



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Recurso nº. : 137.703  
Matéria : IRPF - Ex(s): 1998  
Recorrente : MILTON VARGA  
Recorrida : 7ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO - SP II  
Sessão de : 16 DE MARÇO DE 2005  
Acórdão nº. : 106-14.481

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MILTON VARGA.

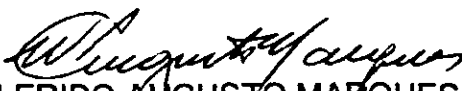
ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a arguição de impedimento do Presidente, nos termos do art. 15, § 1º, do Regimento dos Conselhos de Contribuintes. Vencidos os Conselheiros Sueli Efigênia Mendes de Britto, Luiz Antonio de Paula e Ana Neyle Olímpio Holanda. Assumiu a presidência dos trabalhos, o vice-presidente, Conselheiro Wilfrido Augusto Marques. Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

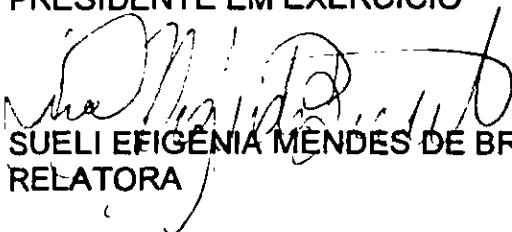
MHSA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

  
WILFRIDO AUGUSTO MARQUES  
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

  
SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 23 MAI 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO, GONÇALO BONET ALLAGE e JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 10865.002058/2002-41  
Acórdão n.º : 106-14.481

Recurso n.º : 137.703  
Recorrente : MILTON VARGA

## RELATÓRIO

Nos termos do Auto de Infração e seus anexos de fls. 5 a 9, exige-se do contribuinte, acima identificado, imposto de renda incidente sobre o ganho de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em Bolsa, no valor de R\$ 904.735,86, no ano calendário de 1997, acrescido de multa no percentual de 150% no valor de R\$ 1.357.103,79 e de juros de mora no valor de R\$ 837.604,45.

Cientificado do lançamento (AR de fl. 252) o contribuinte, por procurador (doc. de fl.367), protocolou a impugnação de fls. 257 a 366.

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, por unanimidade, manteve a exigência em decisão consignada as fls.381 a 427, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF  
Ano-calendário: 1997*

### **SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.**

*Configura simulação a prática fictícia de ato jurídico com o intuito de criar a impressão de que se alterou determinada situação jurídica, quando na realidade permaneceu na mesma situação anterior.*

### **SIMULAÇÃO. PROVA.**

*Simulação é provada, via-de-regra, por meios indiretos. No caso concreto, as evidências que denunciam a ocorrência de simulação são: a) motivo para elaboração dos atos negociais aparentes: atribuir um custo de aquisição maior às ações, a fim de minimizar o ganho de capital tributável auferido por ocasião da venda; b) ligação*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

*entre as partes, nos atos praticados; c) ausência de execução material dos atos negociais relativos às doações.*

**VALIDADE DOS ATOS PRATICADOS.**

*Não são válidos por si mesmos os negócios formalizados a título de "planejamento fiscal" ou "negócio jurídico indireto", devendo sua validade ser verificada à luz da teoria geral do direito; devem ser desconsiderados se constatada a presença de simulação, configurada pela divergência entre a vontade manifestada e a vontade real.*

**MULTA AGRAVADA.**

*Ocorrendo simulação com evidente intuito de fraude, cabível o agravamento da multa de ofício.*

Dessa decisão o contribuinte foi cientificado (AR de fl.434) e, na guarda do prazo legal, seu procurador apresentou o recurso voluntário anexado as fls. 435 a 554, argumentando, em resumo:

- Do entendimento da DRJ.
- a relatora concluiu que houve simulação na doação das ações aos pais da recorrente pelo valor de aquisição e o retorno posterior de parte dessas ações ao seu domínio pelo valor de mercado, a título de antecipação de legítima;
- a própria DRJ reconheceu que não houve divergência entre os atos praticados e os exteriorizados, mas surpreendentemente manteve a acusação de simulação;
- Da inocorrência de simulação.
- simular um negócio jurídico significa exteriorizar (em sua formalidade) algo que não seja verdadeiro ou que seja diferente da realidade subjacente a essa forma, tendo em vista lesar terceiros;
- não basta haver motivo psíquico ou íntimo diverso do ato exteriorizado. A vontade real a ser considerada deve ser apta a produzir efeitos no mundo jurídico;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 10865.002058/2002-41  
Acórdão n.º : 106-14.481

- a vontade negocial da recorrente era, evidentemente, a de praticar a doação das ações aos seus pais, a fim de se sujeitar aos efeitos dela decorrentes. Não há, nesse particular, qualquer divergência entre o que se quis (vontade negocial) e o que foi exteriorizado;
- ao contrário do afirmado na decisão recorrida, não se pode sustentar que a vontade a ser considerada é a motivação íntima, psíquica da recorrente de economizar tributos com os atos praticados, uma vez que a intenção não produz quaisquer efeitos no mundo jurídico;
- não basta haver motivo psíquico ou íntimo diverso do ato exteriorizado. A vontade real a ser considerada deve ser apta a produzir efeitos no mundo jurídico;
- deste modo, não se pode confundir, como fez a C. Turma Julgadora, a vontade jurídica com os motivos que levaram à prática do negócio;
- ainda que as doações tenham sido praticadas, indiretamente, com o objetivo de economizar tributos, tal intuito não se confunde com a vontade jurídica da recorrente, que era, de fato, a de realizar as doações;
- todas as doações realizadas foram de fato desejadas e juridicamente exteriorizadas, respeitando-se para tanto a forma prescrita em lei, como atestam os "Recibos de Doação" e os Instrumentos Particulares de Doação de Ações e outras Avenças, e admite a própria Relatora da decisão recorrida ao dizer " dos documentos, relatórios e descrição dos fatos constantes do Auto de Infração, à vista dos elementos trazidos pela impugnante, verifica-se não haver discordância no tocante à exteriorização formal dos atos praticados pelo contribuinte em epígrafe,..."
- Túlio Ascarelli já analisou a questão a ponto de afirmar que o elemento intencional jamais pode ser invocado como atributo de ilegalidade do ato praticado;
- no mesmo sentido, Antônio Roberto Sampaio Dória, contando com o apoio da doutrina internacional;
- Soares de Melo conclui que não se pode sequer cogitar acerca da intenção subjetiva do contribuinte ou mesmo do sentimento que lhe impulsiona moralmente condenável ou não. Há apenas que se investigar se os atos são ilícitos, nada mais;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

- a essa mesma conclusão, chegou Gilberto de Uihôa Canto;
- não se pode aceitar, como faz a relatora da decisão recorrida, que a intenção de economizar tributos possa inquinar de licitude as doações realizadas; quando muito, tal motivação, estritamente de ordem moral e subjetiva, poderia subsidiar um questionamento quanto a eventual abuso de direito, como se verá mais adiante;
- não há, pois, que se sustentar a ocorrência de simulação, uma vez que esta pressupõe a ilicitude do ato praticado, ilicitude esta não relacionada ao motivo íntimo de sua realização;
- sobre o assunto, já se manifestou esse E.1º Conselho de Contribuintes no sentido de que para caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão (Acórdão nº 106-09343, j. em 18/9/97);
- resta claro que a decisão da C.DRJ incorreu em equívoco primário, ao considerar viciada a vontade real da recorrente, para fins de qualifica-la como simulação;
- confusão entre simulação e teoria do abuso de direito;
- a orientação pelos ditames da teoria do abuso de direito fica tão evidente que os auditores fiscais textualmente no item 5.35 do Termo de Contestação Fiscal;
- para reafirmar ainda mais o equívoco da C.DRJ, constata-se no item 39 da decisão recorrida, quando a relatora reconhece que os exames que atestariam a simulação, englobam todo o percurso anterior à venda das ações da FREIOS, desde a redução de capital da Participações, até a venda das ações realizadas pela recorrente e pelos seus ascendentes em 19/12/97;
- para qualificar a simulação, os auditores fiscais e a C. DRJ se utilizaram de uma "etapa" (a venda) em que aparece a finalidade (redução de ganho tributável) das doações anteriores à alienação. E isto tudo, em seqüência e no conjunto, evidentemente, participa da teoria do abuso de direito, e não da prova de simulação;
- a pretensão fiscal de se valer da simulação como instrumento para questionamento de elisão fiscal lícita não é nova e, nem tampouco,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

privilégio nacional. Já foi refutada em diversos países, como atesta Ângelo Contrino, renomado autor italiano;

- ainda na linha da autuação, conclui a Turma Julgadora que a simulação pode surgir de um conjunto de atos interligados. Ao contrário de tal conclusão, a simulação não se verifica em relação a um conjunto de atos, mas, sim, em relação aos atos jurídicos isoladamente considerados;
- não resta a menor dúvida de que a análise conduzida pelos auditores fiscais e batizada pela DRJ incorporou os métodos e as premissas do abuso de direito e da interpretação econômica, que em nada aproveitam para a pretendida comprovação da simulação;
- algumas das premissas doutrinárias em que se fixou a C.DRJ são perfeitamente válidas e compactuadas pela recorrente;
- no que se refere ao lapso temporal existente entre as doações a relatora entendeu que constitui, sim, forte indício de irregularidade, mas, por óbvio, somente este aspecto nada diz”;
- não obstante as considerações feitas pela relatora, a recorrente não pode deixar de ratificar que a lei não estabelece prazo mínimo de permanência dos bens no patrimônio do donatário para que seja confirmada a doação. Este requisito não existe na lei e, portanto, não pode ser exigido;
- esta “irregularidade” só tem espaço dentro da ótica da teoria do abuso de direito, que foi tomada de empréstimo pela fiscalização para justificar o equivocado enquadramento das doações acima citadas ao instituto da simulação;
- a despeito de compartilhar com a recorrente o entendimento acerca do conceito de planejamento tributário e de sua licitude em face ao ordenamento jurídico pátrio, equivocou-se a C.DRJ ao concluir que as doações, *in casu*, não se realizaram e, mais, sustenta que não teria havido “ qualquer alteração patrimonial na vida privada das pessoas envolvidas”;
- no caso dos autos, tanto as operações “saíram do papel” que produziram efeitos patrimoniais e, ainda, sucessórios inquestionáveis, além, é claro, dos fiscais;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

- o Sr. e a Sra. Varga não só receberam parte das ações referentes a primeira doação, como venderam, na mesma data que a recorrente, as referidas ações;
- o montante correspondente à venda por eles efetuada ingressou apenas e tão somente nos seus patrimônios, não voltando para a recorrente;
- com amparo ao raciocínio adotado, a C. DRJ vale-se de exemplo de Ricardo Mariz de Oliveira que serve para ilustrar exatamente o que não ocorreu no caso dos autos;
- cumpre a recorrente esclarecer que, ao final das operações, cada um dos envolvidos permaneceu com o produto da venda das ações mantidas posteriormente às doações, fato este que refletiu na esfera patrimonial dos envolvidos as operações (doações) efetuadas;
- tais reflexos patrimoniais podem ser constatados da análise das Declarações de Ajuste dos envolvidos que se seguiram ao período questionado;
- do descaso da C. DRJ quanto ao absurdo instituto da "meia simulação";
- a decisão em tela acarretou foi a validação da pretensão dos auditores fiscais em dividir as doações em partes distintas: 1) não simulada, relativa a que permaneceu com os ascendentes da recorrente; 2) parcela "simulada", correspondente a parte recebida de volta em adiantamento da legítima;
- com isso a decisão recorrida passou a admitir o absurdo de que a doação é, ao mesmo tempo, " simulada" e "não simulada";
- a argumentação da recorrente demonstrando tal absurda contradição não foi sequer enfrentada pela C.DRJ que, ao revés, preferiu desqualificá-la irônica e obliquamente sem valer-se de qualquer argumento técnico nos itens 112 a 114 da decisão recorrida;
- a C. DRJ chega a admitir que houve a doação inicial, mas em seguida assevera que teria havido sua anulação posterior, mantendo toda a operação apenas pelo saldo (diferença entre o doado aos seus pais e o que foi recebido de volta a título de antecipação de legítima);



