anexado às fls. 113 a 116 – volume I, no qual, na cláusula VI, a devedora se declarava possuidora de ativos minerais que estavam sendo negociados com a credora, prevendo a possibilidade de quitar o referido empréstimo como parte do pagamento da operação de compra e venda, caso ela viesse a se concretizar;
- Em **14/12/2000**, a GIVORS adquiriu 60.999 quotas do capital social da MARULIS (total de quotas: 61.000,00), por R\$1.159.713,00 (conforme demonstrativo anexado à fl. 178 – volume I);
- No dia seguinte, **15/12/2000**, a contribuinte adquiriu da ROSEBURG, 100% das ações da GIVORS, cujo valor nominal do capital social era de US\$50.000,00, por R\$30.000.000,00, equivalentes a US\$15.253.204,00, pagos em duas parcelas: de R\$ 2.050.000,00, mediante cancelamento de empréstimo anteriormente concedido à GIVORS, em 08/12/2000; e de R\$27.950.000,00, mediante transferência para conta corrente no ABN-AMRO Bank em Montevideú, no Uruguai (fls. 124 a 130 – volume I);
- Em **31/12/2000**, conforme alteração contratual da empresa MARULIS, foi aprovada a reserva de reavaliação no valor de R\$29.929.000,00. Na



mesma ocasião foi efetivada a transferência da GIVORS para a TIJUCA (contribuinte) das 60.999 quotas do capital social da MARULIS, em decorrência da redução do capital da sociedade estrangeira (fls. 66 a 69 – volume I).

Verdade é que cada um dos atos acima descrito, se olhados isoladamente, gozam do pressuposto de validade, como alega a defesa, porém se analisados em conjunto, evidenciam a existência de uma operação estruturada, previamente acordada entre as partes, em que o verdadeiro objeto da negociação foi a aquisição das quotas de capital da empresa MARULIS, detentora do direito de exploração da jazida de calcário localizado no município de Guapiara, a 17 km da sede da contribuinte e de sua controladora a empresa CCRG, fabricante de cimento.

Não há como se considerar autônoma cada uma das operações que só fazem sentido se olhadas como parte de um todo muito bem engendrado e previamente acordado, para o qual não se vislumbra sequer uma motivação, senão o não pagamento de imposto.

Como admitiu a contribuinte em sua defesa, desde o início o seu interesse era possuir uma reserva estratégica de calcário e que, por imposição da empresa vendedora, teve que adquiri-la de forma indireta, comprando o controle acionário de uma subsidiária uruguaia.

Nesse sentido, cabe transcrever a conclusão do autuante, contida no Termo de Verificação Fiscal (fls. 175 – volume I):

14. Se, com base no Laudo de Avaliação datado de 01/12/2000 a Tijuca reconheceu seu valor de R\$30.000.000,00 (29.998.000,00, ativo permanente imobilizado + 2.000,00, caixa) - cujos peritos só poderiam ter avaliado a Jazida de Calcário (Mina), Localizada em Paulinos, Município de Guapiara/SP, com o consentimento/conhecimento dos donos da própria Jazida, Srs. Ulisses e Marco Sabará, sócios comum das empresas Sabará (proprietária da concessão) e Marulis, até por uma questão física para adentrar nas terras/fazendas -, impossível pensar na ingenuidade dos sócios em vendê-la regularmente para a Givors-Uruguai, por R\$1.159.714,00, ao invés poder vender por R\$30.000.000,00, para a própria solicitante da Avaliação, no caso a Tijuca. Impossível ainda pensar que a empresa Tijuca pague R\$30.000.000,00, para uma empresa estrangeira, por uma Jazida de Calcário, situado no Brasil, se efetivamente poderia comprar diretamente dos sócios da Sabará/Marulis, Titulares da Concessão, empresas brasileiras, que, no caso venderiam por R\$1.159.714,00, a referida Mina.

Embora a transação tenha sido negociada ao longo do ano de 2000, a operação se efetivou de fato no mês de dezembro de 2000, por meio de uma sucessão de atos de transferências de propriedade, cessão de direitos, empréstimo e transferência de recursos, que ao final, levou a contribuinte a ter o controle acionário (60.999 quotas de uma total de 61.000 quotas) da empresa brasileira MARULIS. Antes desse conjunto de operações ocorrer, a empresa MARILUS pertencia aos Srs. Ulisses e Marco Sabará e, ao final, as quotas de capital foram transferidas para a contribuinte, ou seja, a operação que se pretendeu ocultar foi aquisição de empresa nacional diretamente dos sócios, no valor de R\$30.000.000,00.

Quanto aos documentos trazidos em sede de recurso (certidão e estatutos sociais, acompanhados de tradução juramentada), estes não alteram as conclusões acima firmadas, pois o fato de haver constituído formalmente as empresas é irrelevante para afastar a simulação ocorrida.

Diante de tudo quanto se expôs, entendo que restou amplamente comprovada a simulação, visto que a vontade real foi a aquisição da empresa brasileira, sem o pagamento



do imposto de renda devido a título de ganho de capital e, a vontade declarada, uma aparente aquisição de empresa estrangeira, a GIVORS. Na realidade, a empresa GIVORS, bem como a ROSEMBERG, foram utilizadas apenas para que as ações da MARULIS fossem transferidas para a TIJUCA, sob a máscara de uma aquisição de empresa estrangeira e, portanto, livre da tributação do ganho de capital.

Entretanto, o lançamento não pode prosperar por erro de sujeição passiva. Explica-se.

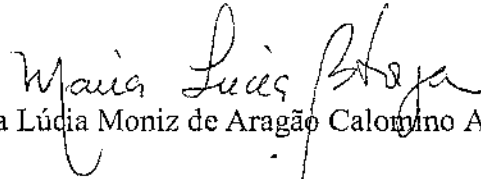
Consta do item 12 do Auto de Infração que os sócios da empresa MARULIS, Srs. Ulisses e Março Sabará, apresentaram Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física, apurando ganho de capital calculado devido pela venda das quotas da pessoa jurídica, informando como valor de alienação R\$1.159.714,00, quando de fato o valor real da transação foi R\$30.000.000,00. Ressalte, ainda, que a pessoa física residente no país deve tributar o todo ganho de capital auferido na alienação de bens, exceto no caso de isenção prevista em lei.

Assim, o imposto decorrente do ganho de capital apurado na operação simulada deveria ter sido exigido dos alienantes, no caso, os sócios da empresa MARULIS, e não da contribuinte que foi a adquirente das quotas de capital.

Destarte, configurada a ilegitimidade passiva da contribuinte, deixa-se de analisar demais argumentos trazidos pela defesa, ante a improcedência do lançamento.

5 Conclusão

Diante do exposto, voto por DAR provimento ao recurso.


Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
2ª CAMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: 19515.003180/2005-22
Recurso nº: 165.098

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2202-00.346

Brasília/DF, 18 MAI 2010

EVELINE COELHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional