



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Recurso nº : 139.664
Matéria : IRPF - EX.:1998
Recorrente : LUIZ ANTONIO CESAR ASSUNÇÃO
Recorrida : 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 09 de novembro de 2005.
Acórdão nº : 102-47.181

GANHO DE CAPITAL – SIMULAÇÃO - PROVA - A ação da contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe a autoridade fiscal provar a ocorrência do fato gerador. Não havendo impedimento legal para a realização das doações, ainda que delas tenha resultado a redução do ganho de capital produzido pela alienação das ações recebidas, não há como qualificar a operação de simulada. A reduzida permanência das ações no patrimônio dos donatários/doadores e doadores/donatários, por si só, não autoriza a conclusão de que os atos e negócios jurídicos foram simulados. No ano - calendário de 1997 não havia incidência de imposto sobre o ganho de capital produzido pela diferença entre o custo de aquisição pelo qual o bem foi doado e o valor de mercado atribuído no retorno do mesmo bem.

NULIDADE – DECISÃO - FUNDAMENTOS - Contendo a decisão de primeira instância abordagem das questões postas pela defesa, devidamente assentada nos fundamentos legais para a interpretação expendida, bem assim, entendimento expresso pela doutrina e nos julgados administrativos, considera-se perfeita perante a exigência contida no artigo 5º, II, e LV, da CF/88.

ILEGITIMIDADE PASSIVA – TRIBUTAÇÃO EM CONJUNTO – A opção do casal pela tributação em conjunto significa que essa forma foi financeiramente mais benéfica à unidade familiar. Eventual renda omitida por uma dessas pessoas deve ser exigida do cônjuge declarante em função do respeito à escolha efetivada na Declaração de Ajuste Anual – DAA.

Preliminares rejeitadas.
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZ ANTONIO CESAR ASSUNÇÃO.

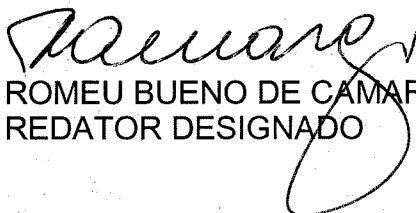


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares. Vencido o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo que acolhe a preliminar de ilegitimidade passiva. No mérito, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naurý Frágoso Tanaka (Relator), José Oleskovicz (que apresenta declaração de voto), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e José Raimundo Tosta Santos que negam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


ROMEUBUENO DE CAMARGO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 24 JUL 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA e SILVANA MANCINI KARAM.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Recurso nº : 139.664
Recorrente : LUIZ ANTONIO CESAR ASSUNÇÃO

RELATÓRIO

Litígio decorrente da exigência de crédito tributário em valor de R\$ 4.519.413,50, mediante Auto de Infração, de 29 de novembro de 2002, fls. 7 a 51.

Esse ato administrativo teve por objeto a correção do procedimento efetuado pelo sujeito passivo quanto à incidência do tributo sobre operação de venda de 73.496.167 ações da empresa Freios Varga SA, em nome de sua esposa, Cláudia Varga Assunção, esta incluída no feito por sua opção pela tributação conjunta com o cônjuge, fl. 248.

Conveniente esclarecer que a dita transação econômica ocorreu em 19 de dezembro de 1997, com a empresa K-H Holdings Inc. e o preço unitário praticado foi de R\$ 0,1939, do qual decorreu o valor total recebido de R\$ 14.306.312,00, fl. 15.

Ocorre que em momento anterior, 10 de dezembro de 1997, mediante Instrumento registrado na JUCESP, a investidora Varga Participações Ltda, uma das principais acionistas da primeira, promoveu alteração contratual, lavrada em 10 de dezembro de 1997, e registrada na JUCESP em 23 de dezembro desse ano, fls. 55 a 75, que envolveu, dentre outros, os seguintes atos:

(1) Aumento efetivo de capital social em valor de R\$ 15.741.456,39, passando de R\$ 32.940.000,00 para R\$ 48.681.456,39, pela incorporação de lucros acumulados até 1997 e reservas, mediante levantamento de balanço intercalar datado de 30 de novembro de 1997, com a conseqüente emissão de 1.574.145.639 de novas quotas, fl. 59.

(2) Alteração do preço unitário das quotas para R\$ 0,01 (um centavo de real), conforme condição nº 3, fl. 58. Desconhecido o preço anterior.

(3) Redução do capital social, atualizado na dita alteração, de R\$ 48.681.456,39 para R\$ 648.532,88 (equivalente a 64.853.288 quotas), com um



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

efetiva diminuição em valor de R\$ 48.032.923,51, e conseqüente cancelamento de 4.803.292,351 quotas.

(4) Nessa alteração, consta que Estevan Julio Varga e Marfisa Lazzari Varga, através do Instrumento de Renúncia de Usufruto Vitalício de Bens Móveis, de 9 de dezembro de 1997, deixaram de ser usufrutuários de 540.000 quotas, divididas estas em blocos de 180.000 quotas correspondentes a 6% do capital social para cada um deles, nos nomes de Celso Varga; Cláudia Varga Assunção e de Márcia Varga Buzolin, conforme cláusula 1.

Na mesma linha, Emmanoel Milton Varga e Emília Menconi Varga, através do Instrumento de Renúncia de Usufruto Vitalício de Bens Móveis, de 9 de dezembro de 1997, deixaram de ser usufrutuários de 690.000 quotas, divididas estas em blocos de 138.000 quotas e correspondentes a 4,6% do capital social cada, em nome de André Varga; de Marina Varga de Carvalho, de Miriam Varga, e de Milton Varga, conforme cláusula 2.

Cabe observar que o total de quotas da empresa Varga Participações Ltda em nome de Claudia Varga Assunção, no momento anterior à dita alteração contratual era de 180.000, correspondia a 6% do capital social da empresa, e se encontrava gravado com cláusula de usufruto, para os usufrutuários Estevam Julio Varga e Marfiza Lazzari Varga, fl. 58.

Após a redução do capital social de Varga Participações Ltda, Claudia Varga Assunção permaneceu com o mesmo percentual de 6% de participação no capital social dessa empresa, passando o quantitativo para 3.891.197 quotas, com redução do valor para R\$ 38.911,97, fls. 63.

(5) Também foi incluído no conjunto das alterações a eliminação da cláusula 32, fl. 74:



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

“Cláusula Trinta e Dois – O prazo de duração desta sociedade não poderá ser inferior ao necessário para a liquidação de todas as obrigações de Freios Varga S/A junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, já existentes, ou de outras que venham a ser assumidas posteriormente.”

Em contrapartida ao referido cancelamento de quotas, os sócios dessa empresa receberam ações de outra, a Freios Varga S/A.

Este sujeito passivo teve 317.017.296 quotas canceladas, enquanto sua esposa, 288.197.542, fl. 13, e receberam em devolução 42.690.892 ações, e 38.809.903 ações, respectivamente.

No dia seguinte à referida modificação do capital social, 11 de dezembro de 1997, essas pessoas físicas teriam doado, por Instrumento Particular de Doação e recibo, não tornado público, a totalidade das ações recebidas a Estevam Júlio Varga e Marfisa Lazzari Varga, pais da esposa deste sujeito passivo, contrato às fls. 104 a 108.

O valor de cada ação para essa doação foi o mesmo de recebimento, R\$ 0,074254265.

E, em 12 de dezembro de 1997, 90,17% dessas ações seriam devolvidas à esposa do sujeito passivo, operação praticada por outro Instrumento Particular de Doação, fls. 109 a 114, no qual o valor unitário por ação igual àquele praticado no mercado: R\$ 0,193902676.

O valor relativo à diferença de preço, de R\$ 14.251.103,63, foi considerado pelo sujeito passivo como “Rendimento Isento”, da espécie “Doação por Adiantamento da Legítima”.

Firmado o contrato com K-H Holding Inc. em 19 de dezembro de 1997, para venda de 41,01 % da empresa Freios Varga SA, Claudia Varga Assunção vendeu, juntamente com outros sócios, a totalidade das ações recebidas



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

em "doação" dos pais, pelo preço de R\$ 14.306.312,00, fl. 16, ou R\$ 0,1939, por unidade.

Nesse contrato, esclarecido que a empresa adquirente teria realizado auditoria nos livros, registros e instalações da VARGA e SUBSIDIÁRIAS no período compreendido entre 28 de outubro e 12 de dezembro de 1997¹.

Com essa forma de agir, apurado pelo sujeito passivo um ganho de capital de R\$ 55.405,22, enquanto fosse esta última transação efetivada no momento anterior à doação aos pais, o ganho seria de R\$ 8.849.221,60, fl. 16.

Frente a tais fatos, as Autoridades-Fiscais interpretaram no sentido de que houve simulação para ocultar a verdadeira transação e submeter à incidência do tributo, um fato econômico de características distintas daquele que realmente ocorreu.

Esses os fatos.

Conhecendo do feito em 2 de dezembro de 2002, data do recebimento do AR, fl. 264, os patronos Plínio José Marafon, OAB SP 34.967, Guilherme Pereira das Neves, OAB SP 159.725, e Nelson José Camolesi Filho, OAB SP 199.224, interpuseram impugnação, fls. 270 a 376, na qual trouxeram argumentos de fato e de direito, para suporte ao pedido pela nulidade do feito e ilegalidade da exigência.

Tais argumentos serão transcritos em síntese quando reiterados na peça recursal.

Julgada a lide em primeira instância pelo colegiado da Sexta Turma da DRJ / SPOII, a exigência foi considerada procedente, por unanimidade de votos, conforme Acórdão DRJ/SPOII nº 4.321, de 11 de setembro de 2003, fls. 393 a 441.

¹ "CONSIDERANDO QUE, para este objetivo, baseado exclusivamente nos documentos e informações fornecidos pela VARGA, entre 28 de outubro e 12 de dezembro de 1997, a COMPRADORA realizou um procedimento de auditoria dos livros, registros e instalações da VARGA e SUBSIDIÁRIAS (conforme definido na Seção 1.1.15 abaixo), a fim de determinar todas as contingências / obrigações, de qualquer natureza, existentes na VARGA," Excerto do contrato juntado ao processo.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

A interpretação posta pelo v. colegiado será detalhada, quando requerido para melhor esclarecer a situação, à medida que objeto de protesto na peça recursal.

Não conformados com essa decisão, os ilustres patronos interpuseram recurso dirigido ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 448 a 577, no qual a presença de diversos motivos, justificativas e fundamentos.

Considerando a multiplicidade e a mescla de assuntos no transcorrer do texto do protesto, e a finalidade deste relator de diminuir o risco de falta de identificação de algum desses aspectos, estes serão agrupados em itens para fins de identificação e seqüência.

1. Decisão com parcialidade e contradição

Afirmam que a Relatora refutou obliquamente as alegações da defesa, sem contestá-las tecnicamente, e protestaram contra a presença de parcialidade e subjetividade nesse ato, manifestada na frase "*o único propósito das operações realizadas foi o de 'levar vantagem' tributária...*".

Ainda, protestos pela presença de contradição por conter a decisão afirmativa sobre a possibilidade do planejamento tributário para a economia de tributos, mas não admitir que a situação em comento externa em concreto essa forma de estruturar os fatos jurídicos.

2. Nulidade da decisão de 1ª instância – ofensa a princípios constitucionais

Em preliminar, pedido pela nulidade da decisão *a quo* por ofensa a princípios como o do contraditório e da ampla defesa, artigo 5.º, LV, da CF/88, da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, conforme artigo



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

37, da Magna Carta, e também à norma do artigo 93, IX, da CF de 1988, por não conter exame de todas as questões levantadas pela defesa.

A integrar os princípios não observados pela dita decisão, o princípio da motivação, caracterizado pela falta das circunstâncias de fato ou de direito que, em cada caso, determinam a edição do ato administrativo.

3. Nulidade da decisão de 1ª Instância – falta de análise de argumentos.

Apontados os erros contidos no ato administrativo e não enfrentados na decisão *a quo* (sic):

“(a) criação de uma nova figura jurídica incomum e não prevista na lei: a meia SIMULAÇÃO, conforme amplamente discutido pelos recorrentes as folhas 06 da impugnação.

b) A consideração do patrimônio dos Recorrentes como um só, mesmo tendo em vista que se trata de hipótese de antecipação de legítima e como tal, o produto das vendas de ações pela Sra Claudia, não se comunica com o patrimônio do Sr Luiz Antonio, ora recorrentes.

c) Tese absurda de que as operações perfeitamente lícitas realizadas não produziram efeitos patrimoniais, mas unicamente representaram economia fiscal, mesmo quando se tem nítidas as consequências dos negócios realizados.

d) E, principalmente, os argumentos dos Recorrentes não foram objeto de detida análise por parte da C. DRJ que, surpreendentemente, exarou a decisão recorrida, a qual manteve integralmente o AI.”

A colaborar com o entendimento a respeito da motivação, a interpretação de diversos autores: José Cretella Junior, em *Dos Atos Administrativos*, 2ª Ed. RJ, Forense, 1998, pág. 268; Lucia Valle Figueiredo, em *Devido Processo Legal e Fundamentação das Decisões*. Revista de Direito Tributário nº 63, SP, pág. 215; José Frederico Marques, em *Instituições de Direito Processual Civil*. Atualizado por Ovídio Rocha Barros. Campinas, Millennium, 2000, pág. 466; José Eduardo Soares de Melo, em *O novo processo Administrativo de São Paulo: aspectos polêmicos*. In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord) *Processo Administrativo Fiscal*. SP: Dialética, 2002, v.6, pág. 60; e Humberto Theodoro Júnior em *Curso de Direito Processual Civil*. 36ª Ed. RJ, Forense, 2001, V-1, pág. 447.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Ementa do Acórdão nº 105-13328, sessão de 18 de outubro de 2000, no qual foi relator o ilustre Cons. Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega, e do julgado relativo ao processo DRT/5-1370/94, sessão de 13 de janeiro de 1998, da 5ª Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, publicado no Boletim TIT nº 325, de 5 de dezembro de 1998.

4. Ilegitimidade passiva

Passando às questões atinentes ao mérito, a manutenção da incidência tributária da renda junto com a deste sujeito passivo teria sido incorreta porque em desacordo com a determinação contida no Código Civil que determina patrimônio próprio aos bens da esposa, incomunicáveis.

A argumentação em torno dessa matéria pode ser incluída naquela, com características de preliminar, que tem por objeto a ilegitimidade passiva do sujeito escolhido para figurar no pólo negativo da relação jurídica tributária.

Preliminar, porque uma vez acolhida a tese, nulo seria o ato administrativo por exigir tributo de pessoa incorreta com ofensa ao artigo 142, do CTN⁽²⁾.

Arguem os recorrentes que as ações foram adquiridas antes do casamento, a título gratuito, como doação, de tal forma que não se integram ao patrimônio do casal e *"muito menos, ao patrimônio particular de Luiz Antonio"*.

E concluem: *"Daí se justificar outra motivação das duas doações: transferir do genro à filha o produto da venda das ações, sem comunicação conjugal, reforçando mais a tese da ausência absoluta de simulação (não é válida a doação direta de um cônjuge a outro)."*

² CTN – Lei nº 5.172, de 1966 - Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Argumento no sentido de que o cumprimento da obrigação acessória em conjunto não seria suficiente para atribuir aos cônjuges a condição de sujeito passivo de obrigações tributárias próprias de um e de outro, indistintamente.

Entendimento de que a postura fiscal constitui uso da teoria da desconconsideração da personalidade jurídica, repudiada pelo legislador brasileiro, e porque há dispositivo específico (sic) que impõe a individualização e não confusão dos bens.

Assim, a tributação deveria ser de responsabilidade da esposa porque patrimônio separado, por constituir antecipação da legítima, que não se comunica com o patrimônio do marido, nem com o patrimônio comum do casal.

Entendimento de que a interpretação do colegiado trilhou incorretamente no sentido de que a opção pela tributação em conjunto poderia alterar a condição de sujeito passivo da obrigação.

Exemplificam, como absurdo, os cônjuges casados pelo regime de separação total de bens que optem por declarar em conjunto poderiam ser solidariamente responsáveis pelas obrigações tributárias de um e outro, ainda que os patrimônios não se comuniquem.

Aqui, conveniente trazer parte da argumentação que compôs a peça impugnatória, uma vez que reiterada no recurso.

Com suporte no artigo 267, do Código Civil, no qual presente norma determinadora da exclusão da comunhão universal dos bens doados ou legados, pedido pela nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo.

Esse fato também estaria a justificar a transferência das ações dos pais para a filha, pois sem comunicação conjugal.

5. Simulação

A conclusão do colegiado julgador *a quo* pela simulação teria sido (sic) extraída a partir da premissa de que a concatenação e encadeamento dos diversos atos jurídicos deve ser considerada simulação, tendo em vista que eles culminaram, alguns dias depois, com a venda de parte das ações inicialmente doadas (19/12/97).



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81

Acórdão nº : 102-47.181

Que o entendimento estaria centrado na divergência entre a vontade real e a declaração externada.

Afirmativa no sentido de que a vontade real deve ser apta a produzir efeitos no mundo jurídico, ou seja, não poderia a decisão de primeira instância conter consideração de que a vontade íntima dos recorrentes foi a de economizar tributos com os atos praticados, pois essa intenção não produziria qualquer efeito no mundo jurídico.

Assim, deveria estar demonstrada a efetiva existência de uma vontade subjacente, real, efetiva e jurídica, que evidenciasse a discrepância entre o ato exteriorizado, formalizado e o efetivamente praticado.

A simulação externaria um descompasso entre a essência do ato e a sua forma extrínseca, fazendo aparecer algo que não existe. E, concluem que mesmo havendo eventual intenção de economizar tributo, tal intento foi obtido mediante a prática de atos jurídicos perfeitamente válidos, não havendo com relação a eles discordância entre a vontade negocial e a sua exteriorização.

Ensinamentos de Túlio Ascarelli (apud Antonio Roberto Sampaio Dória em Elisão e Evasão Fiscal, 2ª Ed., SP, Bushatsky, 1977, pág. 74) a respeito do elemento intencional quanto a sua importância para a atribuição de legitimidade ou ilegitimidade do próprio ato; de Antonio Roberto Sampaio Dória, na mesma obra, págs. 72 e 73.

Também, José Eduardo Soares de Melo, (em O novo processo administrativo de São Paulo: aspectos polêmicos, ob. citada, pág. 495) sobre a diferenciação entre as figuras da elisão e da evasão.

Jurisprudência administrativa com o Acórdão nº 106-09343, de 18 de setembro de 1997.

O colegiado teria concordado com a inexistência de discordância entre a exteriorização formal dos atos praticados pelo contribuinte.

Concluem os ilustres patronos pela presença de equívoco na decisão *a quo*, no qual considerada viciada a vontade real dos recorrentes para fins de qualificá-la como simulação, conforme poderia depreender-se do teor da ementa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

do referido acórdão: “os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, (...)”

Ainda na trilha do afastamento da simulação, reiterados os argumentos a respeito da “confusão entre simulação e o abuso de direito”, conforme síntese transcrita a seguir.

Entenderam os recorrentes que a interpretação dos representantes do sujeito ativo decorre da (sic) confusão absoluta, em que incorrem os AFRFs, sobre os institutos da “simulação” e da “teoria do abuso de direito”.

Afirmaram que “no ato simulado existe uma verdade de fato (real, efetiva) encoberta por uma forma jurídica não correspondente à referida realidade”.

Ensinamentos a respeito da simulação, professados por Washington de Barros Monteiro (em Curso de Direito Civil, Vol. 1/6, SP, 1987-1989, pág. 207), e de Luciano Amaro (em Planejamento Fiscal, Teoria e Prática, SP, Dialética, 1995, pág. 136).

Explicam os impugnantes que abusar do Direito significa o ato de recorrer a um conjunto de negócios jurídicos cuidadosamente escolhidos e postos em seqüência para reduzir ou eliminar a carga fiscal. A verificação dessa figura ocorre pela análise da totalidade dos fatos enquanto a conclusão, pela estruturação da seqüência de atos com finalidade centrada na economia de tributos.

Afirmam que a presença simultânea das duas figuras para uma só situação concreta é impossível porque são mutuamente excludentes, ou seja, havendo o abuso do direito não há presença de ato simulado.

A confusão havida pela interpretação das Autoridades Fiscais estaria na utilização de elementos da teoria do abuso do direito para descaracterizar negócio jurídico simulado (as doações).

Afirmam que “a finalidade de pagar menos tributo **não confere ao negócio jurídico o título de ato ‘simulado’**” (Grifos dos autores)

Interpretam os Impugnantes que as Autoridades Fiscais no subitem 2.11 caracterizam os fatos como um encadeamento de fatos jurídicos para diminuir



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

o valor do tributo, situação que caracteriza a teoria do abuso do direito e não simulação.

Na seqüência, a defesa desenvolve argumentação sobre os efeitos patrimoniais decorrentes dos atos praticados pelos recorrentes.

Esclarecido que as doações implicaram em alterações significativas nos patrimônios individuais e do casal, como p.ex. o quantitativo de 42.690.892 ações deste sujeito passivo que deixaram de fazer parte do seu patrimônio e daquele do casal, porque parte delas passou a integrar o patrimônio privativo da esposa.

Além dos reflexos patrimoniais, o fato de 8.009.566 ações ter permanecido com os pais e ser por eles tributado. Essa transação foi considerada correta pelas Autoridades Fiscais.

Afirmativa sobre a validade das doações efetuadas, pois obedientes aos requisitos legais previstos para esse fim. O lapso temporal entre elas, que segundo o colegiado julgador constitui forte indício de irregularidade, não constitui requisito para invalidação dos atos.

Com suporte no princípio da legalidade, e no preenchimento dos requisitos legais que conformam as doações, conclusão pela licitude de tais operações.

Os patronos consideraram descaso do colegiado julgador de primeira instância para a alegação de que as Autoridades Fiscais tomaram para suporte à incidência tributária apenas "meia simulação". Então, situação atípica de uma doação parte simulada e parte verdadeira, fato que contraria a construção do ato jurídico, pois não poderia ser meio válido e meio inválido.

Concluem os recorrentes que a parte da doação que integrou o patrimônio dos pais, foi considerada válida pelas Autoridades Fiscais porque gerou o montante pretendido de tributo, o que não ocorreu com a parte que retornou a filha.

Ratificam que para a consubstanciar a simulação no ato de doar deveria ficar comprovado que as partes não poderiam realizá-lo da maneira como o



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

fizeram, por ser vedado ou ilícito, demonstrando o “divórcio”, a divergência entre a verdade real (proibida/ilícita) e a de fato (aparente).

Compõem o recurso, diversos julgados administrativos envolvendo a matéria simulação.

6. Fundamentação legal

Reiterados os argumentos contra a fundamentação legal da imposição tributária.

Nessa linha, outro ponto atacado pela defesa é a fundamentação legal utilizada que inclui o artigo 51 da lei nº 7.450, de 1985 e o PN CST nº 46, de 1987. Essa norma conteria permissão para ampliar a hipótese de incidência do IR no sentido de alcançar operações assemelhadas àquelas tributadas mas que não se enquadram perfeitamente na previsão legal.

Afirmativa dos ilustres patronos sobre a regularidade formal dos atos praticados que possibilitaram a transação econômica em análise. A corroborar a posição, o parágrafo 23, da referida decisão, no qual a Relatora afirma não haver discordância quanto à exteriorização formal dos atos praticados.

Os recorrentes entendem, no entanto, que o colegiado julgador *a quo* decidiu de forma contraditória, em razão da afirmativa seguinte àquela do § 23, na qual há manifestação no sentido de que a transferência de ações concretiza-se pelo registro nos Livros da Instituição Financeira, por ordem contida no artigo 35, caput, § 1º, da lei das SA. Concluem pela presença de intenção dos julgadores direcionada a tumultuar o processo.

Quanto a essa posição, justificado que os recorrentes não atribuíram menor importância a esse detalhe, considerando que os demais requisitos necessários à comprovação foram cumpridos.

A afirmativa contida na decisão *a quo* sobre a não concretização das doações de ações para os pais da esposa do sujeito passivo seria falsa, porque os recorrentes juntaram extratos da instituição financeira Depositária das Ações, Banco Bradesco, que comprova a doação das ações dos pais para os filha. Esse fato teria



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

sido reconhecido pela fiscalização, conforme transcrição do item 5.23 do Termo de Constatação Fiscal.

Sob outra perspectiva, o fato da impossibilidade da transação de venda caso inexistente a doação dos pais para a filha.

Contra a validade considerada, apenas, interpartes dos documentos que deram fundo às doações, os patronos enumeram e tipificam os documentos que serviram de suporte às transações e protestam contra o cerceamento ao direito de defesa caracterizado pela falta de uma análise efetiva desses dados, com ofensa às normas do artigo 5º, LIV e LV, da CF/88.

Nessa linha, ensinamentos de Paulo Celso Bergstrom Bonilha (em O Novo Processo Administrativo Tributário, de Valari (acredito presente erro de digitação, talvez Valdir) de Oliveira Rocha, pág. 27), sobre a transferência do ônus da prova à Fazenda quando o fundamento do lançamento é contestado na impugnação. Também, a norma inserida no artigo 845, do RIR/99, e os acórdãos 101-71.948/80, e 102-18.219/81.

Conclusão Prévia

Sob este título, os patronos fazem um apanhado das justificativas que no entender da defesa permitem refutar a posição expendida no julgamento *a quo*, transcrito em seguida para melhor permitir o entendimento.

- "a) a fim de caracterizar a ocorrência de simulação, deve-se demonstrar a existência de uma vontade subjacente, real, efetiva e jurídica (não psíquica, íntima apenas) que demonstre a divergência entre o exteriorizado / formalizado e o efetivamente praticado;
- b) não se pode confundir a vontade jurídica com os motivos que levaram à prática do negócio. Assim, ainda que as doações tenham sido praticadas, intimamente com o objetivo de economizar tributos, tal intuito não se confunde com a vontade dos RECORRENTES que era, de fato, a de realizá-las; quando muito, tal motivação poderia subsidiar eventual questionamento quanto a abuso de direito, caso tal instituto fosse contemplado pelo ordenamento jurídico pátrio;
- c) a simulação não se verifica em relação a um **conjunto de atos**, mas, sim, em relação a atos jurídicos isoladamente considerado. Aplicar raciocínio diverso implica subverter a própria natureza do instituto;



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

d) não resta, dessa feita, a menor dúvida de que a análise conduzida pelo AFRF incorporou os métodos e as premissas do abuso de forma e da interpretação econômica, que em nada aproveitam para a pretendida comprovação da simulação das doações;

e) não bastasse isso, as doações praticadas eram perfeitamente lícitas, a forma jurídica adotada e exteriorizada coincidentes e os resultados produzidos próprios do negócio jurídico utilizado, o que evidencia que os RECORRENTES quiseram, exteriorizaram sua vontade e praticaram efetivamente as doações questionadas, assumindo todos os efeitos dela decorrentes. Aliás, como amplamente demonstrado foi justamente os seus efeitos jurídicos que, indiretamente, propiciaram-lhe economia tributária.

f) tal prática, portanto, ainda que de forma indireta visasse a economia fiscal, era perfeitamente legal, tratando-se, dessa feita, de negócio jurídico indireto não vedado pelo ordenamento pátrio.

g) acrescente-se que, no caso dos autos, as doações praticadas efetivamente 'saíram do papel', ao contrário do que afirma a DRJ, e produziram efeitos patrimoniais e, ainda, sucessórios inquestionáveis, além, é claro, dos fiscais;

h) tal circunstância resta evidente da simples análise da situação patrimonial dos envolvidos antes e após as operações questionadas (situação essa que pode ser comprovada mediante simples análise de suas Declarações de Ajuste);

i) a conclusão da DRJ, no sentido de que houve simulação nas doações é evidentemente inconsistente, uma vez que pressupõe a existência um mesmo negócio jurídico 'meio válido' e 'meio inválido', incidindo o objeto que o invalida sobre elemento essencial do mesmo, qual seja, a declaração de vontade;

j) o que se tem, nos termos da orientação fiscal da r. decisão da DRJ, é, ao mesmo tempo, um ato, em sua essência, 'simulado' e 'não simulado'. Tal entendimento, a despeito de ir contra toda e qualquer lógica jurídica, ainda ofende o princípio da identidade;

k) não existe doação que, quanto à vontade das partes, possa ser e não ser simulada ao mesmo tempo porque a declaração de vontade é elemento essencial desse negócio jurídico;

l) ao proceder dessa forma, o l. AFRF ignorou, completamente, os documentos – Extrato de Movimentação de Ações Escriturais fornecido pelo Banco Bradesco, instituição financeira depositária – que dão conta da doação de 73.496.168 de ações do Sr. e Sra. Varga para a sua filha CLÁUDIA. Tal documento foi entregue à fiscalização;

m) ora, como poderia o Sr. e a Sra. Varga ter doado tais ações para a sua filha CLAUDIA se, até 10 de dezembro (um dia antes da primeira doação, dos RECORRENTES aos seus pais/sogros), não



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

possuíam nenhuma ação da FREIOS, a menos que se assuma que efetivamente ocorreu a primeira doação.

n) finalmente, não há que se falar em simulação visando lesar o Fisco, no que se refere às operações praticadas, tendo em vista que a economia fiscal verificada no presente caso sempre esteve pautada nos estritos parâmetros legais e decorreu dos efeitos jurídicos dos atos praticados; e

o) o artigo 51, da lei nº 7.450/85, **não tem lugar nos casos em que se alega a simulação dos negócios jurídicos, porque não se refere à natureza dos atos** e, nessa medida, evidencia que a C DRJ pretendeu atacar a **intenção** de economizar tributo, a partir da adoção de premissas e critérios vinculados à teoria do abuso de forma."

7. Do negócio jurídico indireto

Os recorrentes discorrem sobre a possibilidade da situação concreta externar a realização de negócio jurídico indireto e quanto ao posicionamento favorável externado pela doutrina e jurisprudência.

Acrescentam que o Relator externou entendimento sobre a viabilidade da *"organização preventiva de negócios, visando a uma economia lícita de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto sobre as operações"*. Mas, a conclusão foi no sentido de que a situação é constituída por negócios fictícios, com a finalidade de ocultar o fato de que referidas ações nunca deixaram de estar sob sua propriedade, e pela inexistência de 'planejamento tributário'.

Entendimento a respeito do direito do contribuinte exercer discricionariamente seus negócios, e gerir seu patrimônio respaldado no princípio da autonomia da vontade (liberdade contratual), sob os contornos da lei, e quanto à ausência de limitação ou cerceamento no direito de agir, externado por José Eduardo Soares de Melo, (em Elisão e Evasão Fiscal, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13, SP, Resenha Tributária, 1988, pág. 491 e ss.). O autor adentra na questão e afirma pela viabilidade da escolha de forma jurídica consentânea com o negócio objetivado que resulte situação menos gravosa, sem que o sujeito ativo tenha o direito de opor-lhe restrição.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Citam, ainda, referido autor, que “o próprio Código Tributário Nacional (CTN), que reveste a natureza de lei complementar à Constituição Federal – nos artigos 109 e 110 – tem prestigiado os institutos, conceitos e formas de direito privado na interpretação e integração da legislação tributária (...)”

E, também, que: *“O comportamento elisivo compreende-se na categoria de negócio jurídico indireto em que os sujeitos da relação jurídica tributária adotam um determinado esquema para fins diversos dos que lhe são próprios”*. Concluída a citação com posicionamento pela legalidade do negócio via transversa: *“A via oblíqua, ou a atipicidade do negócio (perfeito nos seus efeitos), colima efeito econômico diferenciado, não revestindo ilicitude a desconexão entre o fato econômico e o ato jurídico do negócio”*.

Ensinamentos sobre o assunto, de Roque Antonio Carrazza, (em Curso de Direito Constitucional Tributário, 14ª Ed. SP, Malheiros, 2000, pág. 229), de Ives Gandra da Silva Martins (em Elisão e Evasão Fiscal. SP, Resenha Tributária, CEU, 1988, pág. 148), e de Hiromi Higushi (em Ganhos na Alienação de Bens e Direitos por Pessoas Físicas, artigo publicado no Boletim IR nº 11/96), que exemplifica o planejamento para reduzir tributação de ganho de capital.

Concluem pela prevalência do princípio da legalidade e pela obrigatoriedade da lei tributária conter previsão detalhada das características dos eventos que podem dar ensejo à tributação. E, nessa linha, não sendo vedado o ato, somente poder-se-ia admitir a sua inviabilidade prática se presente vedação por interferência de outro princípio, e este deve sobrepujar-se ao primeiro.

Conjugando a legalidade com o princípio da tipicidade cerrada (art. 97 do CTN) e o princípio da livre concorrência (art. 170 da CF/88), concluem os recorrentes pela legitimidade do planejamento tributário, quando aportado em meios não vedados expressamente em lei para produzir o efeito da economia fiscal.

Comentários sobre a inaplicabilidade dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva à situação, com suporte na prevalência do princípio da legalidade.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Conclusão pela inadequação do embasamento da decisão recorrida em face de centrar-se em princípios não aplicáveis à situação, mas ao legislador.

Nessa linha, entre outros, José Arthur Lima Gonçalves (em A lei complementar 104, de 2001 e o art. 116 do CTN, Revista do Direito Tributário. SP, nº 81, pág. 233), o voto na ADI nº 712 MC / DF, Relator Min. Celso de Mello, DJ, Seção 1, de 19/2/93, pág. 2032, ementário Vol. 1692-02, pág. 265.

Finalizado o enfoque, com manifestação pela manutenção dos argumentos expendidos na peça impugnatória quanto à aplicabilidade da LC nº 104, de 2001.

8. Da impossibilidade de aplicação da teoria do abuso de forma, de direito e da interpretação econômica com vistas a atacar negócio jurídico indireto lícitamente realizado.

Reiterados os argumentos no sentido de que tanto as Autoridades Fiscais quanto o colegiado julgador *a quo* utilizaram a teoria do abuso de direito para caracterizar a situação, mas a exigência do tributo teve suporte na prática de simulação. No entanto, entendem os patronos que a exigência teve suporte na teoria do abuso de direito na interpretação econômica, e concluem pela imprestabilidade por afronta ao sistema jurídico pátrio.

Em contrário à apreciação econômica, Sacha Calmon Navarro Coelho, (em Curso de Direito Tributário Brasileiro, 4ª Ed. RJ, Forense, 1999, pág. 211), com suporte na prevalência do critério jurídico sobre o econômico pela obediência ao princípio da legalidade.

Entendimento de que o *abuso de direito* consiste na utilização de determinados dispositivos legais (lacunas na lei fiscal) para economizar tributos, conformado ao princípio da legalidade. Para vedar essa possibilidade somente em presença de uma norma impeditiva, em obediência ao princípio da legalidade.

Ensinaamentos de Gilberto de Ulhoa Canto (em Elisão e evasão fiscal. Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 13, SP, 1988, págs. 16 e 17), sobre o direito de uso das formas de direito privado, desde que não proibidas pelo direito tributário. Ainda, Alfredo Augusto Becker, (em Teoria Geral do Direito, 2.ª Ed.,



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Saraiva, 1972, págs. 135 e 136), que esclarece inexistir interpretação mas criação do direito quando, em determinados casos, a regra jurídica outorga poderes aos tribunais (ou a autoridade incumbida do lançamento do tributo) para utilizar critérios morais. Segundo esse autor, que se apóia em Jean Dabin, o único e verdadeiro critério da teoria do abuso do direito é o critério moral. Nessa linha de raciocínio, o juiz ou a autoridade fiscal estaria praticando ato ilícito e criando regra jurídica com efeito retroativo.

Ainda, Luciano Amaro (em Direito Tributário Brasileiro, SP, Saraiva, 1997, pág. 219) sobre a licitude na escolha de uma forma jurídica tributária menos onerosa e julgados administrativos para corroborar posição contrária à interpretação econômica, e quanto à inaplicabilidade do § único do art. 116, do CTN, inserido pela LC nº 104, de 2001.

9. Multa Qualificada

Pedido pela inaplicabilidade da multa de maior ônus pela inexistência de qualquer infração e, caso mantida a incidência, o suporte para o afastamento teria uma presunção para caracterizar o evidente intuito de fraude, quando a aplicação requer a comprovação do comportamento fraudador.

Também contribuiria para o afastamento a distinção entre fraude e simulação. Nesse sentido, ensinamentos de Hermes Marcelo Huck (em Evasão e Elisão – Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. SP, Saraiva, 1997, págs. 120 e 121), que esclarece ser a reação do direito na simulação a busca do verdadeiro ato praticado, na fraude, o objetivo é a desconstituição da realidade jurídica que se intentou criar. Também, Caio Mario da Silva Pereira (em Instituições de Direito Civil. Vol. 1, 12ª Ed. RJ, Forense, 1990, pág. 371), Silvio Venosa (em Direito Civil, Vol 1. 3ª Ed. SP, Atlas, 2003, pág. 477).



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Ainda, o acórdão nº 103-21.046, da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Como informado no despacho de fl. 578 o arrolamento de bens está sendo controlado pelo processo nº 10865.000273/2004-70.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O recurso foi apresentado com observância dos requisitos legais de admissibilidade, motivo para que dele conheça e profira voto.

A análise das questões seguirá a mesma ordem posta no relatório.

1. Nulidade da decisão de 1ª Instância – parcialidade e subjetividade e contradição.

A primeira delas tem foco na parcialidade e subjetividade da Relatora que teria justificativa na conclusão de que “o *único propósito das operações realizadas foi o de ‘levar vantagem tributária...*”, fl. 430.

Deve ser esclarecido que a interpretação dos fatos quanto à simulação e planejamento tributário permitiu à digna funcionária concluir no parágrafo 93, da decisão, pela inexistência dos negócios jurídicos exteriorizados com os Instrumentos Particulares de Doação e Outras Avenças e pela presença do referido objetivo extraído do conjunto de fatos indiciários que integraram as provas.

Esse posicionamento não externa análise com parcialidade para uma das partes, mas conclusão decorrente dos fatos obtidos com a análise das provas.

A subjetividade, como elemento característico do conhecimento de cada pessoa, é um aspecto inerente à interpretação da norma e sua aplicação aos fatos ocorridos, de impossível abdicação, qualquer que seja o intérprete.

A análise jurídica de um fato depende da formação técnica, do nível cultural, e de uma infinidade de outros aspectos do conhecimento do intérprete que podem interferir na cognição e construção psíquica extraída dos documentos de referência.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Claro está que quanto maior o nível de conhecimento do direito do julgador mais incontestável perante a lei será a interpretação posta.

A decisão de 1ª instância contém interpretação devidamente fundamentada, com subjetividade porque não há como extrair a norma do texto legal sem que haja amparo nos mais diversos conhecimentos jurídicos próprios de cada pessoa, mas isenta de parcialidade.

Portanto, com a devida vênia, o protesto deve ser afastado.

Outro aspecto a trazer a este voto, é a alegada presença de contradição na decisão *a quo* por conter afirmativa sobre a possibilidade do planejamento tributário para a economia de tributos, mas não admitir que a situação em comento externa em concreto essa forma de estruturar os fatos jurídicos.

Esse questionamento será analisado mais à frente, na parte voltada às alegações quanto ao planejamento tributário e simulação.

2. Nulidade da decisão *a quo* – ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa e demais princípios constitucionais indicados.

Quanto à ofensa aos diversos princípios que orientam a atividade pública, bem assim, o julgamento das lides em nível administrativo, a razão não se encontra com a defesa.

Constata-se que o julgamento de 1ª instância, conforme esclarecido na questão anterior, tem abordagem completa dos fatos e, além de devidamente fundamentado, robustecidas as posições com a doutrina e jurisprudência administrativa.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

3. Nulidade da decisão de 1ª Instância – falta de análise de argumentos.

Argumenta-se que a decisão não conteria análise da (a) nova figura jurídica incomum e não prevista na lei: a meia SIMULAÇÃO; (b) tributação em conjunto, com consideração do patrimônio dos Recorrentes como um só; (c) tese absurda de que as operações perfeitamente lícitas realizadas não produziram efeitos patrimoniais, mas unicamente representaram economia fiscal, mesmo quando se tem nítidas as conseqüências dos negócios realizados; e (d) argumentação restante posta na peça impugnatória.

Verifica-se desnecessário qualquer comentário sobre a “meia simulação” dada a ausência de dados fundamentais relativos aos fatos de fundo que estariam registrados nos livros em posse da depositária e não trazidos ao processo pelos interessados.

Assim, como explicitado no Termo de Constatação Fiscal outras transações poderiam configurar a passagem de uma parcela das ações para os genitores, independente do Instrumento Particular de Doação e Outras Avenças constante do processo e considerado ineficaz.

A passagem das ações para a herdeira teria objetivo de tornar esse patrimônio incomunicável perante o casal, e será analisada no item relativo à ilegitimidade passiva, como preliminar.

Outro argumento da defesa a respeito da falta de análise seria a licitude das operações realizadas, que não teriam produzido efeitos patrimoniais, mas unicamente representariam economia fiscal, mesmo quando se mostram nítidas as conseqüências dos negócios realizados.

Este protesto não encontra respaldo legal, porque sendo os atos de doações considerados inválidos para fins fiscais, inexistem os reflexos requeridos pelos ilustres patronos. Ou seja, se o colegiado julgador considerou não ter havido doações de ações, em face de os documentos não estarem fundados em prova da efetiva transferência na instituição depositária, a decisão não requer abordagem do



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

detalhe de eventual objeto dos instrumentos ser a incomunicabilidade das ações, porque despiciendo, inútil.

O restante do protesto é dirigido à falta de análise dos argumentos da impugnação de uma maneira geral, porque, mesmo na presença dessas justificativas e fundamentos, foi mantida a exigência.

Conforme afirmado no início, completa a abordagem das alegações na decisão *a quo*, situação que permite concluir que o objeto de protesto não encontra respaldo nesse ato.

4. Ilegitimidade passiva.

Illegal seria o feito por conter exigência de tributo deste sujeito passivo em lugar daquela que deveria situar-se no pólo negativo da correspondente relação: sua esposa Claudia.

Trata-se de questão com característica de preliminar, pois uma vez acolhida, todo o ato seria anulável por erro na identificação do sujeito passivo com ofensa às normas contidas no artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972⁽³⁾.

O sujeito passivo eleito pelas autoridades fiscais foi o marido de Cláudia Varga Assunção por considerarem a opção pela forma de tributação ter sido a conjunta, prevista no artigo 7.º, do RIR/94⁽⁴⁾.

A legislação anterior à Constituição Federal de 1988, continha direcionamento para que a *regra geral* da tributação da renda percebida pelos cônjuges devia ser a forma conjunta. Assim, obediência às normas contidas nos artigos 67, do Decreto-lei n.º 5.844, de 1943⁽⁵⁾, e 33, da lei n.º 3.470, de 1958⁽⁶⁾.

³ Decreto nº 70.235, de 1972 - Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado; (...)

⁴ Decreto n.º 1.041, de 1994 - RIR/94 - Art. 7.º - Os cônjuges poderão optar pela tributação em conjunto de seus rendimentos, inclusive quando provenientes de bens gravados com cláusula de incomunicabilidade ou inalienabilidade, e das pensões de que tiverem gozo privativo.

⁵ Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943 - Art. 67. Na constância da sociedade conjugal, os cônjuges deverão fazer declaração conjunta de seus rendimentos inclusive os do trabalho ou das pensões de que tiverem o gozo privativo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10865.002036/2002-81

Acórdão nº : 102-47.181

Essa regra, segundo Noé Winkler⁷ é adotada em vários países e tem por objeto medir a capacidade contributiva da unidade familiar.

No entanto, em razão das novas condições estabelecidas para a mulher na Constituição Federal de 1988, que proporcionaram independência e igualdade com o homem, essa regra geral foi alterada passando a tributação normal dos componentes do casal à forma *individual e separada*, enquanto atípica a anterior, por opção⁸.

Decorre, então, que a tributação conjunta, após a publicação da Magna Carta, constitui uma opção do casal, que tem por objeto a redução do montante de tributo a pagar, e fundamento na sociedade conjugal, em que ambos tem patrimônio comum⁹ e responsabilidades equivalentes.

Colocados estes breves esclarecimentos, verifica-se que, nesta situação, há uma sociedade conjugal e no exercício correspondente ao ano-

Parágrafo único - Se o regime for o da separação de bens, é facultado a qualquer dos cônjuges apresentar declaração em separado, relativamente aos rendimentos próprios.

⁶ Lei n.º 3.470, de 1958 - Art. 33. A redação do § 2º do artigo 67 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 40.702, de 31 de dezembro de 1956, é substituída pela seguinte:

"No regime da comunhão de bens, quando cada cônjuge auferir mais de Cr\$90.000,00 anuais, além da declaração de rendimentos do cabeça de casal, poderá ser apresentada declaração de rendimentos do outro cônjuge, relativa aos proventos do trabalho e de bens gravados com as cláusulas de incomunicabilidade e inalienabilidade."

⁷ "A tributação em conjunto, obrigatória até 1988, dos rendimentos do casal, é regra adotada em várias legislações. Presume-se medir a capacidade contributiva da *unidade familiar*, e não a individual de seus membros, segundo os ganhos de cada um. Essa técnica de estabelecer parâmetros para imposição tributária, em alguns países, é complementada com tabelas distintas do imposto progressivo, uma para declaração individual e outra – com distribuição mais atenuada de classes de renda – para declaração em conjunto". WINKLER, Noé. Imposto de Renda: doutrina, comentários, decisões e atos administrativos, jurisprudência (Conselho de Contribuintes, Poder Judiciário): baseado no regulamento baixado com o Decreto n.º 1.041/94 e legislação posterior, 1.ª Ed. RJ, Forense, 1997, pág. 20.

⁸ RIR/94 – Artigo 6.º - Cada cônjuge deverá incluir a totalidade dos rendimentos próprios e a metade dos rendimentos produzidos pelos bens comuns em sua declaração.

⁹ Lei n.º 3.071, de 1916 – Código Civil - Art. 266. Na constância da sociedade conjugal, a propriedade e posse dos bens é comum.

Essa determinação foi alterada com a publicação da CF/88, valendo então a regra vigente para o casamento sob a modalidade "comunhão parcial de bens", conforme artigo 1.640, do novo Código Civil: "Lei n.º 10.406, de 2002 - Art. 1.640. Não havendo convenção, ou sendo ela nula ou ineficaz, vigorará, quanto aos bens entre os cônjuges, o regime da comunhão parcial.

Parágrafo único. Poderão os nubentes, no processo de habilitação, optar por qualquer dos regimes que este código regula. Quanto à forma, reduzir-se-á a termo a opção pela comunhão parcial, fazendo-se o pacto antenupcial por escritura pública, nas demais escolhas."



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

calendário em análise, a esposa do contribuinte integrou a relação de dependentes da declaração de ajuste anual do exercício de 1.998, fl. 248, e o valor relativo à correspondente dedução compôs o total dessa rubrica, para fins de obtenção da renda tributável do ano-calendário, fl. 246.

Este contribuinte utilizou um direito permitido por norma contida no artigo 7.º, do Decreto n.º 1.041, de 1994, para auferir benefício tributário, no sentido de proteger o patrimônio do casal, e ter um ônus financeiro menor decorrente do tributo devido ao final do período.

E o benefício tem suporte legal na possibilidade da esposa ser considerada "*dependente*", trazer todas as deduções a ela permitidas para compor de forma redutiva a renda tributável do casal, e ter a tributação de seus rendimentos *conjuntamente com o outro cônjuge*, com suporte na sociedade conjugal.

Essa fundamentação decorre do artigo 20, do Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, que instituiu os encargos de família, como redutores da renda tributável para fins de observância da capacidade contributiva da sociedade conjugal¹⁰.

A limitação imposta pelo legislador constituinte foi observada pela reforma procedida com a edição da lei n.º 7.713, de 1988, no artigo 14, II.

Trazendo a sua esposa como dependente em sua declaração de ajuste anual, o contribuinte optou por uma forma de tributação permitida pela legislação do tributo, em detrimento daquela normal, individual para ambos.

Assim, o sujeito passivo da obrigação tributária principal decorrente da renda obtida pela esposa do contribuinte é o próprio contribuinte eleito pela autoridade fiscal, uma vez que abrigou como dependente o seu cônjuge, para optar por uma forma de tributação, na época, mais conveniente, porque menos onerosa, e, em consequência, sujeitou-se à tributação conjunta dos rendimentos desta última. Logo, para fins tributários, representa a beneficiária pela renda de ambos – a

¹⁰ Decreto-lei n.º 5.844, de 1943 - Art. 20. Da renda bruta, observadas as disposições dos §§ 1º, 3º e 5º do art. 11., será permitido abater:

e) os encargos de família, à razão de Cr\$ 8.000,00 anuais para o outro cônjuge e de Cr\$ 4.000,00 para cada filho menor ou inválido ou filha solteira ou viúva sem arrimo, obedecidas as seguintes regras:



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

unidade familiar - e, portanto, sujeito passivo da obrigação principal daqueles rendimentos auferidos pelos dependentes.

A previsão legal para suporte à eleição daquele que responderá pelo crédito tributário encontra-se no artigo 121, do CTN¹¹.

Sendo sujeito passivo da obrigação principal a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, não resta dúvida de que, nesta situação, é aquele eleito pela autoridade fiscal.

Rejeita-se a questão preliminar inibidora da sequência processual.

Antes de passar às questões atinentes ao mérito, conveniente contextualizar os fatos para, posteriormente, analisá-los quanto à validade sob a perspectiva individual e quanto à participação na situação fática integral.

Dos fatos que integraram a situação.

Fato 1. Possível extrair, apesar da inexistência de documentos comprobatórios do ato no processo, que a situação evidencia um acordo prévio para negociação de ações da empresa Freios Varga S/A, no qual presente o intuito da empresa norte-americana K-H Holdings Inc. de obter o controle acionário, conforme justificativa contida na cópia do contrato de venda de ações, fl. 118.

Essa justificativa, conforme excerto transcrito a frente, explicita que houve auditoria realizada pela COMPRADORA no período de 28 de outubro a 12 de dezembro de 1997, na empresa Freios Varga SA e nas subsidiárias.

"CONSIDERANDO QUE, para este objetivo, baseado exclusivamente nos documentos e informações fornecidos pela VARGA, entre 28 de outubro e 12 de dezembro de 1997, a COMPRADORA realizou um procedimento de auditoria dos livros,

¹¹ CTN - Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

registros e instalações da VARGA e SUBSIDIÁRIAS (conforme definido na Seção 1.1.15 abaixo), a fim de determinar todas as contingências / obrigações, de qualquer natureza, existentes na VARGA,"

Tal ação somente seria permitida pela administração da empresa se presente um compromisso formal da intenção de concretizar negócio, em tempo futuro. Esse compromisso foi firmado em momento anterior a 28 de outubro de 1997, uma vez que o entendimento ocorre previamente ao início dos trabalhos de levantamento.

Essa hipótese tem suporte, também, no montante da transação, que requer entendimentos e verificações prévias à formalização do negócio.

Formalidade normal não apenas nas transações financeiramente vultosas, conforme ensina Orlando Gomes¹², para o qual a formação dos contratos exige sucessivos atos preparatórios antes que os interessados os concluem: *"A formação de qualquer contrato pode ser precedida de negócios jurídicos tendentes a levá-la a bom termo em virtude da determinação vinculante de seus dados objetivos e elementos subjetivos."*

Fato 2. O segundo fato que compõe a situação, em ordem cronológica, é a alteração contratual da empresa Varga Participações Ltda, fls. 55 a 75, lavrada em 10 de dezembro de 1997, e registrada na JUCESP em 23 de dezembro desse ano, que envolve, dentre outros, os seguintes atos:

2.1. Aumento efetivo de capital social em valor de R\$ 15.741.456,39, passando de R\$ 32.940.000,00 para R\$ 48.681.456,39, pela incorporação de lucros acumulados até 1997 e reservas, mediante levantamento de balanço intercalar datado de 30 de novembro de 1997, com a conseqüente emissão de 1.574.145.639 de novas quotas, fl. 59.

2.2. Alteração do preço unitário das quotas para R\$ 0,01 (um centavo de real), conforme condição nº 3, fl. 58. Desconhecido o preço anterior.

¹² GOMES, O, Contratos, 18.^a Ed. atualizada por Humberto Theodoro Junior, Rio de Janeiro, Forense, 1998, pág. 58.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

2.3. Redução do capital social, atualizado na dita alteração, de R\$ 48.681.456,39 para R\$ 648.532,88 (equivalente a 64.853.288 quotas), com um efetiva diminuição em valor de R\$ 48.032.923,51, e conseqüente cancelamento de 4.803.292.351 quotas.

Observe-se que a redução do capital social não significou alteração no percentual de participação desta pessoa física e de sua esposa no capital social, conforme evidenciado na planilha que integra a cláusula 6.

2.4. Nessa alteração, também consta que Estevan Julio Varga e Marfisa Lazzari Varga, através do Instrumento de Renúncia de Usufruto Vitalício de Bens Móveis, de 9 de dezembro de 1997, deixaram de ser usufrutuários de 540.000 quotas, divididas estas em blocos de 180.000 quotas correspondentes a 6% do capital social para cada um deles, nos nomes de Celso Varga; Cláudia Varga Assunção e de Márcia Varga Buzolin, conforme cláusula 1.

2.5. Na mesma linha, Emmanoel Milton Varga e Emília Menconi Varga, através do Instrumento de Renúncia de Usufruto Vitalício de Bens Móveis, de 9 de dezembro de 1997, deixaram de ser usufrutuários de 690.000 quotas, divididas estas em blocos de 138.000 quotas e correspondentes a 4,6% do capital social cada, em nome de André Varga; de Marina Varga de Carvalho, de Miriam Varga, e de Milton Varga, conforme cláusula 2.

2.6. Também foi incluído no conjunto das alterações a eliminação da cláusula 32, fl. 74:

"Cláusula Trinta e Dois – O prazo de duração desta sociedade não poderá ser inferior ao necessário para a liquidação de todas as obrigações de Freios Varga S/A junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, já existentes, ou de outras que venham a ser assumidas posteriormente."

O ato de aumentar o capital social da empresa Varga Participações Ltda com a incorporação de reservas, lucros e correção monetária, fl. 59, teve por finalidade atualizar o valor da participação de cada sócio, para então permitir a redução e a compensação com ações da Freios Varga SA.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Como a empresa era detentora de grande quantidade de ações desta última, a entrega das ações constituiu uma redução do seu ativo, e de seu patrimônio, e por outro lado, perda porque cedidas a preço de custo aos sócios, quando o valor de mercado, conforme preço praticado na transação de venda era significativamente maior.

No entanto, operação legal, pois em obediência à norma contida no artigo 22, da lei nº 9.249, de 1995⁽¹³⁾.

A empresa Varga Participações Ltda detinha quantitativo em torno de 646.831.700 ações da Freios Varga S/A, equivalente a R\$ 48.030.012,46 (646.831.700 ações x R\$ 0,074254265 por unidade...: R\$ 48.030.012,46).

Cabe observar que o total de quotas da empresa Varga Participações Ltda em nome de Claudia Varga Assunção, no momento anterior à dita alteração contratual correspondia a 6% do capital social da empresa, e se encontrava gravado com cláusula de usufruto, para os usufrutuários Estevam Julio Varga e Marfiza Lazzari Varga, fl. 58.

Após a redução do capital social de Varga Participações Ltda, Claudia Varga Assunção permaneceu com o mesmo percentual de 6% de participação no capital social dessa empresa, passando o quantitativo para 3.891.197 quotas, com redução do valor para R\$ 38.911,97, fls. 63.

¹³ Lei nº 9.249, de 1995 - Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

A exclusão do gravame que determinava serem os pais de Claudia Varga Assunção os usufrutuários das ditas quotas, teve por objeto liberar o produto desses bens para sua proprietária, pois, em caso contrário, as ações recebidas deveriam, em seguida à data da redução de capital, serem novamente gravadas com referido ônus - usufruto¹⁴ - aos pais, para que a situação jurídica anterior permanecesse. No entanto, o que se extrai dos documentos é que não houve o retorno desse direito aos pais, nem quanto às ações recebidas, nem quanto às quotas remanescentes na empresa Vargas Participações Ltda.

Assim, o ato de reduzir o capital social da empresa Varga Participações Ltda, constituiu, em síntese:

(a) uma devolução do patrimônio dos sócios, com retorno em ações da Freios Varga S/A.

(b) Perda do poder de decisão da primeira pessoa jurídica junto à Freios Vargas SA em decorrência da transferência do quantitativo de ações para os sócios.

(c) A conclusão de uma doação em adiantamento da legítima, porque houve renúncia do usufruto pelos usufrutuários quanto às quotas originárias e delas (da redução de capital) resultaram quantitativos equivalentes de ações, em termos de moeda, sem qualquer cláusula de gravame para os sócios que detinham as quotas, mas não o usufruto – Celso Varga, Estevan Julio Varga Junior, Marcia Varga Bussolin, André Varga, Marina Varga de Carvalho, Miriam Varga, Milton Varga e Luiz Varga Neto, entre estes Cláudia Varga Assunção, cônjuge do sujeito passivo, fl. 58. A completar o raciocínio, a liberação do usufruto para as quotas remanescentes da empresa Vargas Participações Ltda em nome de Claudia Varga Assunção.

¹⁴ Usufruto – (...) O usufruto, assim, revela-se o direito real sobre coisa alheia (jus in re aliena), atribuindo ao usufrutuário o direito de a usar temporariamente, percebendo os frutos que produzir, ou retirando dela as utilidades, que não lhe destruam a substância. A instituição do usufruto, pois, impõe a coexistência de dois titulares de direito sobre a coisa:a) o nu-proprietário, a quem compete a propriedade, cabendo-lhe o direito de senhor direto da coisa, de que a destacaram os direitos de uso e gozo;b) o usufrutuário, a quem se confere o direito de usar e gozar a coisa, por um certo tempo.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Conveniente lembrar que as quotas liberadas do gravame constituíam a totalidade da participação destes no capital social, uma vez que, antes e após a redução de capital todos continuaram tendo o mesmo nível (percentual) de participação na Varga Participações Ltda.

Fato 3. Outro fato a compor a situação foi caracterizado por doação das 40.752.866 ações da empresa Freios Varga S/A que, em tese, estariam em nome de Claudia Varga Assunção para seus pais, em conjunto com aquelas 40.752.868 ações de seu marido, com preço unitário de R\$ 0,07 (sete centavos), conforme Instrumento Particular de Doação de Ações e Outras Avenças, fls. 104 a 108.

Fato 4. Em seguida, a doação dos pais de Cláudia Varga Assunção de parte das ações recebidas em doação, 73.496.168 ações, para esta última, com preço unitário de R\$ 0,19 (dezenove centavos de real), fls. 109 a 114. Observe-se que o total recebido em doação fora de 81.505.734 ações, fl. 106, permanecendo 8.009.566 ações em poder dos pais.

Fato 5. E, por último, a venda do total das ações recebidas por Claudia Varga Assunção para a K-H Holding Inc. conforme contrato às fls. 115 a 139.

Observe-se que nesta transação, os pais de Claudia V Assunção também vendem ações para a COMPRADORA.

Colocados os fatos, passa-se à análise individual, quanto ao conjunto e a validade jurídica perante terceiros.

Fato 1. Pré-contrato

O primeiro fato, que não tem documento escrito no processo, constitui ato jurídico característico do início de um contrato.

Isoladamente considerado, sua importância diz respeito à transação econômica, na qual serviu para dar amparo à validade da intenção de adquirir, e, por conseqüência, à verificação efetuada na empresa e subsidiárias para permitir confirmação das condições inicialmente fixadas e a decisão, ao final da auditoria, quanto ao negócio em andamento.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

No contexto da situação, indica que toda a família detentora das quotas da subsidiária e das ações da empresa objeto da negociação poderia deter o conhecimento antecipado da transação que seria concretizada no futuro.

Observe-se, ainda, que a auditoria teve início em 28 de outubro de 1997, e somente por volta de 10 de dezembro desse ano, quando efetivada a redução de capital da empresa Varga Participações Ltda, houve sinais de que o levantamento efetuado permitiu concluir pela concretização do negócio iniciado.

Esse ajuste inicial significa a existência de acordo sob condição resolutória¹⁵, realizado antes do momento em que concretizada a venda das ações da Freios Varga SA e todos os demais atos que culminaram com a posse delas por Cláudia Varga Assunção.

Fato 2. Alteração contratual

2.1. O segundo fato, isoladamente considerado, constitui a alteração contratual lavrada em 10 de dezembro de 1997, e registrada na JUCESP em 23/12/1997, que conteve dispositivos para alterar o capital social da empresa Varga Participações Ltda, e alberga outros atos jurídicos. Sob esse aspecto, sua validade é perfeita perante terceiros e entre as partes.

2.2. Alguns dos outros fatos que compõem essa alteração, dentre eles, o aumento efetivo de capital social em valor de R\$ 15.741.456,39, passando de R\$ 32.940.000,00 para R\$ 48.681.456,39, pela incorporação de lucros acumulados até 1997 e reservas, mediante levantamento de balanço intercalar datado de 30 de novembro de 1997, com a conseqüente emissão de 1.574.145.639 de novas quotas, fl. 59; a alteração do preço unitário das quotas para R\$ 0,01 (um centavo de real), conforme condição nº 3, fl. 58; e a eliminação da cláusula 32, fl. 74, constituem aspectos inerentes à empresa, com permissão legal para sua efetivação.

¹⁵ CONDIÇÃO RESOLUTIVA - Condição resolutiva é a que, quando vem, extingue a obrigação, ou dissolve o contrato. Desse modo, ocorre quando a convenção ou o ato jurídico é puro e simples, exerce sua eficácia desde logo, mas fica sujeito a evento futuro e incerto que lhe pode tirar a eficácia, rompendo a relação jurídica anteriormente formada. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. ob. cit.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

2.3. Outros, no entanto, como a renúncia ao usufruto pelos sócios Estevan Julio Varga e Marfiza Lazzari Varga, e Emmanoel Milton Varga e Emília Menconi Varga, através de Instrumentos de Renúncia de Usufruto Vitalício de Bens Móveis, de 9 de dezembro de 1997, têm significado que estende os efeitos além daqueles inerentes à participação societária.

Ou seja, a exclusão do gravame que determinava serem os pais de Claudia Varga Assunção e de outros herdeiros os usufrutuários das ditas quotas, teve por objeto liberar definitivamente o produto dessas quotas para seus proprietários, pois em caso contrário, as ações recebidas continuariam com o mesmo gravame, uma vez que os pais eram os usufrutuários e detentores do direito de usar e colher os seus frutos¹⁶ enquanto vivos.

Havendo substituição do bem, o outro recebido em troca deveria permanecer gravado com a mesma condição, salvo se providenciada doação em adiantamento da legítima do dito direito, o que já havia sido feito, conforme explicitado.

Conveniente lembrar que o total de quotas da empresa Varga Participações Ltda em nome de Claudia Varga Assunção, no momento anterior à dita alteração contratual era de 180.000, correspondia a 6% do capital social da empresa, e se encontrava gravado com cláusula de usufruto, para os usufrutuários Estevam Julio Varga e Marfiza Lazzari Varga, fl. 58.

Após a redução do capital social de Varga Participações Ltda Claudia Varga Assunção permaneceu com o mesmo percentual de 6% de participação no capital social dessa empresa, passando o quantitativo para 3.891.197 quotas, com redução do valor para R\$ 38.911,97, fls. 63.

Esses dados permitem concluir que parte do quantitativo de quotas em situação de usufruto, quando alterada a situação patrimonial, deu origem ao quantitativo de ações da Freios Varga S/A recebido.

¹⁶ Sobre o usufruto, ver nota 14.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

As retiradas dos gravames, isoladamente consideradas, têm validade porque a alteração contratual é um instrumento público, e tais condições encontravam-se registradas, justamente, em alteração contratual anterior.

No conjunto dos fatos, significa que os pais de Cláudia Varga Assunção quiseram transferir a propriedade e o domínio das quotas para a filha, fazendo com que eventual produto delas pertencesse à proprietária. Também nesse aspecto, considera-se válido o fato, porque traduz uma concretização da vontade dos genitores, em vida, de transferir definitivamente tais bens.

2.4. Outro fato a considerar na alteração contratual, foi a redução do capital social, atualizado nessa oportunidade, de R\$ 48.681.456,39 para R\$ 648.532,88 (equivalente a 64.853.288 quotas), com uma efetiva diminuição em valor de R\$ 48.032.923,51, e conseqüente cancelamento de 4.803.292,351 quotas.

Vale observar que a redução do capital social não significou alteração no percentual de participação desta pessoa física e de sua esposa no capital social, conforme evidenciado na planilha que integra a cláusula 6.

Importante considerar que, sendo a empresa Varga Participações Ltda detentora de grande quantidade de ações da Freios Varga S/A, a entrega das ações além de constituir uma redução do seu ativo, e de seu patrimônio, e perda financeira, porque cedidas a preço de custo aos sócios, quando o valor de mercado, conforme preço praticado na transação de venda final, era significativamente maior, concretizou a transferência de poder de gerenciamento da outra para os sócios, porque em razão do alto percentual de participação no capital social, cerca de 41%, detinha controle acionário daquela objeto de investimento.

Isoladamente considerado, esse fato não merece maior atenção, pois em sintonia com os mandamentos contidos na lei nº 9.249, de 1995, artigo 22⁽¹⁷⁾.

No entanto, no conjunto dos fatos, a redução do capital com posterior entrega de ações da Freios Varga S/A aos sócios, externa situação em

¹⁷ Ver nota 13.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

que a auditoria para fins de aquisição do restante das ações dessa empresa estaria concluída e a transação de venda com sinalização positiva para sua conclusão.

Ou seja, sendo premissa fundamental para o andamento dos negócios do grupo econômico que a Varga Participações Ltda detivesse o controle acionário da Freios Varga S/A, somente o cumprimento de uma condição imposta pelo futuro adquirente justificaria a perda do controle acionário.

Observe-se que a venda das ações poderia ter sido efetuada diretamente pela empresa proprietária, mas essa opção proporcionaria um significativo lucro não operacional tributável pelo Imposto de Renda. Em face do ônus tributário, optou-se pela referida alteração para fins de buscar uma solução menos onerosa.

2.5. Em complemento, outro aspecto a observar quanto à validade da entrega das ações da Freios Varga S/A é a alteração de propriedade no livro de Registro de Ações, para os sócios indicados, conforme determina a lei das S/A, lei nº 6.404, de 1976, artigo 35⁽¹⁸⁾.

Conforme se verifica nos Termos de Intimação Fiscal, fls. 140, 141, foram solicitados à sucessora da Freios Varga S/A, TRW Automotive Ltda, a cópia autenticada dos Livros "Registro das Ações Nominativas" e de "Transferência de Ações Nominativas", referentes aos fatos verificados no período de 1º de janeiro de 1997 a 31 de dezembro de 1999, da empresa Freios Varga S/A; cópia autenticada das atas de assembleias gerais e dos documentos que permitiram as averbações consignadas nos referidos livros, e cópia autenticada das alterações de contrato social vigentes no período citado, relativas à empresa Varity Kelsey-Hayes Comercial Ltda, sucedida por Freios Varga S/A.

¹⁸ Lei nº 6.404, de 1976 - Art. 35. A propriedade da ação escritural presume-se pelo registro na conta de depósito das ações, aberta em nome do acionista nos livros da instituição depositária.

§ 1º A transferência da ação escritural opera-se pelo lançamento efetuado pela instituição depositária em seus livros, a débito da conta de ações do alienante e a crédito da conta de ações do adquirente, à vista de ordem escrita do alienante, ou de autorização ou ordem judicial, em documento hábil que ficará em poder da instituição.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Em atendimento, juntados cópia de "Ordem de Transferência de Ações Escriturais, de 29 de dezembro de 1997, relativa a 35.554.634 ações escriturais ON e 3.021, PN, em nome de Estevam Julio Varga para Varity Kelsey-Hayes Comercial Ltda, e outra, em nome de Emanuel Milton Varga para a mesma empresa, de 14.878.031 ações escriturais ON, e 3.021 PN, fls.144 e 145.

Também foi intimado o Banco Bradesco SA, em 10 de outubro de 2002, fls. 146 e 147, para que apresentasse (a) cópia autenticada dos livros em que constassem os registros das contas de depósitos das ações escriturais da empresa Freios Varga SA, referentes ao período de janeiro de 1997 a dezembro de 1999; (b) cópia autenticada dos livros em que constassem os registros relativos às transferências das referidas ações, ocorridas no período, e (c) cópia autenticada dos documentos em que se basearam tais transferências de ações, os quais permanecem em seu poder, segundo norma do artigo 35, §1º, da lei nº 6.404, de 1976.

Referida empresa encaminhou cópia de "Ordem de Transferência de Ações Escriturais" tendo como alienante Estevam Julio Varga Junior, correpondente a 10.000 ações escriturais PN, em 7 de maio de 1999, fl. 150, uma cópia de outra ordem, para o quantitativo de 14.878.031 ações ON e 3.021 PN da empresa Freios Varga SA em poder de Emmanuel Milton Varga para Varity Kelsey-Hayes Comercial Ltda, em 29 de dezembro de 1997, fl. 151, e cópia de um comunicado à Praça da empresa Freios Varga SA, sobre a aquisição de 60% das ações ON pela empresa Varity Kelsey-Hayes Comercial Ltda, que completou 100% do capital votante da empresa Freios Varga SA.

Em 14 de outubro de 2002, Termo de Intimação Fiscal para que Estevam Júlio Varga encaminhasse original ou cópia autenticada das Ordens de Transferência de Ações Escriturais autorizando o Banco Bradesco a proceder, em seus livros de registro, as transferências de ações ocorridas em 11 de dezembro e 1997 relativas às doações recebidas pelo intimado e por sua esposa, e em 12 do mesmo mês e ano, correspondentes às doações efetuadas por ambos, conforme recibos apresentados, fl. 153.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Em resposta a essa solicitação, referida pessoa informou que pediu ao Banco Bradesco e este não havia se manifestado até a data de 31 de outubro de 2002. Argumentou no sentido de que as ditas ações foram vendidas em 29 de dezembro de 1997 para Lucas Varity e esta confrontou os registros do Bradesco para confirmar a participação societária e a exatidão da quantidade vendida, que é resultante das doações de 11 e 12 de dezembro de 1997.

Em adição, encaminhou cópia dos Instrumentos Particulares de Transferência, que tiveram firmas reconhecidas em 12 de dezembro de 1997, cópia da correspondência endereçada à Superintendência de Relações com Empresas da CVM na qual solicitado a essa autarquia a dispensa de publicação de aviso de fato relevante até a efetiva alienação do controle da empresa Freios Varga SA a Lucas Varity, onde ela reconhece o controle direto pelas pessoas físicas, mencionando expressamente a realização das referidas doações de ações, e informou que declarou as transações à SRF em sua DIRPF, fls. 155 a 159.

Claudia Varga Assunção encaminhou em 22 de novembro de 2002, cópia do extrato de movimentação de ações escriturais de 30 de dezembro de 1997, fl. 243, no qual consta "COMPRA" de 73.496.167 ações, em 18/12/97, e de VENDA, em 30/12/97, do mesmo quantitativo, fl. 242. Adicionalmente, informou que o extrato contendo data de 18/12/97 deve ter por referência a data em que a Freios Varga S/A encaminhou a Ordem de Transferência ao Banco.

Então, a transferência das ações em poder da Varga Participações Ltda para os sócios efetivamente ocorreu, uma vez que constou de documento público, a dita alteração contratual, registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo em 23 de dezembro de 1997, sob nº 206.768/97-7, fl. 75, e os extratos de movimentação emitidos pelo B. Bradesco S/A indicam propriedade dos sócios.

Individualmente considerada, a operação não apresenta problemas para fins tributários.

No conjunto dos fatos, dita transferência não teria maior repercussão, mas deveria estar comprovada com a correspondente averbação nos



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

livros da depositária, para fins de observação à norma contida no artigo 35 da lei nº 6.404, de 1976⁽¹⁹⁾.

**Fato 3. Doações das ações da Freios Varga S/A efetuadas por
Cláudia Varga Assunção e cônjuge para os genitores
da primeira.**

Outro fato a considerar na situação é a transferência de ações da empresa Freios Varga S/A, que estariam em nome de Cláudia Varga Assunção e de seu cônjuge, para os pais da primeira, mediante Instrumento Particular de Doação de Ações e Outras Avenças, pelo preço de custo de recebimento, fls. 104 a 108.

Quanto aos dados que integraram esse documento verifica-se que seu objeto é a doação de ações da Freios Varga S/A, em quantitativo que corresponde a 23,14% do capital votante, efetivada por Celso Varga, Estevan Julio Varga Junior, Luiz Antônio César Assunção, Cláudia Varga Assunção, Luiz Fernando Martins Buzolin e Márcia Varga Buzolin, a Estevan Julio Varga e Marfisa Lazzari Varga, com preço unitário de R\$ 0,07.

As ações foram doadas em quantitativos iguais aos donatários e com cláusula de incomunicabilidade. Restringindo a análise a este sujeito passivo e sua esposa, verifica-se que Claudia Varga Assunção teria doado 20.376.433 ações a Estevan Julio Varga e igual quantitativo a Marfisa Lazzari Varga, enquanto Luiz Antônio César Assunção, 20.376.434 ações para cada um dos donatários.

Na cláusula 3.1, os doadores declaram que as ações doadas se encontravam sem qualquer óbice à transferência.

A cláusula 3.4 conteve compromisso das partes pela averbação da transação no livro de "Registro de Ações Nominativas" da empresa, na forma do artigo 31, § 2º da lei nº 6.404, de 1976.

Conveniente esclarecer, também, que o referido Instrumento Particular de Doação e Outras Avenças contém assinaturas das partes, de duas testemunhas e não foi levado a registro público.

¹⁹ Ver nota 18.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Quanto à forma, a transação econômica não requer documento específico.

Quanto aos requisitos inerentes ao evento para fins de produção de efeitos perante terceiros, verifica-se que o documento não satisfaz todas as condições previstas no Código Civil.

Considerando que os atos jurídicos devem revestir-se de requisitos para sua validade entre as partes e perante terceiros, o dito Instrumento deve ser analisado de acordo com as normas contidas nos artigos 82⁽²⁰⁾, 135⁽²¹⁾ e 1.067⁽²²⁾ do Código Civil vigente na época do evento, aprovado pela Lei nº 3.071, de 1916.

Segundo a norma do artigo 82, o ato jurídico para ter validade necessita de agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não prevista em lei.

Quanto ao agente e a forma, verifica-se que o documento atende plenamente tais requisitos.

Na parte tocante ao objeto, a análise individualizada não indica ilicitude, mas documento que atende parcialmente as condições de validade, porque apesar de externar uma doação, não é acompanhado de outras necessárias a configurar essa qualidade requerida por lei, perante terceiros.

Então, se o objeto era "dar efeitos jurídicos a uma doação de filha para pais", o documento não teria validade para esse fim, porque em ofensa à norma dos artigos 135 e 1067, do Código Civil, bem assim, àquela contida no artigo 35, da lei nº 6.404, de 1976.

Há nulidade na forma do artigo 145, IV do CC⁽²³⁾, porque o documento citado não contém o requisito da publicidade para fins de validade

²⁰ CC / 1916 - Art. 82. A validade do ato jurídico requer agente capaz (art. 145, I), objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei (arts. 129, 130 e 145).

²¹ CC / 1916 - Art. 135. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na disposição e administração livre de seus bens, sendo subscrito por 2 (duas) testemunhas, prova as obrigações convencionais de qualquer valor. Mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros (art. 1.067), antes de transcrito no Registro Público.

²² CC / 1916 - Art. 1.067. Não vale, em relação a terceiros, a transmissão de um crédito, se se não celebrar mediante instrumento público, ou instrumento particular revestido das solenidades do art. 135 (art. 1.068).

²³ CC / 1916 - Art. 145. É nulo o ato jurídico:
(...)



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

perante terceiros, ou seja, não foi tornado público, condição que se complementa com a falta de atendimento ao requisito contido na norma do artigo 35 da lei nº 6.404, de 1976.

Não atendendo à última condição prevista na norma que regula as ditas sociedades, o documento seria ineficaz para os fins nele contidos, ou seja, poderia estabelecer algumas condições entre as partes que não se operariam válidas perante terceiros.

Verifica-se, assim, que para validade dessa transação, isoladamente considerada, careceria de registro público para produzir efeitos perante terceiros, e de documento comprobatório da efetiva transferência transcrito nos livros em poder da depositária.

Quanto à relação do fato com a situação em análise, constata-se que teve por objetivo transferir as ações dos cônjuges e dos demais herdeiros para os genitores, com preço originário, igual àquele de restituição do capital da empresa Varga Participações Ltda, com fins exclusivos de que retornassem como doação em adiantamento da legítima com preço de mercado.

Conforme indicado, o objeto desse fato, doação de ações aos genitores, isoladamente considerado, não constitui ilicitude; mas no contexto desta situação verifica-se que não tem suporte em justificativa lógica, senão pelo único fim de proporcionar um retorno, sob a forma de doação em adiantamento da legítima, com preço de mercado.

Observe-se que tendo os genitores eliminado a condição de usufruto que onerava as quotas de capital da empresa Varga Participações Ltda concluíram uma doação em adiantamento da legítima das quotas que deram origem à parte das ditas ações.

Significa que a "vontade" dos genitores, naquele momento, era no sentido de que tais quotas e os frutos delas decorrentes permanecessem com a filha Cláudia Varga Assunção e na mesma linha, quanto aos demais herdeiros.

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



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

O quantitativo de ações recebido em troca das quotas eliminadas, dessa forma, ficou sem qualquer gravame, e de acordo com a vontade dos genitores, com a herdeira.

Concretizada a vontade dos genitores no momento em que as ações foram recebidas por Claudia Varga Assunção em contrapartida às quotas eliminadas, não haveria motivação para que esta doasse a eles e estes as devolvessem com preço de mercado, senão a de evitar, ilicitamente, o pagamento do IR sobre o ganho de capital.

O tempo transcorrido entre os fatos é um elemento que indica a montagem de um esquema para evitar o pagamento do tributo: o conhecimento prévio do negócio em andamento para a venda da empresa Freios Varga S/A, a princípio com o início da auditoria em 28 de outubro de 1997, a conclusão da auditoria pelo atendimento às condições de fechamento do negócio, a princípio, anterior a 10 de dezembro de 1.997, data em que realizada a redução de capital da Varga Participações Ltda; a própria redução de capital em 10 de dezembro de 1997, a doação das ações aos genitores em 11 desse mês e ano, o retorno das ações doadas em 12 do mesmo mês e ano, e a negociação das ações em 19 de dezembro de 1997.

Relevante lembrar a condição fiscal da transação de doação em adiantamento da legítima, em retorno e a preço de mercado, que, de acordo com a norma contida no artigo 22, da lei nº 7.713, de 1988⁽²⁴⁾, até a edição da lei nº 9.532, de 1997, era considerada não tributável.

Fato 4. Doação de parte das ações pelos genitores de Cláudia Varga Assunção.

Esse ato foi consubstanciado por documento idêntico àquele do Fato 3, anterior, e, *mutatis mutandis*, os mesmos comentários e justificativas deste

²⁴ Lei nº 7.713, de 1988. Art. 22. Na determinação do ganho de capital serão excluídos:
(.....)

III - As transferências "causa mortis" e as doações em adiantamento da legítima;



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

último se aplicam à transação em questão, motivo para evitar a repetição e não tornar cansativo o conhecimento da interpretação dos fatos.

Colocada a seqüência de fatos, possível decidir.

5. Simulação

Na forma do artigo 142 do CTN⁽²⁵⁾ e sob a conformação do princípio da legalidade, é incumbência da autoridade fiscal verificar a existência do fato gerador do tributo no passado e, uma vez confirmados os aspectos que lhe dão contornos jurídicos, aplicar a legislação tributária vigente à época, de tal forma que imponha ao sujeito passivo ou responsável a vontade do sujeito ativo e detentor do direito de exigir, em meio formal e viabilizador de meios de coerção para que a obrigação tributária não cumprida seja quitada.

A busca da identificação da situação fática ocorrida no passado constitui objeto do procedimento investigatório, fase na qual a autoridade fiscal de início efetua levantamentos de dados junto à própria pessoa investigada e posteriormente, tendo indícios de que houve determinada infração à norma de fundo, direciona seus passos para identificar fatos que permitam compor os eventos que integraram toda a situação tributável.

Geralmente, o que se consegue é uma série de documentos exteriorizadores de eventos e fatos que, juntos, permitem formar o objeto da prova e a convicção de que determinado fato tributável ocorreu.

Conforme detalhado, esta situação não foge à regra.

A instituição financeira depositária das ações da Freios Varga S/A deixou de atender às solicitações das Autoridades Fiscais, não permitindo trazer ao

²⁵ CTN - Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

processo detalhes necessários a uma parte da configuração dos atos e fatos econômicos havidos.

Conveniente trazer ao voto a diferença entre *fato jurídico* e *ato jurídico*.

Para esse fim, amparo na interpretação contida no Direito Civil considerando que se trata de matéria inerente a esse ramo do Direito, e nos ensinamentos de Orlando Gomes e Silvio Rodrigues.

Fato jurídico segundo Orlando Gomes, é expressão empregada em dois sentidos: *lato* e *restrito*.

No sentido *lato*, constituiria todo o acontecimento, dependente, ou não, da vontade humana, a que o Direito atribui eficácia. No sentido *restrito*, a manifestação de vontade que provoca efeitos jurídicos, denominando-se então *ato jurídico*²⁶.

Para Silvio Rodrigues, utilizando definição de Savigny, o fato jurídico constituiria qualquer acontecimento em virtude do qual a relação de direito nasce e se extingue²⁷.

Ato jurídico, na concepção deste autor, seria todo o ato lícito da vontade humana, que tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos. E, continua esclarecendo o autor que "*O ato jurídico representa uma prerrogativa que o ordenamento jurídico confere ao indivíduo capaz de, por intermédio de sua vontade, criar relações a que o direito empresta validade, uma vez que se conformem com a ordem social. A vontade procura um fim que não destoa da lei e que, por esse motivo, obtém dela a eficácia necessária.*"

Conveniente, ainda, trazer ao voto, os esclarecimentos deste autor quanto aos atos jurídicos lícitos e ilícitos. Os primeiros, seriam aqueles a que a lei

²⁶ GOMES, O, Contratos, Introdução ao Direito Civil. 9ª Ed. RJ, Forense, 1987, pág. 209.

²⁷ RODRIGUES, Silvio. Direito Civil, Parte Geral, V.1, 22ª Ed., São Paulo, Saraiva, 1991, pág. 168.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

deferir os efeitos almejados pelo agente, enquanto os outros, ilícitos, as consequências são contrárias às pretendidas pelo agente²⁸.

Verifica-se que o objeto pretendido pelo sujeito passivo e sua esposa foi o de buscar o abrigo da norma contida na lei nº 7.713, de 1988, no artigo 22, citada, para que a venda de suas ações não apresentasse ganho de capital positivo ou reduzisse significativamente tal resultado.

Essa conclusão fica externada com os fatos indiciários que compõem o processo e que permitem construir prova indireta da ocorrência de tal objeto.

Como exposto, os sócios sabiam previamente que a empresa Freios Varga S/A poderia ser vendida para outra do exterior, pois havia consolidada a intenção por intermédio de pré-contrato e pela auditoria realizada no período de 28 de outubro a 12 de dezembro de 1997, na empresa Freios Varga SA e subsidiárias.

Assim, os sócios participaram de diversos atos jurídicos lícitos e ilícitos para buscar a conclusão do negócio principal de maneira a pagar a menor quantia a título de Imposto de Renda.

Essa afirmativa é possível de ser verificada na análise efetuada em termos de validade individual e perante o conjunto daqueles fatos que formaram a situação para culminar com a venda das ações da Freios Varga S/A.

Observe-se que os Instrumentos Particulares de Doação e Outras Avenças, apesar de documentos possíveis de serem usados para o objeto que

²⁸ "Dentre os atos providos da atividade humana, com repercussão dentro do âmbito do direito, é possível por sua vez, distinguir duas espécies: a) De uma parte, os atos lícitos, voluntários, a que a lei deferir os efeitos almejados pelo agente. Tomemos como exemplo o reconhecimento de filho ilegítimo. Como tal ato é lícito, o ordenamento jurídico permite que os efeitos almejados pelo agente decorram do ato; dessa forma vão se estabelecer, entre pai e filho reconhecido, relações sucessórias, direito a alimentos, pátrio poder etc. A liceidade do procedimento vai permitir o alcance dos efeitos almejados pelo agente. A esta espécie de fato jurídico dá-se o nome de ato jurídico.

b) De outra parte, os atos humanos a que falta este característico de liceidade. O agente agiu dolosa ou culposamente e, assim procedendo, causou dano a outrem. Tal ato produz efeitos na órbita do direito, mas, em vez de serem aqueles almejados pelo agente, são consequências não queridas, as que decorrem. O ladrão que furta uma jóia deseja dela se tornar proprietário, mas, como o meio de que lança mão é ilícito, em vez de alcançar o fim desejado (tornar-se proprietário da jóia), outras são as consequências, pois deve devolvê-la e reparar o dano causado. (...) A atividade ilícita provoca uma



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

contém, constituem atos jurídicos *ilícitos* porque não se revestem da documentação que lhes daria força probatória para externar a transação de referência.

Isto é, ilícitos porque documentos válidos entre as partes, mas inválidos perante terceiros pela falta de exteriorização ao público, e em razão de externarem fatos jurídicos que não têm prova de sua ocorrência no processo.

Como bem observaram as Autoridades Fiscais, o quantitativo de ações presente na depositária em nome dos sócios pode ter sua origem em transações distintas das representadas pelos ditos instrumentos, como por exemplo, a passagem de apenas 8.009.567 ações para os genitores.

"5.20. Pelos dados constantes do quadro demonstrativo retro transcrito, não é possível asseverar cabalmente que as doações ocorridas em 11.12.97 e em 12.12.97 realmente se efetivaram pelos montantes descritos nos Instrumentos Particulares de Doação de Ações, pois, para fins de reorganização do patrimônio familiar de idêntico resultado, bastaria que apenas a primeira doação se concretizasse, abrangendo somente a quantidade de ações que efetivamente permaneceu no patrimônio dos primeiros donatários após o dia 12.12.97, que no presente caso corresponde a 8.009.567 unidades desses bens (81.505.734-73.496.167)."

Usando os ensinamentos de Silvio Rodrigues conforme explicitado em nota de rodapé, o ato é ilícito porque praticado pelo ser humano, e deficiente pela falta da característica da liceidade, uma vez que os agentes (sujeito passivo e esposa e os genitores) agiram dolosamente para causar dano à União.

Observe-se que esses atos produziram efeitos na órbita do direito, mas, em vez de serem aqueles almejados pelos agentes, são conseqüências não queridas, ou seja servem para, no conjunto dos demais atos que compõem a situação, denotar o evidente intuito de fraudar o Fisco.

Então, necessário trazer ao voto o conceito e a definição de fraude.

conseqüência jurídica, apenas esta é outra que não a almejada pelo autor do ato. A esta espécie de ato dá-se o nome de *ato ilícito*." RODRIGUES, Silvio, ob. citada, pág. 168.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Do Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva²⁹, a fraude constitui ação astuciosa, promovida de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever.

Para fins tributários, a fraude encontra-se definida no artigo 73 da lei nº 4.502, de 1964, que confirma a definição de De Plácido e Silva explicitada em nota de rodapé.

“Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Conveniente ressaltar que essa norma não contém restrição em seu campo de atuação para aplicação, apenas, às situações de contrafração de documentos (ver nota que contém a definição trazida pelo Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva), como manifestado em algumas interpretações.

²⁹ FRAUDE - Derivado do latim *fraus*, *fraudis* (engano, má-fé, logro), entende-se geralmente como o engano malicioso ou a ação astuciosa, promovidos de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever. Nestas condições, a fraude traz consigo o sentido do engano, não como se evidencia no dolo, em que se mostra a manobra fraudulenta para induzir outrem à prática de ato, de que lhe possa advir prejuízo, mas o engano oculto para furtar-se o fraudulento ao cumprimento do que é de sua obrigação ou para logro de terceiros. É a intenção de causar prejuízo a terceiros. Assim, a fraude sempre se funda na prática de ato lesivo a interesse de terceiros ou da coletividade, ou seja, em ato, onde se evidencia a intenção de frustrar-se a pessoa aos deveres obrigacionais ou legais. É por isso, indicativa de lesão de interesses individuais, ou contravenção de regras jurídicas, a que se está obrigado. O dolo é astúcia empregada contra aquele com quem se contrata. (...) E a prova da fraude se faz por todos os meios permitidos em Direito, admitindo-se mesmo sua evidência em face de indícios e conjecturas, tanto bastando a verificação do prejuízo ocasionado a outrem pela prática do ato oculto ou enganoso. A fraude, assim, firma-se na evidência do prejuízo causado intencionalmente, pela oculta maquinação. Mas, quando a lei a presume, não carece de prova: é presunção *juris et jure*. E está provada por si mesma, em face do concerto, de que decorrem os prejuízos.

Fraude. Além do sentido de contravenção à lei, notadamente fiscal, possui o significado de contrafação, isto é, reprodução imitada, adulteração, falsificação, inculcação de uma coisa por outra. Aliás, em todas as expressões, está no seu sentido originário de engano, má-fé e logro, todos fundados na intenção de trazer um prejuízo, com o qual se locupletará o fraudulento ou fraudador. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.^a Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Ainda com os ensinamentos de Silvio Rodrigues³⁰, *"age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos."*

Conclui-se de tais conceitos e definições que os atos praticados pelo sujeito passivo e sua esposa e os genitores desta última, no sentido de evidenciar doações de ações da empresa Freios Varga S/A, foram ilícitos e constituíram instrumentos para conformar uma situação distinta daquela realmente ocorrida, para fins de tributar um ganho de capital em valor inferior ao real, atitudes características da fraude à lei.

Falta trazer ao voto o conceito e definição de simulação.

Silvio Rodrigues³¹, trazendo definição de Clóvis Beviláqua, esclarece que a simulação *"é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado."*

Válido trazer a este voto, ainda, as explicações do autor a respeito da ocorrência de simulação:

"Negócio simulado, portanto, é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que na realidade não desejam.

Encontram-se aí os elementos básicos caracterizadores da simulação, pois nela é elementar a existência de uma aparência contrária à realidade. Tal disparidade é produto da deliberação dos contraentes. De fato, a simulação caracteriza-se quando duas ou mais pessoas, no intuito de enganar terceiros, recorrem a um ato aparente, quer para esconder um outro negócio que se pretende dissimular (simulação relativa), quer para fingir uma relação jurídica que nada encobre (simulação absoluta). Trata-se, portanto, de uma burla, intencionalmente construída em conluio pelas partes que almejam disfarçar a realidade enganando terceiros."

³⁰ RODRIGUES, Silvio, ob. citada, pág. 243.

³¹ RODRIGUES, Silvio, ob. citada, pág. 236.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

A simulação tem aplicação nas hipóteses definidas no artigo 102, do Código Civil (Lei nº 3.071 de 1º/1/16).

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

I - quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das 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.”

Simulado³² “é o que se promoveu com fingimento ou ficticiamente, com a intenção de encobrir a verdade ou para mostrar ato aparentemente feito com outro intuito que não é o que ali se demonstrou.”

Colocados tais esclarecimentos e retornando a análise aos fatos que integraram a situação, verifica-se que se encontra caracterizada a figura da simulação.

Os Instrumentos Particulares de Doação e Outras Avenças para fins de transferir as ações dos herdeiros e cônjuges para os genitores e para retorno destas apenas aos herdeiros, constituem documentos que não se apresentam conformes com os fatos que exteriorizam seus objetos.

Na análise do Fato 3, que seria caracterizado pela doação de ações da herdeira e de seu cônjuge aos genitores da primeira, explicita-se o encadeamento de fatos que conduziram ao pagamento de tributo em quantitativo inferior ao devido.

Naquele momento, descritos e analisados os dados do documento, isoladamente considerado e concluído pela falta de requisitos para concluir por sua validade jurídica perante terceiros.

Assim, a eliminação do gravame de usufruto que onerava as quotas de capital da empresa Varga Participações Ltda de propriedade de Claudia Varga

³² SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Ob. Citada.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Assunção, concluiu uma doação em adiantamento da legítima dos ditos direitos e que deu origem às ações objeto da doação.

Significa que a "vontade" dos genitores, naquele momento, era no sentido de que tais quotas e os frutos delas decorrentes permanecessem com a filha Cláudia Varga Assunção e na mesma linha, quanto aos demais herdeiros.

Concretizada a vontade dos genitores no momento em que as ações foram recebidas por Claudia Varga Assunção em contrapartida às quotas eliminadas, não haveria motivação para que esta lhes doasse tais bens e estes os devolvessem com preço de mercado, senão a de evitar o pagamento do IR sobre o ganho de capital.

Conforme esclarecido em momento anterior, o tempo transcorrido entre os eventos é um elemento que indica a montagem de um esquema para evitar o pagamento do tributo.

A doação em adiantamento da legítima, a preço de mercado, de acordo com a norma contida no artigo 22, da lei nº 7.713, de 1988, até a edição da lei nº 9.532, de 1997, era considerada não tributável.

Então, o conjunto de fatos, condições, e indícios caracterizadores de simulação da situação concreta realmente ocorrida é externado por:

(1) a falta de interesse dos genitores em gravar com usufruto as ações recebidas pela herdeira, e manter as quotas remanescentes da Vargas Participações Ltda com esse gravame, ou mesmo de ter percepção de uma parte desses bens em contrapartida ao usufruto perdido já no momento da entrega das ações à herdeira.

(2) Some-se o primeiro elemento ao encadeamento de fatos e à falta de comprovação da materialização do objeto dos ditos Instrumentos Particulares de Doação e Outras Avenças, em ofensa à norma do artigo 35, da lei nº 6.404, de 1976⁽³³⁾.

33 Lei nº 6.404, de 1976 - Art. 35. A propriedade da ação escritural presume-se pelo registro na conta de depósito das ações, aberta em nome do acionista nos livros da instituição depositária.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

(3) Inclua-se no dado anterior a falta de validade desses documentos perante terceiros (nestes incluída a Administração Tributária) em razão de inexistir registro público.

(4) Considere-se que as ações sempre permaneceram com a proprietária, apenas alterou-se o preço de custo unitário.

(5) E, finalmente, conclui-se o conjunto dos fatos, com a realização das doações durante o transcorrer do fato jurídico de venda do domínio acionário da empresa Freios Varga SA, pois no interregno entre 28 de outubro e 19 de dezembro de 1997, período em que prevista a realização de auditoria pela empresa compradora.

Justificada e fundamentada, então, a interpretação posta pelas autoridades fiscais e mantida no julgamento *a quo*, para fins da exigibilidade do tributo e a punição de maior ônus financeiro.

Válido esclarecer que há julgado de matéria similar, pois pessoa participante do mesmo grupo e situação deste sujeito passivo, em que a decisão do v.colégiado da 6ª Câmara deste E. Primeiro Conselho foi por unanimidade de votos, pelo provimento ao recurso do contribuinte. Nessa oportunidade, 16 de março de 2005, foi relatora a nobre conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito, e o acórdão em que consubstanciada a decisão recebeu o número 106-14479.

Transcritos, a seguir, a ementa e os dados principais do julgado³⁴.

Número do Recurso: **139698** - Número do Processo: 10865.002040/2002-40 - Recorrente: LUIZ FERNANDO MARTINS BUZOLIN - Recorrida/Interessado: 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II - Data da Sessão: 16/03/2005 - Relator: Sueli Efigênia Mendes de Brito - Decisão: Acórdão 106-14479.

Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por maioria de votos, ACOLHER a arguição de impedimento do Presidente, nos termos do art. 15, § 1º, do

§ 1º A transferência da ação escritural opera-se pelo lançamento efetuado pela instituição depositária em seus livros, a débito da conta de ações do alienante e a crédito da conta de ações do adquirente, à vista de ordem escrita do alienante, ou de autorização ou ordem judicial, em documento hábil que ficará em poder da instituição.

³⁴ Conforme cópia do acórdão obtida pela própria Câmara.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Regimento dos Conselhos de Contribuintes. Vencidos os Conselheiros Sueli Efigênia Mendes de Britto, Luiz Antonio de Paula e Ana Neyle Olímpio Holanda. Assumiu a presidência dos trabalhos, o vice-presidente, Conselheiro Wilfrido Augusto Marques. Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

Ementa:

GANHO DE CAPITAL. SIMULAÇÃO. PROVA - A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe a autoridade fiscal provar a ocorrência do fato gerador ou que o contribuinte tenha usado de estratégia para revesti-lo de outra forma. Não havendo impedimento legal para a realização das doações, ainda que delas tenha resultado a redução do ganho de capital produzido pela alienação das ações recebidas, não há como qualificar a operação de simulada. A reduzida permanência das ações no patrimônio dos donatários/doadores e doadores/donatários, por si só, não autoriza a conclusão de que os atos e negócios jurídicos foram simulados. No ano - calendário de 1997 não havia incidência de imposto sobre o ganho de capital produzido pela diferença entre o custo de aquisição pelo qual o bem foi doado e o valor de mercado atribuído no retorno do mesmo bem. Recurso provido."

Por razões óbvias deixo de me manifestar a respeito das divergências de interpretação.

. Análise efetiva dos documentos considerados ineficazes.

Contra a validade dos documentos considerada, apenas, entre as partes que deram fundo às doações, os patronos enumeram e tipificam os documentos que serviram de suporte às transações e protestam contra o cerceamento ao direito de defesa caracterizado pela falta de uma análise efetiva desses dados, com ofensa às normas do artigo 5º, LIV e LV, da CF/88.

Essa análise já foi efetuada em momento anterior, individual e no conjunto dos fatos, motivo para não repeti-la nesta oportunidade.

. Meia Simulação

Sendo o ato de transferência de ações da filha e do cônjuge para os genitores da primeira considerado inválido para fins fiscais, a passagem das



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

8.009.567 ações para a propriedade dos últimos não se encontra comprovada no processo.

O documento apresentado por Cláudia Varga Assunção, que faz referência à 73.496.167 ações de sua propriedade, emitido pelo Banco Bradesco SA, contém informação de que estas foram adquiridas por operação de "COMPRA", conforme bem informado no Termo de Constatação Fiscal, fl. 36.

Observe-se que a ineficácia dos Instrumentos Particulares de Doação e Outras Avenças não permitiu considerar todas as ações como de propriedade do sujeito passivo e de Cláudia Varga Assunção, uma vez que há prova processual indicando que esta somente possuía 73.496.167 ações, conforme informado no parágrafo anterior. Assim, não existe meia simulação, mas simulação do ato de doar e de receber em devolução a mesma doação, com preço de mercado.

Sob outra perspectiva, argumentam os patronos que estaria impossibilitada a venda caso inexistente a doação dos pais para a filha.

Essa argumentação não é adequada para justificar a situação, porque o documento apresentado pelo sujeito passivo não observa a regra de fundo que determina a condição de validade para considerar a propriedade das ações.

Além desse requisito, conforme informado no Termo de Constatação Fiscal e já citado neste, o documento apresentado por Cláudia Varga Assunção para comprovar a propriedade das 73.496.167 ações tem por base uma operação distinta daquela que serviria de pano de fundo para comprovar a dita propriedade (COMPRA <> DOAÇÃO).

Então, desconhecida a forma como Cláudia Varga Assunção passou a ter propriedade de 73.496.167 ações da empresa Freios Varga S/A, para em seguida vendê-las para K-H Holding Inc..



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

6. Fundamentação legal

Protestam os recorrentes contra a aplicação da norma do artigo 51, da lei nº 7.450, de 1985, porque entendem constituir tentativa ilegal de incluir no campo de incidência do tributo operações que não se enquadram perfeitamente na configuração do seu fato gerador.

Esse protesto não encontra respaldo legal.

Decorrência do princípio da legalidade, a imposição tributária somente pode ser exigida quando em obediência à norma posta em lei, válida.

Vale observar que os ilustres patronos protestam pela inaplicabilidade dos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, em razão da atividade pública estar obrigatoriamente vinculada à norma posta, e trazem como suporte a ofensa ao princípio da legalidade. Assim, por coerência, não deveria a defesa protestar contra a presença de norma válida no ordenamento jurídico tributário.

7. Do negócio jurídico indireto.

Os recorrentes discorrem sobre a possibilidade da situação concreta externar a realização de negócio jurídico indireto e quanto ao posicionamento favorável externado pela doutrina e jurisprudência.

Concluem pela prevalência do princípio da legalidade e pela obrigatoriedade da lei tributária conter previsão detalhada das características dos eventos que podem dar ensejo à tributação. E, nessa linha, não sendo vedado o ato, somente poder-se-ia admitir a sua inviabilidade prática se presente vedação por interferência de outro princípio, e este deveria sobrepujar-se ao primeiro.

Conforme explicitado na análise dos fatos e no item relativo à simulação, somente parte dos fatos é considerada válida perante terceiros e pode ser aceita para fins tributários.

Assim, o feito não externa qualquer violação aos princípios da legalidade, nem à tipicidade na tributação.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

8. Simulação x Abuso do Direito – Da impossibilidade de aplicação da teoria do abuso de forma, de direito e da interpretação econômica com vistas a atacar negócio jurídico lícitamente realizado.

Entenderam os recorrentes que a interpretação dos representantes do sujeito ativo decorre da (sic) confusão absoluta, em que incorreram os AFRFs, sobre os institutos da “simulação” e da “teoria do abuso de direito”.

As Autoridades Fiscais, conforme consta do Termo de Constatação Fiscal, subitem 2.13, fl. 10, concluíram que a situação externava uma série de atos visando a redução do tributo.

“2.13. Infere-se, portanto, que os fiscalizados pretenderam promover a redução da tributação devida sobre o ganho de capital decorrente da venda das ações da empresa Freios Varga S.A. à empresa K-H Holding Inc. , mediante o artifício de doá-las aos seus genitores ou sogros pelo valor que as recebeu da Varga Participações Ltda. e, no dia seguinte, readquirir grande parte das mesmas, também por doação, mas pelo valor de mercado, acarretando uma sobrevalorização por eles considerada como rendimento isento, em conformidade com o artigo 801, inciso II, do Decreto nº 1.041, de 11.01.94 (RIR/94).”

E, segundo consta no parágrafo 2.14, a figura jurídica que externa esse tipo de infração é a simulação.

“2.14. Entretanto, o intento almejado pelos contribuintes não pode ser enquadrado como consequência de um ato jurídico considerado legítimo, pois o seu âmago encontra-se eivado de vício irreparável, haja vista a nítida presença de artifícios simulatórios nos procedimentos de doação celebrados, no que diz respeito à parcela de ações cedidas aos seus genitores ou sogros, que em seguida retornaram ao domínio dos fiscalizados.”

Em seguida, comentam sobre os aspectos doutrinários do planejamento tributário, no item 3, do Termo de Constatação Fiscal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10865.002036/2002-81

Acórdão nº : 102-47.181

Nesta parte, esclarecem que a situação externa aspectos do planejamento tributário e da simulação, conforme o subitem 3.7.

“3.7. Na mesma proporção em que se deve reconhecer o direito do contribuinte planejar os seus negócios de modo a sujeitar-se à menor carga tributária possível, a autoridade fiscal obriga-se a se certificar de que os procedimentos adotados não transcendem os limites da elisão fiscal qualificada como legítima, adentrando no campo das irregularidades, no qual se perfilam a fraude e a simulação, rechaçadas pelo ordenamento jurídico pátrio, em virtude de seus efeitos perniciosos contra a ordem econômica, afrontando princípios constitucionais tributários basilares, como o da isonomia e o da capacidade contributiva.

3.8. O caso sob análise proporciona exemplos de ambas as situações. Num primeiro momento, ao proceder a redução de capital da empresa Varga Participações Ltda, com a conseqüente transferência das ações da Freios Varga aos seus sócios, adotou-se um procedimento consonante com o artigo 22 da Lei nº 9.249, de 26.12.95, abaixo reproduzido:

(.....)

3.10. Num segundo momento, ao articular uma pretensa doação das ações aos pais e sogros, com o consecutivo retorno de grande parte desses mesmos bens ao seu patrimônio por valor superior, considerando a diferença como rendimento isento, percebe-se cristalinamente que os fiscalizados utilizaram-se de um subterfúgio meramente formal, dolosamente idealizado com o único intuito de ilicitamente encobrir a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda sobre um ganho exponencialmente superior àquele declarado de forma voluntária.

E concluem, no subitem 3.11. pela presença de simulação:

“3.11. Dessa forma, consoante as averiguações aqui narradas e documentalmente demonstradas, os atos ou negócios jurídicos sob análise estão notoriamente impregnados de insanável defeito, perfeitamente enquadrado no conceito de simulação, motivo pelo qual as conseqüências jurídicas desses atos não podem produzir efeitos em relação à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária legalmente definida.” (Grifei)

E, no ítem 4, discorreram sobre o ato jurídico simulado.

Postos os esclarecimentos, decide-se.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Conforme destacado nos textos transcritos, as Autoridades Fiscais esclareceram que a situação denota presença de planejamento quando efetivado o ato de redução do capital social da empresa Varga Participações Ltda, e a distribuição do valor das quotas pela entrega das ações, com suporte na lei nº 9.249, de 1995, artigo 22. E, em sequência, concluíram que a situação externava a figura da simulação, como se extrai do subitem 3.11, transcrito.

Não houve confusão entre as figuras, como pretendido pela defesa. O posicionamento dos representantes do sujeito ativo foi incisivo e correto, pela ocorrência da simulação.

Apesar de bem estruturada a peça recursal, na parte em que aborda as figuras do planejamento tributário e o abuso de direito, conveniente compor este voto com alguns esclarecimentos adicionais, que mesclam a situação com tais conceitos.

Trago ao voto o conceito de planejamento tributário expendido por Rutnéa Navarro Guerreiro³⁵ em matéria titulada "Planejamento Tributário: os Limites de Lícitude e de Ilícitude":

"Assim, planejamento tributário é a atividade desenvolvida de forma estritamente preventiva, que busca, em última análise, a economia tributária, alcançada como decorrência da avaliação de várias opções legais, procurando evitar o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal."

Marco Aurélio Greco³⁶ ao discorrer sobre os requisitos do planejamento, trata-o como "(...) conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível".

Ao tratar sobre planejamento tributário e abordar as situações de fraude, o autor discorre sobre características dessa figura jurídica³⁷, que devem ser trazidas a este voto para melhor compreensão dos fatos:

³⁵ UTUMI, Ana Claudia Akie e Outros. Planejamento Fiscal: Teoria e Prática, 2.º Volume, Coordenado por Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo, Dialética, 1998, pág. 148.

³⁶ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo, Dialética, 2004, pág. 108.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

“Nas hipóteses do que se convencionou chamar de planejamento tributário, o contribuinte realiza um ou mais atos que – a seus olhos e à luz do exame que realizou ao ensejo da sua implementação – configuravam hipótese de incidência de outras normas que não a de tributação.

Ou seja, o contribuinte, voluntariamente, realiza atos ou negócios que encontravam previsão, no ordenamento positivo, muitas vezes, mediante o que se denomina de negócio indireto. Portanto, estes atos têm qualificação jurídica certa – resultante da conformação que lhe deu o contribuinte – consistente em configurarem hipótese de incidência de determinadas normas (que poderiam ser consideradas “mais vantajosas”).

Na hipótese do planejamento fiscal, o contribuinte, a seu juízo, está praticando fato gerador de outro tributo, ou fato gerador cujo regime lhe seja tributariamente mais brando ou não está praticando fato gerador da obrigação.

Em qualquer destas hipóteses, há sempre um ponto em comum, qual seja o de que o fato gerador (ou a hipótese de não-incidência) tem desde o início sua conformação mantida. Vale dizer, se o ato realizado foi a incorporação de uma sociedade por ações, desde os atos preliminares sempre a conformação é de uma incorporação. Ou seja, não há, no curso formativo da operação que configure a hipótese de incidência do imposto ou contribuição, a inserção de condutas que a atalhem.

Pode ocorrer que, por diversas razões, um determinado ato ou negócio, realizado em contemplação de certa norma de não-incidência ou semelhante, venha a ser considerado como configurador de um fato gerador, mas isto só ocorrerá em razão da superveniência de um juízo emanado da autoridade fiscal que, divergindo da qualificação jurídica dada pelo contribuinte, atribui-lhe outra qualificação.

Ou seja, na figura denominada planejamento fiscal existem fatos certos (as condutas realizadas) e divergência quanto à sua qualificação jurídica; mas – e isto é muito importante – todo o processo formativo do ato ou negócio deve dar-se consistentemente e sem condutas que o alterem a meio curso.

Em suma, no planejamento, o contribuinte, a seus olhos, 1) não realiza o fato gerador ou 2) realiza o fato gerador que apresenta dimensão menos onerosa. Nesta última hipótese, depois de realizado o ato, o contribuinte não realiza condutas que visem alterar sua conformação.

³⁷ GRECO, Marco Aurélio.ob. cit. págs. 233 e 234.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Esclarece o autor³⁸ que os critérios balizadores do planejamento, durante muitos anos, foram o *cronológico, no sentido de que os atos do contribuinte que implicassem redução da carga tributária deveriam ser realizados antes da ocorrência do fato gerador, pois se posteriormente, surgiriam quando já nascida a obrigação tributária ou, quando menos, a situação jurídica do Fisco que o autoriza a agir no sentido da respectiva cobrança, e o da licitude, no sentido de que o efeito deveria resultar de atos lícitos.*

E complementa o autor, que estariam implícitos a estes requisitos, a inexistência de simulação, a eficácia do negócio jurídico perante o fisco³⁹.

Rutnéa Navarro Guerreiro⁴⁰ também ressalta o aspecto temporal como um dos requisitos de validade do planejamento tributário.

"Mais uma vez, aí está a importância da dimensão temporal, em se tratando de planejamento tributário. Este deve ser realizado antes da ocorrência do fato gerador, pois apenas nesse período é possível escolher, entre as opções legais disponíveis, a menos onerosa."

Resta complementar que a liberdade de escolha por uma opção tributária mais vantajosa em termos financeiros é um direito de todas as pessoas deste país, desde que a forma escolhida não configure ilicitude, tenha por finalidade objeto inserido no transcurso de sua vida econômica e concretize-se antes do início fato gerador do tributo alcançado. Ou seja, que os atos constitutivos do planejamento, além de serem válidos perante as partes, possuam esse requisito perante terceiros, e tenham ligação com o objetivo pretendido pela pessoa, este independente da economia de recursos.

³⁸ GRECO, Marco Aurélio. ob. citada, pág.104.

³⁹ "Sublinho que se trata de eficácia perante o Fisco, pois o mesmo ato pode gerar efeitos em muitas direções e em relação a várias pessoas (e não apenas entre as partes e o Fisco). Isto significa que o tema do planejamento está focado apenas na perspectiva atinente ao Fisco o que não exclui as demais e não implica, também, transplante automático para o âmbito fiscal da proteção que o ato possuir em outro campo da disciplina jurídica. Ou seja, se por exemplo, da perspectiva de uma disciplina setorial o ato é admissível e oponível à respectiva agência reguladora, isto não é por si só, suficiente para assegurar que seu efeito perante o Fisco também esteja protegido." GRECO, Marco Aurélio. ob. citada, pág.105.

⁴⁰ UTUMI, Ana Claudia Akie e Outros. Planejamento Fiscal: Teoria e Prática. ob. cit. pág. 148.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Assim, o planejamento tributário ocorre, quando, diante de um determinado objetivo a atingir, a pessoa – física ou jurídica – opta pela realização de atos e fatos – lícitos - que conduzem a um efeito financeiro mais benéfico.

Acresça-se a essa condição óbvia, a vinculação do conjunto desses atos ao objeto de desenvolvimento da vida econômica da pessoa – aspecto ligado à finalidade dos atos – requisito este que, como o primeiro, impõe outra restrição ligada ao aspecto temporal, isto é, impositiva da ocorrência dos atos e fatos, antes do fato jurídico de referência, pois em contrário, teríamos atos ilícitos e desprovidos da ligação com a atitude de “planejar” o melhor resultado financeiro ou econômico para a pessoa de referência.

Não deixam de ter razão as autoridades fiscais quando mencionam que o conjunto dos atos externa o intuito de obter a redução do ônus tributário, no entanto, bem esclarecido que apenas uma parte é aceitável porque lícita, uma vez que a seqüência complementar constituiu simulação.

A elevação de capital social da empresa Varga Participações Ltda, para fins de atualizar o valor de participação de cada sócio, seguida de redução do valor das quotas para fins de ajuste com a entrega de ações, e restituição de capital com preço de custo unitário igual ao valor patrimonial, mediante entrega de ações da Freios Vargas SA que compunham o ativo, com evidente objetivo de não tributar a venda dessas ações na própria empresa Varga Participações Ltda constituem atos com os requisitos formais e materiais obedientes à legalidade.

Os demais atos, eivados de ilicitude, foram aqueles que externaram a suposta doação de ações dos filhos para os genitores e destes em devolução parcial, com preço de mercado, justamente porque destituídos de finalidade, não públicos e nem constantes do livro de Registro em poder da instituição bancária.

Válido salientar que o conjunto de fatos em análise não se inclui no rol daqueles que compõem um planejamento tributário, não apenas pela referida ilicitude dos atos indicados, mas principalmente, porque, como já bem evidenciado, foram consubstanciados durante o transcorrer do fato jurídico de venda do domínio acionário da empresa Freios Varga SA. Assim, em ofensa aos requisitos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

fundamentais e clássicos da figura do planejamento, pois cronologicamente, os atos foram concretizados após o início do negócio jurídico, que ocorreu antes de 28 de outubro de 1997, e daqueles que integrariam tal processo, apenas a alteração contratual da Varga Participações Ltda obedeceu os requisitos legais de validade perante terceiros.

Entendem os recorrentes que as autoridades fiscais tomaram por suporte à construção do fato jurídico tributário, a teoria do abuso do direito, a interpretação econômica e a simulação para impor a exigência tributária. Assim, na linha de raciocínio da defesa "Quanto ao instituto do abuso do direito, conforme entendimento assentado na doutrina, estaria caracterizado sempre que o contribuinte se utilizasse de determinados dispositivos legais (lacunas na lei fiscal), bem como da forma apropriada, para *economizar tributos*."⁴¹

Seguindo, ainda, o raciocínio desenvolvido pela defesa, vê-se que concluem que na perspectiva do conceito anterior, (sic) para não incorrer nesse "abuso" o contribuinte deveria se abster de procurar essa redução da carga tributária *aberta pela legislação*, numa espécie de "ignorância forçada" das brechas normativas, através das quais a redução pode ser planejada.

O abuso do direito, segundo Marco Aurélio Greco⁴², significa uma *limitação funcional do direito* e se configura quando há uma "(...)alteração na função objetiva do ato relativamente ao poder de autonomia que o configura em relação às condições às quais está subordinado o exercício desse poder"⁽⁴³⁾.

Esse autor explica que o tema envolve as práticas que, (sic) embora se encontrem dentro do âmbito da licitude, implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento

⁴¹ Excerto da peça recursal, fl. 559.

⁴² GRECO, Marco Aurélio. ob. cit. pág. 181.

⁴³ Marco Aurélio Greco traz conceito de Salvatore Romano, em "Abuso del Diritto", Enciclopédia del Diritto, vol. I, Milano, Giuffrè, pág. 168.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

assegura sua existência, seja sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique⁴⁴.

Com esses esclarecimentos, verifica-se que não se materializa a hipótese idealizada pela defesa.

O teórico abuso do direito, requerido pela defesa como sustentação à infração identificada, seria caracterizado pelo uso da figura da doação de maneira extensiva em detrimento da sua finalidade original, uma vez que, para o fisco, inválidas as operações nos dois sentidos. Seriam assim consideradas as doações em razão da elasticidade ao seu conceito, tanto em relação ao aspecto temporal, quanto à finalidade, pois seqüência de atos anuladores dos efeitos econômicos iniciais.

Verifica-se, no entanto, que os requisitos motivadores da descaracterização das doações tiveram por suporte o fato de que tais atos resultaram em anulação mútua de seus efeitos, uma vez que a propriedade das ações continuou a mesma, e a falta de provas da alteração da propriedade, por decorrência dessas operações, no livro de Registro junto à instituição financeira depositária, este último decorrente do artigo 35, da lei nº 6.404, de 1976, condição específica para determinar a propriedade de tais títulos.

Assim, não há que se falar em abuso de direito, ou que houve mescla dessa figura com aquela da simulação.

No tocante ao aspecto da simulação, o item anterior contém exposição detalhada e posição deste Relator.

Rejeita-se, assim, a alegação de confusão entre a simulação e o abuso de direito.

9. Multa qualificada.

Pedido pela inaplicabilidade da multa de maior ônus pela inexistência de qualquer infração e, caso mantida a incidência, o suporte para o

⁴⁴ GRECO, Marco Aurélio. ob. cit. pág. 181.



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

afastamento teria uma presunção para caracterizar o evidente intuito de fraude, quando a aplicação requer a comprovação do comportamento fraudador.

Também contribuiria para o afastamento a distinção entre fraude e simulação.

O motivo para imposição de penalidade de maior ônus já foi analisado no item relativo à simulação, motivo para que não seja objeto de nova análise para fins de evitar a repetição inócua.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar as questões preliminares e quanto ao mérito, para negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 09 de novembro de 2005.



NAURY FRAGOSO TANAKA



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

VOTO VENCEDOR

ROMEU BUENO DE CAMARGO, Redator Designado

Em que pese as relevantes razões apresentadas pelo Ilustre Conselheiro Naury Fragoso Tanaka, em brilhante voto que reconheceu a procedência do lançamento ora analisado, peço-lhe vênia para discordar desse seu entendimento pelas razões abaixo, reiterando todo o meu respeito, admiração e apreço pelo nobre relator deste recurso.

Conforme relatado, trata-se de exigência de imposto de renda incidente sobre ganho de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa, no ano-calendário de 1997, acrescido de multa e juros de mora.

Superadas as questões preliminares, resta ser analisada, no presente voto, apenas as questões relativas ao mérito do presente litígio fiscal.

Verifica-se dos autos que a operação que deu origem ao lançamento em análise – alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa da empresa Freios Varga SA - ocorreu em 19/12/1997 e foi precedida, em 10/12/1997, de uma alteração contratual de sua principal investidora Vargas Participações Ltda., que dentre outras reduziu seu capital social com o conseqüente cancelamento de 4.803.292.351 quotas e a transferência, aos seus sócios, de ações da empresa Freios Vargas.

Posteriormente, em 11/12/1997, houve a doação da totalidade das ações recebidas, sendo que um dia após tal evento essas ações foram devolvidas ao recorrente.

Vale lembrar que o recorrente trouxe, oportunamente aos autos, cópias



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

dos Instrumentos Particulares de Doação de Ações e Outras Avenças com as firmas reconhecidas, Recibos de Doações e Extratos de Movimentação de Ações Escriturais do Banco Bradesco que informa a transferência efetuada em 12/12/1997, como antecipação de legítima das ações posteriormente vendidas e ainda o registro posterior da transferência ocorrida em 29/12/1997.

A fiscalização concluiu que a transferência das ações em 11/12/1997 e o imediato retorno desses bens ao seu patrimônio do recorrente em 12/12/1997, reduziu a apuração do ganho de capital decorrente da venda realizada logo a seguir, em 19/12/1997, de modo que se tal procedimento não tivesse sido realizado o valor unitário de aquisição a ser utilizado no cálculo do ganho de capital seria aquele que serviu de base para a entrada desses bens no patrimônio do fiscalizado, advindo da empresa Varga Participações Ltda.

Apesar de reconhecer todo esse procedimento como planejamento tributário, a fiscalização classifica a doação de bens pelo valor de aquisição e o seu retorno ao domínio do recorrente pelo valor de mercado como simulação, sob o fundamento de que essa última gerou um ganho de capital excluído da tributação e que é provada pela configuração da prática dos atos de forma gradativa e seqüencial e que visa exclusivamente encobrir a ocorrência do fato gerador. Ou seja entendeu-se que a doação supostamente simulada acabou por contaminar também o planejamento tributário reconhecido como legítimo pela própria fiscalização.

Ora, não me parece correto o entendimento da fiscalização e também da decisão recorrida, pois ou se tem devidamente comprovada a simulação, o que restaria por contaminar toda a operação, ou o negócio jurídico é todo ele legítimo nos moldes em que foi realizado.

A lei processual civil estabelece que o documento particular é indivisível sendo defeso à parte aceitar apenas as partes que lhes são favoráveis e



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

recusar aquelas que são contrárias ao seu interesse.

O próprio Fisco não questiona a autenticidade dos documentos, discute seus efeitos jurídicos por visarem aquilo que entende como a motivação de suposta simulação, ou seja, a redução do imposto referente ao ganho de capital decorrente da venda de ações.

A documentação acostada ao autos demonstra e comprova a realização das devidas doações, nos moldes que a lei determina, de modo que a declaração de vontade das partes consignadas nos legítimos instrumentos deve ser respeitada.

Por outro lado, somente ocorre a simulação quando restar devidamente comprovada a prática de atos em que a vontade formalmente declarada em determinado instrumento oculte deliberadamente a real intenção dos sujeitos da relação jurídica com a finalidade que causar prejuízos a terceiros.

Destarte, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou então que fique configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo, isso porque a fraude e a simulação não podem ser presumidas mas devem sim ser comprovada através de elementos contundentes apuráveis, inclusive, através do devido processo legal.

Entende-se por “prova” os meios de demonstrar a existência de um fato jurídico ou de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Giuseppe Chiovenda ensina que “provar significa formar o convencimento do juiz, sobre a existência dos fatos relevantes no processo” e Clóvis Beviláqua diz que “prova é o conjunto dos meios empregados para demonstrar a



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

existência de um ato jurídico". (Marcos Vinicius Neder, Maria Teresa Matínez López, Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2002, pág. 205/206).

Entendo que não se encontram nos autos quaisquer elementos que possam supor a ocorrência de um ato simulado com o fim específico de reduzir o pagamento de imposto, conforme expressamente reconhecido pela fiscalização, pois apenas se admite que tenha havido a anulação dos efeitos da primeira doação pela segunda, se admitirmos que a primeira ocorreu e sendo assim, não provado nenhum vício na segunda, não há que se falar em simulação, restando assim, comprovadas e legítimas as duas doações.

Dessa forma, a doação das ações não constituiu nenhuma ilicitude, materializando-se apenas como um mecanismo integrante de todo um planejamento tributário, reconhecido como legítimo pela própria fiscalização, e que tinha como objetivo final a venda da empresa Freios Varga S/A.

Por outro lado, se considerarmos os aspectos legais da redução do capital da empresa Vargas Participações Ltda, com a posterior transferência das ações para a Freios Vargas aos seus sócios, temos que referida operação está de acordo com o disposto no art. 22 da Lei nº 9.249/95, verbis:

*Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, **poderão ser avaliados pelo valor contábil** ou de mercado.*

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.(original não contém destaques).

Dessa forma, o acima citado artigo 22 respalda amplamente a operação de redução de capital da empresa Varga Participações Ltda.

Outro ponto questionado pela fiscalização refere-se à inexistência da escrituração da transferência das ações doadas conforme estabelece a Lei nº 6.404/76.

A simples falta de registro da primeira doação não é fato suficiente para invalidar a transferência das ações.

Nesse sentido vale destacar o entendimento manifestado pela Ilustre Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito da Sexta Câmara deste Conselho de Contribuintes, que ao analisar processo idêntico ao presente, expressou seu entendimento em brilhante voto, prolatado em sessão da qual também tive o privilégio de participar, tendo vista que à época integrava aquela Colenda Câmara, a quem peço permissão para transcrever parte do referido voto.

A Lei nº 6.404/1976 que fixa a forma de transferências de ações assim determina:

4



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Ações Nominativas

Art. 31. A propriedade das ações nominativas presume-se pela inscrição do nome do acionista no livro de "Registro das Ações Nominativas."

§ 1º A transferência das ações nominativas opera-se por termo lavrado no livro de "Transferência de Ações Nominativas", datado e assinado pelo cedente e pelo cessionário, ou seus legítimos representantes.

§ 2º A transferência das ações nominativas em virtude de transmissão por sucessão universal ou legado, de arrematação, adjudicação ou outro ato judicial, ou por qualquer outro título, somente se fará mediante averbação no livro de "Registro de Ações Nominativas", à vista de documento hábil, que ficará em poder da companhia.

§ 3º Na transferência das ações nominativas adquiridas em bolsa de valores, o cessionário será representado, independentemente de instrumento de procuração, pela sociedade corretora, ou pela caixa de liquidação da bolsa de valores.

(...)

Ações Escriturais

Art. 34. O estatuto da companhia pode autorizar ou estabelecer que todas as ações da companhia, ou uma ou mais classes delas, sejam mantidas em contas de depósito, em nome de seus titulares, na instituição que designar, sem emissão de certificados.

§ 1º No caso de alteração estatutária, a conversão em ação escritural depende da apresentação e do cancelamento do respectivo certificado em circulação.

§ 2º Somente as instituições financeiras autorizadas pela Comissão de Valores Mobiliários podem manter serviços de ações escriturais.

§ 3º A companhia responde pelas perdas e danos causados aos interessados por erros ou irregularidades no serviço de ações escriturais, sem prejuízo do eventual direito de regresso contra a instituição depositária.

Art. 35. A propriedade da ação escritural presume-se pelo registro na conta de depósito das ações, aberta em nome do acionista nos livros da instituição depositária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

§ 1º A transferência da ação escritural opera-se pelo lançamento efetuado pela instituição depositária em seus livros, a débito da conta de ações do alienante e a crédito da conta de ações do adquirente, à vista de ordem escrita do alienante, ou de autorização ou ordem judicial, em documento hábil que ficará em poder da instituição.

§ 2º A instituição depositária fornecerá ao acionista extrato da conta de depósito das ações escriturais, sempre que solicitado, ao término de todo mês em que for movimentada e, ainda que não haja movimentação, ao menos uma vez por ano.

§ 3º O estatuto pode autorizar a instituição depositária a cobrar do acionista o custo do serviço de transferência da propriedade das ações escriturais, observados os limites máximos fixados pela Comissão de Valores Mobiliários. (original não contém destaques)

Analisada sob outro enfoque. Sendo essa forma de alienação tributável, a falta de registro da primeira doação impediria a Secretaria da Receita Federal cobrar o imposto incidente sobre ganho de capital?

Não, pois assim preceitua a Lei nº 5.162, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional:

Art. 118. 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;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

As normas relativas ao ganho de capital vigentes à época do fato gerador e consolidadas no Regulamento do Imposto Sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041 de 1994, assim disciplinam a matéria:

Art. 670. Estão compreendidos na incidência do imposto todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto (Lei nº 7.450/85, art. 51).

Art. 798. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este capítulo a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

direitos de qualquer natureza (Leis nºs 7.713/88, art. 3º, § 2º, e 8.134/90, art. 18, I).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, ao ganho de capital auferido em operações com ouro não considerado ativo financeiro (Lei nº 7.766/89, art. 13, parágrafo único).

§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Leis nºs 8.134/90, art. 18, § 2º, e 8.383/91, art. 12, § 1º).

Art. 799. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 3º) (original não contém destaques)

Sendo assim, diante dos documentos apresentados pela recorrente, Recibos de Doação e os Instrumentos Particulares de Doação de Ações e outras Avenças, a falta de registro, considerada isoladamente, não é suficiente para demonstrar que a doação não existiu de fato.

A tese adotada pelos auditores fiscais, ratificada pela decisão de primeira instância, de considerar: a primeira parte dos negócios (redução de capital e a transferência das ações da Freios Varga S/A) como planejamento tributário; a segunda parte (doações) como simulada; a terceira parte (alienação para a empresa norte americana) como verdadeira, foi com fundamento nos documentos apresentados pelo recorrente. Se os documentos apresentados foram tidos como verdadeiros para embasar o lançamento, da mesma forma devem ser considerados a favor do recorrente.

Para comprovar que houve simulação, cabia as autoridades fiscais demonstrarem a ocorrência do fato gerador ou que o recorrente tenha usado de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

estratagemas para revesti-lo de outra forma.

Quando o fato econômico puder ser representado juridicamente de outra forma, sem disfarce, não é proibido ao contribuinte escolher a alternativa que resulte em um menor pagamento de imposto.

Argumenta a autoridade julgadora que a doação aos pais do total das ações recebidas da pessoa jurídica Varga Participações Ltda e a subsequente devolução dessas mesmas ações à primeira doadora, foram realizadas com o único propósito de levar vantagem tributária, valendo-se os contribuintes, para tanto, de negócios fictícios, com a finalidade de ocultar o fato de que referidas ações nunca deixaram de estar sob sua propriedade.

O desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um negócio jurídico, que, de fato, não existe, se efetivamente ocorreu, no caso examinado, foi desde o primeiro negócio jurídico caracterizado pela redução de capital.

Assim, ou toda operação é tida como simulada, ou como verdadeira e fruto de planejamento tributário.

A legislação vigente à época do fato gerador é que ratifica a autenticidade da vontade de doar e de receber a doação, porque é justamente essa operação que dá origem à reavaliação das ações, elevando o custo de aquisição dos herdeiros sem que haja incidência de imposto.

Dizem as normas legais, para fins de determinação do ganho de capital, que o custo de aquisição é o valor atribuído ao bem ou direito e da incidência do imposto estão excluídas as doações em adiantamento da legítima (RIR/1994, artigos 801, II e 809).

A



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

Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Doações semelhantes às realizadas, com o objetivo de fugir da incidência do tributo, até o ano – calendário de 1997 eram tão comuns, que em janeiro de 1998 entrou em vigor a Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997, criando mais uma hipótese de incidência de imposto no art. 23, que assim preceitua:

Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

(...)

§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.

§ 5º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar. (original não contém destaques)

Não resta qualquer dúvida de que todos os negócios jurídicos realizados tinham um único objetivo o de reduzir a carga tributária da pessoa jurídica Varga Participações Ltda.

Uma operação como a alienação da empresa Freios Varga S/A, por sua importância e pelo valor da operação, não é realizada em alguns dias, mas em meses, depois de muitos ajustes. A seqüência de operações realizadas a toque de caixa é o mais forte indício de que todas as operações foram realizadas com o fim de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido.

4



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

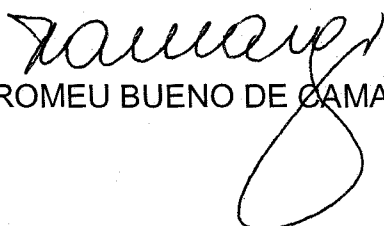
Processo nº : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº : 102-47.181

Mas é apenas um indício, como a validade das operações independem do tempo de duração dos efeitos dos negócios realizados e da vontade interna de pagar menos imposto, a conclusão a que chego é que a situação fática apresentada pela fiscalização não se enquadra em qualquer das hipóteses fixadas pelo art. 102 do Código Civil de 1916.

Considerando que a regra do parágrafo único do art. 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001, é meramente declaratória e por isso depende de regulamentação, e que a simulação não foi provada (RIR/1994, art. 894, § 1º) os negócios os atos jurídicos praticados pelo recorrente são considerados válidos e sobre o valor recebido pela venda das ações não pode incidir imposto.

Dessa forma, diante das razões acima apresentadas e também pelos argumentos contidos nos voto acima transcrito, voto por conhecer o presente Recurso por ter sido apresentado no prazo e em conformidade com os dispositivos legais pertinentes e dou-lhe provimento.

Sala das Sessões-DF, em 09 de novembro de 2005.


ROMEUBUENO DE CAMARGO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

DECLARAÇÃO DE VOTO

O presente processo versa sobre uma sucessão de atos, que se inicia com a redução, em 10/12/1997, do capital social da empresa VARGA PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ nº 96.392.881/0001/02, de Limeira/SP, de R\$ 48.032.923,51 para R\$ 648.532,88, com o conseqüente cancelamento de 4.803.292.351 cotas no valor de R\$ 0,01 (um centavo) cada uma, mediante instrumento particular registrado na JUCESP sob nº 206.768/97-7.

A empresa VARGA PARTICIPAÇÕES LTDA era uma das principais acionistas da empresa FREIOS VARGA S/A, CNPJ nº 51.466.753/0001/28, razão pela qual estipulou na cláusula 6ª da alteração contratual que como contrapartida da referida redução do capital e do aludido cancelamento de cotas, os seus sócios receberiam ações da empresa FREIOS VARGA S/A, em montante equivalente ao valor das ações canceladas, cabendo ao recorrente LUIZ ANTONIO CESAR ASSUNÇÃO e à contribuinte CLÁUDIA VARGA ASSUNÇÃO as quantidades de adiante discriminadas.

Cotista	Varga Part. Ltda. Nº cotas canceladas (R\$ 0,01)	Freios Varga S/A Nº de ações recebidas (R\$ 0,07425)	Valor total (R\$)
Estevam Júlio Varga	280.512.274	37.774.971	2.805.122,73
Celso Varga	605.214.836	81.500.794	6.052.148,36
Estevam J. V. Júnior	605.214.836	81.500.794	6.052.148,36
Luiz A. C Assunção	317.017.296	42.690.892	3.170.172,90
Cláudia V. Assunção	288.197.542	38.809.903	2.881.975,47
Luiz F. M Buzolin	317.017.296	42.690.892	3.170.172,90
Márcia V. Buzolin	288.197.542	38.809.903	2.881.975,47
Marfiza L Varga	9.606.586	1.293.664	96.060,07
Emmanoel Milton Varga	17.291.852	2.328.593	172.918,52
Emília M Varga	9.606.586	1.293.664	96.065,85
Marina V. Carvalho	413.083.141	55.627.526	4.130.831,42
Miriam Varga	413.083.141	55.627.526	4.130.831,42
Milton Varga	413.083.141	55.627.526	4.130.831,42



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

Miriam Varga	413.083.141	55.627.526	4.130.831,42
Milton Varga	413.083.141	55.627.526	4.130.831,42
Luiz Varga Neto	413.083.141	55.627.526	4.130.831,42
André Varga	413.083.141	55.627.526	4.130.831,42
TOTAL	4.803.292.351	646.831.700	48.032.917,73

Essa operação constituiu, na realidade, verdadeira permuta de cotas por ações de preços diferentes. O número de cotas diverge do número de ações em função da diferença dos respectivos valores nominais. A inclusão do resultado das operações da contribuinte Cláudia Varga Assunção no presente lançamento deve-se ao fato de ela ter optado pela declaração em conjunto com seu cônjuge Luiz Antonio César Assunção no exercício de 1998, ano-calendário de 1997.

No dia 11/12/1997, dia seguinte ao da referida redução do capital social, o recorrente e seu cônjuge, segundo recibo e Instrumento Particular de Doação apresentados, doaram a totalidade das ações recebidas ($42.690.892 + 38.809.903 = 81.500.795$), equivalente à R\$ 6.052.148,37, ao Sr. Estevam Julio Varga e à Sra. Marfisa Lazzari Varga, pais da Sra. Cláudia e sogros do Sr. Luiz Antonio.

Em 12/12/1997, um dia após a doação, a quase totalidade das ações doadas (90,17%) foi devolvida à filha, a Sra. Cláudia Varga Assunção, mediante doação, na qual o preço de cada ação foi elevado de R\$ 0,074254265 para R\$ 0,193902676. Assim grande parte das ações que foram recebidas pelos pais/sogros por R\$ 6.052.148,37 foram devolvidas por R\$ 14.251.103,63, ou seja, com um acréscimo de R\$ 8.198.955,26.

Com base nesses procedimentos formais, a donatária, Sra. Cláudia, na declaração de rendimentos do ano-calendário de 1997, conjunta com o Sr. Luiz Antonio, informou como isento e não tributável a importância de R\$ 14.251.103,63, considerada como adiantamento da legítima, registrando-a no quadro 3, linha 9, da referida declaração de rendimentos.

Em 19/12/1997, transcorridos 7 (sete) dias da devolução das ações, foi firmado um contrato de compra e venda de 41,01% das ações empresa FREIOS VARGA S/A com a empresa norte-americana K-H-Holding Inc, tendo como vendedores



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

as pessoas físicas adiante relacionadas, entre as quais a Sra. Cláudia Varga Assunção:

Acionistas	Ações Ord	%	Ações Pref	%	Total	%
Estevam Júlio Varga	35.554.634	3,63	3.021	0,00	35.557.655	2,25
Marfiza L. Varga	35.554.634	3,63	0	0,00	35.554.634	2,25
Celso Varga	73.496.167	7,50	22.614	0,00	73.518.781	4,66
Estevam J. V. Júnior	73.496.167	7,50	0	0,00	73.496.167	4,66
Cláudia V. Assunção	73.496.167	7,50	0	0,00	73.496.167	4,66
Marina V. Buzolin	73.496.167	7,50	0	0,00	73.496.167	4,66
Emmanoel M. Varga	14.878.031	1,52	3.021	0,00	14.881.052	0,94
Emília M. Varga	14.878.030	1,52	2.014	0,00	14.880.044	0,94
Marina V Carvalho	50.404.181	5,14	0	0,00	50.404.181	3,20
Miriam Varga	50.404.181	5,14	0	0,00	50.404.181	3,20
Milton Varga	50.404.181	5,14	0	0,00	50.404.181	3,20
Luiz Varga Neto	50.404.180	5,14	0	0,00	50.404.180	3,20
	50.404.180	5,14	0	0,00	50.404.180	3,20
Total	646.870.900	66,01	30.670	0,01	646.901.570	41,01

Conforme Termo de Constatação Fiscal, nas ordens de transferências de ações escriturais apresentadas aparece como adquirente a empresa Varity Kelsey-Hayes Comercial Ltda, CNPJ nº 55.270.847/0001-88, que tem como sócia a citada empresa norte-americana K-H Holdings. Esse fato, conforme o referido Termo, coaduna-se com o teor da cláusula 15.7.1 do contrato em questão, na qual estipulou-se que a compradora poderia ceder ou transferir os direitos e obrigações decorrentes do referido negócio jurídico a quaisquer de suas coligadas.

O aludido instrumento de compra e venda traz consignado em sua cláusula 4.1 que o preço total de compra é o equivalente à quantia de US\$ 113.000.000,00 (cento e treze milhões de dólares americanos), convertidos em reais pela taxa oficial de compra válida para o dia 26/12/1997. A parte correspondente à fiscalizada somou R\$ 14.306.312,00, relativos à venda de 73.496.167 ações ao preço unitário de R\$ 0,1939, conforme Demonstrativo de Apuração de Ganhos de Capital anexo à DIRPF conjunta apresentada por seu marido, na qual figura como dependente.

De acordo com os dados declarados os ganhos de capital apurados foram assim calculados:

- Quantidade de ações alienadas 73.496.167
- Custo unitário R\$ 0,1939



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

- Custo total de aquisição	R\$ 14.250.906,78
- Valor da alienação	R\$ 14.306.312,00
- Ganho de capital	R\$ 55.405,22
- Alienação a Prazo-Ganho Capital	
Resultado 2 (R\$ 14.306.312,00 x 0,38%)	R\$ 54.363,98
- Imposto apurado	R\$ 8.154,59

Registra a fiscalização que a pretensa transferência das ações aos seus pais ou sogros em 11/12/1997 e o imediato retorno de grande parte desses bens ao patrimônio pessoal da Sra. Cláudia em 12/12/1997 afetou sensivelmente a apuração do ganho de capital decorrente da venda realizada logo a seguir, em 19/12/1997.

Consigna ainda que caso essas formalidades de transferências não tivessem sido articuladas, o valor unitário de aquisição a ser utilizado no cálculo do ganho de capital seria aquele que serviu de base para a entrada desses bens no patrimônio dos fiscalizados, advindo da Varga Participações Ltda, por conta da redução de capital, correspondendo aproximadamente a R\$ 0,07425, resultando, conseqüentemente no seguinte montante tributável:

- Quantidade de ações alienadas	73.496.167
- Custo unitário	R\$ 0,07425
- Custo total de aquisição	R\$ 5.457.090,40
- Valor da alienação	R\$ 14.306.312,00
- Ganho de capital	R\$ 8.849.221,60
- Imposto apurado (R\$ 8.849.221,60 x 15%)	R\$ 1.327.383,24

Diante desses fatos considerou-se que os fiscalizados pretenderam promover a redução da tributação devida sobre o ganho de capital decorrente da venda das ações da empresa Freios Varga S/A, mediante o artifício de doá-las aos seus genitores ou sogros pelo valor que receberam da Vargas Participações Ltda e, no dia seguinte, readquirir grande parte das mesmas, também por doação, mas pelo valor de mercado, acarretando uma sobrevalorização considerada indevidamente pelos alienantes como rendimentos isentos, conforme o art. 801, inc. II, do Decreto nº 1.041, de 11/01/1994 (RIR/94).

A autoridade lançadora entendeu que o intento almejado não poderia ser enquadrado como consequência de um ato jurídico considerado legítimo, pois o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43

Acórdão nº : 102-47.181

seu âmago encontrar-se-ia eivado de vício irreparável, porque decorreria de artificialismo simulatórios nos procedimentos de doação celebrados, no que diz respeito à parcela de ações doadas aos seus genitores ou sogros, que em seguida retornaram ao domínio dos fiscalizados.

Conclui a fiscalização que ao deparar-se com situações dessa espécie, cabe à autoridade fiscal, por dever de ofício e no exercício de sua atividade vinculada e obrigatória, zelar pelos interesses do Erário, desconsiderando os efeitos decorrentes desses atos inválidos do ponto de vista tributário (fl. 17) e, conseqüentemente, calculando e lançando os tributos desviados dos cofres públicos, com base na legislação regente.

O enquadramento legal do auto de infração foi o a seguir transcrito:

- arts. 1º a 3º e §§, 18 a 22, da Lei nº 7.713/88;
- arts. 1º, 2º e 18 da Lei nº 8.134/90;
- arts. 12, § 1º, e 52, § 1º, da Lei nº 8.383/91;
- arts. 7º, 21 e 22, da Lei nº 8.981/95;
- arts. 1º, 17 e 23, da Lei nº 9.249/95;
- arts. 22 a 24, da Lei nº 9.250/95;
- arts. 798 a 836, do RIR/94;
- IN SRF nº 31/96, arts. 2º, 5º, 6º, 11, 22, 28, 30, 35, 36 e 39;
- art. 51 da Lei nº 7.450/85;
- art. 332 da Lei nº 5.869/73 (CPC);
- arts. 31, 35 e 102, da Lei nº 6.404/76;
- arts. 142 e 149, VII, da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Após o relato dos fatos, a autoridade fiscal discorre sobre os aspectos doutrinários do planejamento tributário como forma de elisão fiscal, sobre o ato jurídico simulado, os aspectos formais do negócio jurídico cujo cumprimento não foi efetivamente comprovado, sobre a legislação relativa ao ganho de capital e à qualificação da multa.

Ressalta, entretanto, que na redução do capital da Varga Participações Ltda com a conseqüente transferência das ações da empresa Freios Vargas S/A adotou-se um procedimento consoante com o art. 22 da Lei nº 9.249/95, que dispõe:

"Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido."

Consigna a autoridade lançadora que apesar da abalizada opinião daqueles que criticam a pertinência desta norma positiva, por entenderem que a retirada de bens pelo valor contábil deveria ser admitida somente na extinção da pessoa jurídica, é fato que havendo disposição legal permissiva nesse sentido, não cabe à autoridade fiscal ignorar o preceito representativo da vontade do legislador, mesmo que este venha a possibilitar que os bens a serem alienados a terceiros sejam primeiramente transferidos ao patrimônio dos sócios da pessoa jurídica, para num segundo momento serem vendidos, acarretando a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital auferido pela pessoa física, à alíquota de 15%. No caso em comento, se a venda fosse efetuada diretamente pela Varga Participações, a tributação incidente seria mais gravosa, perfazendo, grosso modo, 33%, correspondentes ao IRPJ de 15%, acrescido do adicional de 10%, além da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à época de 8%.

Relativamente à doação aos pais e sogros e o retorno de grande parte dessas ações por valor superior, anotou-se que se percebe cristalinamente a utilização de um subterfúgio meramente formal, dolosamente idealizado com o único intuito de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

ilicitamente encobrir a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda sobre um ganho exponencialmente superior àquele declarado de forma voluntária (fl. 21).

Dessa forma, concluiu-se que essas doações estão notoriamente impregnadas de insanável defeito, perfeitamente enquadrado no conceito de simulação, motivo pelo qual as consequências jurídicas desses atos não podem produzir efeitos em relação à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária legalmente definida (fl. 21).

No enquadramento legal, a fiscalização consignou, entre outros dispositivos legais, o art. 51 da Lei nº 7.450/85, abaixo transcrito, que trata de incidência do imposto de renda sobre atos ou contratos desconsideradas para fins tributários:

"Art. 51 - Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda."

Foi citado também o Parecer Normativo CST nº 46, de 17/08/1987, publicado no DOU de 18/08/1997, transcrevendo-se as partes que se seguem:

"A realização de operações simuladas, com o objetivo de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens fiscais, não inibe a aplicação de preceitos específicos da legislação de regência, bastando que, pela finalidade do ato ou negócio, sejam obtidos rendimentos ou ganhos de capital submetidos à incidência do imposto de renda, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada."

1. Suscitam-se dúvidas sobre os efeitos tributários decorrentes de determinados procedimentos de contribuintes que, pretendendo furtar-se da imposição do imposto de renda ou obter maiores vantagens fiscais, ajustam negócio com outras pessoas, praticando formalmente ato jurídico sob certo manto legal que tem por objeto encobrir ato de natureza jurídica diversa.

4. Esse tipo de artifício não pode produzir os proveitos fiscais planejados, mormente após a edição da Lei nº 7.450, de 23.12.1985, cujo artigo 51 introduziu na legislação do imposto de renda preceito que visa exatamente coibir a realização de operações simuladas com o objetivo de escapar da incidência do imposto ou obtenção de vantagens fiscais ilícitas. A norma legal estipula que os rendimentos e os ganhos de capital são objeto de tributação "qualquer que seja a denominação que lhe seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda."

.....

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

A fim de verificar se as referidas doações obedeceram as formalidades legais, foi intimada a empresa TRW Automotive Ltda, CNPJ nº 60.857.349/0001-76, sucessora da Freios Varga S/A, para que apresentasse os livros Registro da Ações Nominativas e de Transferência de Ações Nominativas desta última referente ao período de 01/01/97 a 31/12/99.

Pelo conteúdo das respostas a fiscalização aferiu que as alegadas doações referiam-se a ações escriturais mantidas em contas de depósito abertas em nome de cada acionista junto ao Banco Bradesco S/A.

Relativamente a ações escriturais os arts. 35 e 102 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, dispõem:

"Art. 35. A propriedade da ação escritural presume-se pelo registro na conta de depósito das ações, aberta em nome do acionista nos livros da instituição depositária.

§ 1º A transferência da ação escritural opera-se pelo lançamento efetuado pela instituição depositária em seus livros, a débito da conta de ações do alienante e a crédito da conta de ações do adquirente, à vista de ordem escrita do alienante, ou de autorização ou ordem judicial, em documento hábil que ficará em poder da instituição.

§ 2º A instituição depositária fornecerá ao acionista extrato da conta de depósito das ações escriturais, sempre que solicitado, ao término de todo mês em que for movimentada e, ainda que não haja movimentação, ao menos uma vez por ano.

§ 3º O estatuto pode autorizar a instituição depositária a cobrar do acionista o custo do serviço de transferência da propriedade das ações



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

escriturais, observados os limites máximos fixados pela Comissão de Valores Mobiliários."

"Art. 102. A instituição financeira depositária de ações escriturais deverá fornecer à companhia, ao menos uma vez por ano, cópia dos extratos das contas de depósito das ações e a lista dos acionistas com a quantidade das respectivas ações, que serão encadernadas em livros autenticados no registro do comércio e arquivados na instituição financeira."

Em face dessas disposições legais, a fiscalização intimou a instituição financeira a apresentar cópia autenticada dos livros em que constassem os registros das contas de depósitos das ações escriturais da empresa FREIO VARGA S/A e das respectivas transferências no período de janeiro/97 a dezembro/99, não tendo sido atendida essa intimação (fl. 30).

De forma concomitante foram intimados os Srs. Estevam Júlio Varga e Emmanoel Milton Varga a apresentar cópia autenticada das Ordens de Transferências de Ações Escriturais autorizando o Banco Bradesco a proceder, em seu livro de registro, às transferências de ações supostamente ocorridas em 11/12 e 12/12/97, tendo sido apresentado apenas os seguintes documentos (fls. 30/31):

a) cópia de requerimentos datados de 21/10/2002 e 22/10/2002, dirigidos ao Bradesco, solicitando cópias autenticadas das Ordens de Transferências de Ações Escriturais referentes ao período de 31/12/1996 a 31/12/1997, da empresa Freios Varga S/A, ou seja, o mesmo pedido efetuado pela fiscalização e não atendido pelo Banco;

b) cópia dos Instrumentos Particulares de Doação de Ações e Outras Avenças firmados em 11/12 e 12/12/1997, com firmas reconhecidas em 12/12/1997;

c) cópia de correspondência de 15/12/1997, endereçada à Superintendência de Relações com empresas da CVM.

Nas correspondências que encaminharam os supramencionados documentos, os intimados apresentam outros documentos, mas não os solicitados; prestam esclarecimentos sobre as operações e, por último, manifestam o seguinte entendimento (fl. 31):

"Por todo o exposto, entendo que a conjunção dos elementos objetivos apresentados deixa clara a efetiva ocorrência das doações ocorridas em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

11/12/97 e 12/12/97, sendo dispensáveis para prova de sua efetiva ocorrência os documentos solicitados em seu Termo de Intimação Fiscal e ainda não fornecidos pela entidade financeira (Bradesco).

Contudo, se esse não for o entendimento de V. Sas., é imperativo que se estenda o prazo desta fiscalização, aguardando a documentação solicitada, da qual devo ter vistas, para exercer meu amplo direito de defesa."

Ainda, a respeito das formalidades legais exigidas para transferências de ações escriturais, a fiscalização registrou no Termo de Constatação Fiscal o que (fls. 31/32):

"5.12. Dentre os documentos anexados às referidas comunicações, merece destaque o requerimento de 21.10.02, dirigido ao Banco Bradesco, de co-autoria dos fiscalizados, o qual evidenciaria uma primeira oportunidade para que estes demonstrassem o cumprimento das formalidades exigidas pela Lei das S/A neste tipo de transação.

5.13. Com relação aos anexos II e III juntados às comunicações apresentadas pelos Srs. Estevam e Emmanoel em 31.10.02, observou-se que:

a) O Instrumento Particular de Doação de Ações e Outras Avenças firmado em 11.12.97, em que os fiscalizados aparecem como co-autores, estabelece em sua cláusula 3.4 que "As partes se obrigam a averbar a presente doação no livro de 'Registro de Ações Nominativas' da Varga, conforme determina o artigo 31, parágrafo 2º, da Lei nº 6.404, de 15.12.1976" (grifou-se);

b) o Instrumento Particular de Doação de Ações e Outras Avenças firmado em 12.12.97, em que a fiscalizada é incluída dentre os donatários, estabelece em sua cláusula 3.6 que "As partes se obrigam a averbar a presente doação no livro de 'Registro de Ações Nominativas' da Varga, conforme determina o artigo 31, parágrafo 2º, da Lei nº 6.404, de 15.12.1976" (grifou-se).

5.14. Percebe-se, assim, um inexplicável descompasso entre o teor dessa estipulação e as condições a serem cumpridas no caso de alienação de ações escriturais, regradas não pelo artigo 31 da Lei das S/A e sim pelo seu artigo 35, fortalecendo os indícios de que as operações de doação não obedeceram à forma prescrita na lei, pois esses documentos particulares prevêm a adoção de providências incompatíveis com a especificidade dos bens em questão."

Após a fiscalização recorrer sem sucesso à instituição depositária e aos fiscalizados, nova tentativa de obtenção desses documentos foi realizada, mediante intimação ao Sr. Luiz Antonio e à Sra. Cláudia, constante dos Termos de Início de Ação Fiscal lavrado em 12/11/2002, requisitando as cópias autenticadas das Ordens de Transferência de Ações Escriturais da empresa Freios Varga



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43

Acórdão nº : 102-47.181

correspondentes às alienações ocorridas em dezembro/97. A resposta e a conclusão sobre as mesmas foi assim registrada no Termo de Constatação Fiscal (fls. 35/37):

"5.24. Em resposta datada de 22.11.02, a Sra. Cláudia informou que:

1) Como resultante da entrega das Ordens de Transferências solicitadas (e ainda não fornecidas pela instituição financeira, embora requeridas oportunamente), apresento cópias autenticadas dos Extratos de Movimentação de Ações Escriturais relativos às operações ocorridas em 1997 (previstos nos artigos 35, § 2º e 102 da Lei das S/A's) e fornecidos pelo Banco Bradesco, instituição financeira depositária das ações escriturais, que são suficientes para demonstrar a efetiva ocorrência das transferências das ações ocorridas em 1997, pois decorrem de Ordens de Transferência anteriormente enviadas ao Banco.

2) Conforme consta dos referidos documentos, resta claro que:

*a) através do Contrato de Doação de 12 de dezembro de 1997, já apresentado a essa fiscalização, recebi 73.496.167 (setenta e três milhões quatrocentos e noventa e seis mil, cento e sessenta e sete) ações como doação, consignadas no Extrato ora apresentado como **Compra** (vide campo lançamento, do item movimentação), e*

*b) as mesmas 73.496.167 (setenta e três milhões quatrocentos e noventa e seis mil, cento e sessenta e sete) ações foram por mim vendidas à LUCAS VARITY em 29 de dezembro de 1997 (vide Extrato ora apresentado como **Venda**, campo lançamento, do item movimentação), deixando de ser acionista da **FREIOS VARGA S/A**.*

*3) Note-se que o Extrato de Doação Recebida (Compra) é datado, pelo Banco, de 18.12.97, provavelmente a data da Ordem de Transferência enviada ao Banco, pela **FREIOS VARGA S/A**, a quem incumbia realizar essa formalidade, conforme procedimento usual da companhia.*

4) Por outro lado, o Extrato de Venda está datado de 30.12.97, exatamente um dia após a venda efetiva das ações (29.12.97), comprovando-se que os eventos doação recebida e venda ocorreram em momentos distintos e foram cronologicamente registrados, na sua seqüência, na instituição financeira depositária das ações.

5.25. O Sr. Luiz Antonio, por seu turno, declarou que:

1) Através do Contrato de doação de 11 de dezembro de 1997, já apresentado a essa fiscalização, cedi ao Sr. Estevam Julio Varga e à Sra. Marfisa Lazari Varga as 42.690.892 (quarenta e dois milhões, seiscentos e noventa mil, oitocentas e noventa e duas) ações, a título gratuito.

2) A partir dessa data (11.12.97) deixei definitivamente de ser acionista da FREIO VARGAS S/A. Posteriormente, não recebi qualquer doação e muito menos efetuei qualquer alienação em 29 de dezembro de 1997 (que poderia eventualmente ter gerado um ganho de capital).

5.26. Enquanto o Sr. Luiz Antonio não apresentou documento em anexo à sua comunicação, a Sra. Cláudia juntou cópia dos Extratos de Movimentação de Ações Escriturais de 18 e 30.12.97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

5.27. Ao invés de elucidar as dúvidas sobre o cumprimento dos aspectos formais inerentes às doações sob análise, o teor desse demonstrativo trouxe novas incertezas a respeito das transferências de ações ocorridas no mês de dezembro/97, visto que além da venda efetuada no final do mês, tais documentos somente fazem referência a uma compra (e não doação) de 73.496.167 ações, não havendo qualquer menção quanto ao recebimento de ações por ocasião da redução de capital da Varga Participações Ltda (10.12.97) ou das supostas doações aos seus pais ou sogros, em 11.12.97.

5.28. Em razão dessas incongruências, somadas ao fato de não terem sido apresentadas as Ordens de Transferências comentadas (cujas cópias protocoladas deveriam permanecer de posse dos epigrafados), os livros em que constassem os registros das contas de depósito das ações escriturais da Freios Varga S/A e os livros em que se efetuaram os registros relativos às transferências das referidas ações (a serem mantidos pela instituição financeira), não se pode afirmar decisivamente que todos os aspectos formais legalmente obrigatórios foram cumpridos. (sublinhei)

“5.32. Assim, por não ter sido comprovado que tais atos se revestiram da forma prescrita em lei, também do ponto de vista formal, as doações analisadas não podem produzir efeitos que minimizem a repercussão fiscal decorrente da alienação das ações promovidas em 29.12.97.”

Diante desses fatos a fiscalização anota que de acordo com o art. 130, do Código Civil de 1916, “*não vale o ato, que deixar de revestir a forma especial, determinada em lei (art. 82), salvo quando esta comine sanção diferente contra a preterição da forma exigida*”. O art. 82 retrocitado dispõe que “*a validade do ato jurídico requer agente capaz (art. 145, I), objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei (arts. 129, 130 e 145).*”

No recurso o sujeito passivo discorreu sobre a validade dos atos jurídicos sem, entretanto, apresentar os documentos exigidos pela Lei nº 6.404/76 e pelo Código Civil para comprovar a validade da doação dos fiscalizados a seus pais e sogros e destes para os recorrentes, conforme exigido pelo art. 130 do Código Civil.

Na ausência desses documentos, de acordo com o disposto na lei (CC, arts. 82), inexistiram legal e juridicamente essas doações. Assim, os supostos donatários e posteriormente doadores (pais/sogros) legalmente não eram proprietários das ações, não podendo, portanto, efetuar a doação aos recorrentes, daí a simulação em que se constituiu esse ato.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43

Acórdão nº : 102-47.181

Na hipótese, não se pode alegar que se estaria defendendo a existência de meia validade dos atos de doações (ou meia simulação, como consta do recurso), em virtude de os pais/sogros terem alienado parte das ações que supostamente teriam recebidos em doação (parte não devolvida), pois este é um problema civil entre as partes, que a elas compete resolverem na forma da lei.

Ao Fisco interessa apenas os efeitos tributários dos negócios, tendo em vista que a obrigação tributária principal (pagamento de tributo) surge com a ocorrência do fato gerador (CTN, art. 113, § 1º). A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos ou dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (CTN, art. 118).

O fato gerador, a base de cálculo e a alíquota do ganho de capital estão definidos na legislação citada no embasamento legal do auto de infração, segundo as quais o valor da alienação ou transmissão é o preço efetivo da operação de venda ou cessão de direitos.

Assim sendo, não merece reparos o auto de infração e a decisão de primeira instância que mantiveram o lançamento, desconsiderando os efeitos decorrentes desses atos de doação, por considerá-los inválidos do ponto de vista tributário (fl. 17), não podendo, portanto, produzirem efeitos em relação à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária legalmente definida (fl. 21).

Nos fundamentos do lançamento e da decisão de primeira instância, consta, entre outros, o da simulação.

Segundo o sujeito passivo não teria ocorrido simulação, mas uma confusão entre os institutos da simulação e as teorias do abuso de formas e de direito e da interpretação econômica, estes últimos, não admitidos no ordenamento jurídico pátrio. Também não teria havido consideração sobre a admissibilidade do planejamento tributário ou negócio jurídico indireto, não vedado pela legislação vigente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

A propósito, registra o recorrente (fl. 508) que, no caso das doações, as partes eram plenamente capazes, os objetos eram lícitos e livres para serem alienados e a forma escolhida não é defesa em lei, citando jurisprudência do Conselho de Contribuintes a respeito da definição de simulação, segundo a qual, para que se possa caracterizá-la em atos jurídicos é indispensável que estes não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão.

Sobre simulação, o art. 102 do Código Civil dispõe:

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

I – quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das 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.

As doações em análise, de acordo com o art. 82 do Código Civil, são inválidas, por não preencherem as formalidades legais exigidas pelo art. 35 da Lei nº 6.404/76, anteriormente transcrito, pois não foi apresentada cópia do lançamento (registro) efetuado pela instituição financeira na conta de depósitos dos recorrentes, única forma de se provar transferência e a propriedade dessas ações para os pais/sogros. A propriedade das ações escriturais, de acordo com o retrocitado dispositivo legal, somente se transfere mediante registro na conta de depósitos dessas ações aberta em nome do acionista na instituição financeira, por ordem escrita do alienante.

Não sendo juridicamente válida essa transferência, inválida é também a doação posterior de devolução das ações, pois não se pode doar aquilo que legalmente não se possui. Assim, legalmente, as ações sempre estiveram na posse e propriedade do recorrente e de seu cônjuge, sendo eles, portanto, os alienantes das ações pelo preço que receberam da empresa Freio Vargas S/A.

Some-se ao exposto o fato de que as doações também não poderiam ser acatadas pela fiscalização porque não atendiam aos pressupostos de legalidade e validade inerentes à doação, pois os donatários não dispunham da liberalidade que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

esse instituto assegura, para que, se tivessem vontade, pudessem permanecer com as ações, porque havia um pré-contrato de venda anterior que impedia, sob pena de sanções contratuais e legais, o exercício dessa vontade, circunstância essa que invalida e retira a eficácia dessas supostas doações.

Como registrado pelo relator, é possível extrair, apesar da inexistência de documentos comprobatórios do ato no processo, a existência desse pré-contrato, que evidencia um acordo prévio para negociação de ações da empresa Freios Varga S/A, no qual presente o intuito da empresa norte-americana K-H Holdings Inc. de obter o controle acionário, conforme justificativa, abaixo transcrita, contida na cópia do contrato de venda de ações (fl. 118), que explicita que houve auditoria realizada pela COMPRADORA no período de 28 de outubro a 12 de dezembro de 1997, na empresa Freios Varga SA e nas subsidiárias:

"CONSIDERANDO QUE, para este objetivo, baseado exclusivamente nos documentos e informações fornecidos pela VARGA, entre 28 de outubro e 12 de dezembro de 1997, a COMPRADORA realizou um procedimento de auditoria dos livros, registros e instalações da VARGA e SUBSIDIÁRIAS (conforme definido na Seção 1.1.15 abaixo), a fim de determinar todas as contingências / obrigações, de qualquer natureza, existentes na VARGA,"

Tal ação somente seria permitida pela administração da empresa se presente um compromisso formal da intenção de concretizar negócio, em tempo futuro. Esse compromisso foi firmado em momento anterior a 28 de outubro de 1997, uma vez que o entendimento ocorre previamente ao início dos trabalhos de levantamento.

A liberalidade ou livre manifestação da vontade é requisito essencial da doação, que traduz o *"animus donandi"*, elemento subjetivo pessoal desta, sob pena de nulidade do ato. Os doadores e donatários conheciam do pré-contrato, que, pelo motivo exposto, desnatura as mencionadas doações, mas, mesmo assim, as simularam, com o exclusivo objetivo de reduzir indevidamente o imposto a pagar.

Os sócios conheciam essa contratada negociação futura e sabiam que ela dependeria da situação econômica da empresa Freios Varga S/A a ser levantada pela auditoria. Essa situação externava, portanto, um ajuste com cláusula suspensiva, isto é, o negócio seria concretizado somente se a empresa e suas subsidiárias apresentassem condições econômicas satisfatórias. Esse requisito deve ter sido



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

verificado antes da redução de capital da empresa Varga Participações Ltda., externando o início concreto da venda pelo atendimento das condições pré-pactuadas.

Diante desses fatos, passou-se então a efetivar as relatadas doações, entre as quais se encontram as do recorrente e sua esposa aos pais desta, pelo valor de R\$ 0,07 cada uma, que, no dia seguinte, doaram de volta para a esposa do recorrente, Sra. Cláudia Varga Assunção, pelo preço de R\$ 0,19 cada uma, que então as vendeu para a empresa K-H Holding Inc., reduzindo ilegalmente o ganho de capital e o respectivo tributo.

Essas doações não tinham eficácia, porque não atendiam aos pressupostos legais de validade, eis que os doadores não dispunham, em face do referido pré-contrato, da liberalidade para com elas permanecer, se essas fossem as suas vontades, donde a artificialidade e invalidade das mesmas, tendo em vista que os donatários já haviam previamente se comprometido a vendê-las à empresa que, poucos dias depois, concretizou o negócio.

A propósito da livre manifestação da vontade e da validade dos contratos, Antônio José de Souza Levenhagem, in "Código Civil – Comentários Didáticos, Vol. 4 – Direito das Obrigações – Ed. Atlas, 1990, págs. 206/207 e 280, leciona que:

"O contrato, ou convenção, é também um ato jurídico, dado que se realiza sob normas ditadas por lei, produzindo, portanto, efeitos jurídicos. Difere, todavia, do ato jurídico simples, comum, principalmente porque, para a sua realização, para a sua constituição, requer-se o concurso de pluralidade de vontades, o que não se exige para o simples ato jurídico, que pode ser realizado por uma única pessoa.

Com base nessa premissa e seguindo entendimento generalizado da doutrina, pode-se definir o contrato – segundo Clóvis Beviláqua e Tito Fulgêncio – como o acordo de vontades para o fim de adquirir, conservar, transferir, modificar ou extinguir direitos; ou, conforme ensina Carvalho Santos: o ato jurídico que traduz o acordo da vontade de duas ou mais pessoas, para o fim de criar, resguardar, modificar ou extinguir uma relação jurídica.

O contrato, portanto, é uma convenção firmada pelo acordo das vontades de duas ou mais pessoas, dando origem a direitos e obrigações recíprocas."

"Na constituição dos contratos predomina de maneira plena (não absoluta) a vontade das partes, e de tal forma se nota e se respeita essa vontade, que, a grosso modo, é costume dar-se ênfase à predominância



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

*absoluta do **princípio da autonomia da vontade** na realização dos contratos. Realmente existe essa liberalidade não só quanto à vontade, mas também quanto à forma de se manifestar, de se externar essa liberdade. Todavia, devem ser respeitados os princípios de ordem pública, assim como, no que diz respeito à forma, a lei exige, para certos casos, instrumentos públicos.*

*No direito moderno, portanto, a doutrina é acorde em **reconhecer a autonomia da vontade** nos contratos, mas uma relativa autonomia, porquanto a lei predomina sempre, seja para resguardo do interesse e da ordem pública, seja, mais restritamente, para coibir os excessos de liberdade, evitando a violência ou o abuso de uns contra outros.*

*Quanto à **validade** dos contratos e à sua **eficácia**, há certos requisitos absolutamente indispensáveis. Como ato jurídico que é, o contrato deve atender a certas condições e exigências impostas à validade e à eficácia de quaisquer atos jurídicos, tais como: 1) capacidade do agente; 2) objeto lícito; 3) forma prescrita ou não proibida por lei."*

*"A par dessas condições gerais e comuns para a **validade e eficácia** dos atos jurídicos, há, porém, em se tratando de contrato, uma **condição especial e essencial**, que é o acordo das partes – o consentimento recíproco, a **concordância de vontades** – **que deve ser livre, espontâneo e conscientemente manifestado, sem o que serão anuláveis os contratos**, como acontece nos casos em que ocorrem o dolo, a **simulação** o erro, a coação ou a fraude."*

"A doação é, portanto, um contrato e, como tal, só pode ser feita por quem pode contratar e dispor de seus bens.

*Esclarece, ainda, o artigo em estudo, que a doação é uma contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere bens de seu patrimônio. **A liberalidade, portanto, constitui elemento essencial à caracterização da doação**, não importando o seu propósito, que tanto pode ser benéfico como expressivo de estima, de generosidade por parte do doador. **A liberalidade é, pois, da essência da doação e é por ela que se traduz o animus donandi, que é o elemento subjetivo pessoal da doação.**" (g.n.).*

Por último, independentemente do até agora exposto, a regularidade e legalidade do lançamento também se evidencia pelo fato de que a legislação vigente à época dos fatos não autorizava a correção do preço das ações na declaração de bens e direitos.

O art. 22 da Lei nº 7.713, de 1988, que excluía da determinação do ganho de capital as doações em adiantamento da legítima, pressupondo, portanto, uma correção do preço de aquisição pelo valor de mercado ou por qualquer outro índice, foi revogado pela legislação posterior que implantou o Plano Real, que, ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

regular inteiramente a matéria correção monetária, não excepcionou as doações em adiantamento da legítima (LICC, art. 2º, § 1º).

Assim, a partir do exercício de 1995, não era mais admitido qualquer tipo de correção dos bens e direitos informados na declaração de rendimento, de modo que a correção efetuada pelo recorrente, não tem amparo legal, devendo, por isso, também ser mantido o lançamento.

Corroborando o exposto a edição da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, cujo art. 17, abaixo reproduzido, sem excepcionar qualquer tipo de operação, estabeleceu que para fins de apuração de ganho de capital o CUSTO DE AQUISIÇÃO dos bens e direitos, a partir de 01/01/1996, devia ser aquele registrado EM REAIS, sobre o qual NÃO SE APLICA QUALQUER CORREÇÃO MONETÁRIA a partir dessa data:

*"Art. 17. Para os fins de apuração do ganho de capital, as **pessoas físicas** e as pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real observarão os seguintes procedimentos:*

I - tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro desse ano, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data;

II - tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer correção monetária." (sublinhei).

Assim, o custo de aquisição pelo qual as ações foram doadas pelos pais/sogros dos recorrentes, ainda que em adiantamento da legítima, não poderia ser por estes corrigido por qualquer tipo de índice, inclusive aquele que refletisse o valor de mercado, daí a invalidade desse ato para fins tributários.

O art. 24 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, e o art. 25, § 2º, da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, abaixo transcritos, CONFIRMAM o exposto ao estabelecerem que os bens e direitos deviam ser declarados pelo custo de aquisição em reais:

"Art. 24. A partir do exercício financeiro de 1996, a pessoa física deverá apresentar relação pormenorizada de todos os bens e direitos, em Reais, que, no país ou no exterior, constituam, em 31 de dezembro do ano-calendário anterior, seu patrimônio e o de seus dependentes."

"Art. 25. Como parte integrante da declaração de rendimentos, a pessoa física apresentará relação pormenorizada dos bens imóveis e móveis e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

direitos que, no País ou no exterior, constituam seu patrimônio e o de seus dependentes, em 31 de dezembro do ano-calendário, bem como os bens e direitos adquiridos e alienados no mesmo ano.

.....
§ 2º Os bens serão declarados discriminadamente pelos valores de aquisição em Reais, constantes dos respectivos instrumentos de transferência de propriedade ou da nota fiscal."

Essa vedação legal de correção monetária dos bens e direitos informados na declaração de rendimentos somente foi levantada, sob condições, a partir de **01/01/1998**, com a entrada em vigor da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, cujo art. 23 autorizou a correção do custo de aquisição ao valor de mercado, nos casos de transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou doação em adiantamento da legítima, DESDE QUE o imposto sobre o ganho de capital fosse pago pelo doador, conforme se constata do inteiro teor desse dispositivo legal abaixo transcrito:

Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

§ 2º O imposto a que se refere o parágrafo anterior deverá ser pago pelo inventariante, no caso de espólio, ou pelo doador, no caso de doação, na data da homologação da partilha ou do recebimento da doação.

§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.

§ 5º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.

Essa vedação de atualização do valor dos bens e direitos antes de 01/01/1998 é confirmada pelo art. 24 da Lei nº 9.532/97, adiante reproduzido, quando



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

determina que na declaração do exercício de 1998 os bens adquiridos até 31/12/1995 deverão ser informados de acordo com o art. 17 da Lei nº 9.249/95, ou seja, EM REAIS, NÃO SE LHE APLICANDO QUALQUER CORREÇÃO A PARTIR DESSA DATA:

Art. 24. Na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos das pessoas físicas, relativa ao ano-calendário de 1997, a ser apresentada em 1998, os bens adquiridos até 31 de dezembro de 1995 deverão ser informados pelos valores apurados com observância do disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 1995.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal expedirá as normas necessárias à aplicação do disposto neste artigo.

Situação semelhante ocorreu com as pessoas jurídicas relativamente à devolução de capital, quando o art. 22, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, autorizou a restituição pelo valor de mercado ao invés do valor contábil, desde que a empresa pagasse o imposto relativo ao ganho de capital.

Portanto, somente a partir de 01/01/1998 é que foi autorizada a correção do custo de aquisição dos bens e direitos para o valor de mercado apenas para as transferências por sucessão, nos casos de herança, legado ou doação em adiantamento da legítima, DESDE que o doador pagasse o imposto sobre o ganho de capital.

Se essa correção pudesse ser legalmente efetuada antes de 01/01/1998, como alega o recorrente, o referido dispositivo da Lei nº 9.532/97 seria inútil e desnecessário. Contudo, como se sabe, a lei não contém palavras ou disposições inúteis. Logo, se foi necessário a edição dessa nova lei autorizando a correção, desde que fosse pago o imposto sobre o ganho de capital, era porque antes dela, tal correção era vedada.

Como a doação dos pais/sogros para a Sra. Cláudia foi efetuada em 11/12/1997, a correção monetária do custo de aquisição pelo valor de mercado não prevalece para fins tributários, devendo ser mantida, também por esse motivo, a decisão de primeira instância que manteve o lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13609.000061/00-43
Acórdão nº : 102-47.181

Relativamente à multa qualificada de 150%, ficou demonstrado nos autos que houve simulação das doações com o objetivo de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto sobre ganho de capital, conduta para a qual a Lei nº 9.430/96, art. 44, inc. II, determina a aplicação da referida multa qualificada.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, acompanho o voto do relator, que se considera parte integrante desta declaração de voto, para, acrescido das considerações complementares, REJEITAR as preliminares, e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 09 de novembro de 2005.


JOSÉ OLESKOVICZ