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 10865.002058/2002-41  
Acórdão n.º : 106-14.481

- a lição de Caio Mário da Silva Pereira, citada na impugnação e não enfrentada pela DRJ, segundo o qual o vício do negócio jurídico deixa de invalidar todo o contrato tão somente se não se trata de elemento essencial;
- caso a nulidade atinja as partes essenciais do negócio, como a declaração de vontade, não haverá como salvar as partes marginais;
- por isso, somente poderíamos reconhecer coerência no raciocínio dos auditores fiscais, admitido como verdade pela DRJ, se eles tivessem endereçado o título de “meio simulado” e “meio não simulado” a aspectos distintos e não essenciais do negócio;
- os auditores fiscais não só qualificaram um mesmo elemento (a vontade) de simulado e não simulado, num só tempo, como também depositaram os adjetivos em um aspecto essencial do negócio. Acabaram, dessa maneira, infringindo ambas condições de uma só vez;
- tal inconsistência já foi objeto de análise no Acórdão n.º 103-11.865, sessão de 5/12/91, relator Dicler de Assunção;
- se tivessem que desconsiderar integralmente a doação, a parte das ações antes recebida da recorrente, mas vendida de forma direta pelos ascendentes, também não teria integrado o patrimônio dos Sr. E Sra. Varga, daí decorrente que o IRPF recolhido por eles seria indevido e, portanto, teria que ser restituído pelo Fisco;
- como esta parte interessa à arrecadação fazendária, porque gerou o montante pretendido de imposto, o ato foi considerado perfeitamente válido;
- esse argumento também não foi objeto de análise pela C.DRJ, o que demonstra a sua falta de compromisso com as razões de defesa;
- a jurisprudência do E.CC é mansa e pacífica no sentido de repudiar, por completo, as alegações de que há simulação quando as partes são capazes, a forma escolhida não é defesa em lei e o negócio é lícito e não proibido (Acórdãos números 106-09.343, 101-93.616, 101-93.704, 103-11.865, 102-43.161, 104-18.849);



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

- em idêntico sentido, também decidiram a CSRF e o TRF 3ª. RF, respectivamente, Acórdão números 01-01.874, 94.03.066489-4.
- a esse propósito decidiu a 3ª. Câmara, desse 1º CC no julgamento do recurso nº 98.927 de que o Dícler de Assunção, Acórdão nº 103-11.865.
- Dos fundamentos legais da autuação;
- a decisão recorrida no item 60 e 61, afirmou que os fundamentos legais do AI o art. 51, da Lei nº 7.450/1985 e o PN CST nº 46/1987 estavam corretos;
- o art. 51 da Lei nº 9.450/1985 é uma tentativa legal de permitir que o imposto de renda alcance operações assemelhadas (em termos de sua estrutura e também de resultado econômico) àquelas tributadas, mas que não se enquadram perfeitamente nessa previsão legal (específica dos negócios sujeitos a tributação – típicos);
- ao estender a tributação de terminado negócio jurídico a outros a ele semelhantes, o citado artigo pressupõe a existência de dois negócios jurídicos distintos e perfeitamente válidos, mas que, por outro lado, são também muito parecidos, sendo ainda um deles tributável e o outro não tributável;
- a SRF poucas vezes fez uso desses dispositivos. Em apenas alguns casos, sempre tratando de equiparação de certas operações a aplicações financeiras (ex: mútuo entre pessoas jurídicas não ligadas, adiantamento sobre contratos de câmbio – *export notes*, adiantamento para pagamento de tributo e operações de *Box*), determinou que os efeitos das aplicações financeiras fossem estendidos para os contratos não enquadrados nessa tributação;
- os negócios equiparados a aplicações financeiras com base no art. 51 da Lei nº 7.450/1985, jamais foram considerados simulados, pelo simples fato de que poderiam ser menos onerosos do que outros negócios a ele assemelhados e tributados. Não entra nessa análise o conceito de “simulação”;
- assim o citado artigo não tem lugar nos casos em que se alega a simulação dos negócios jurídicos, porque não se refere a natureza dos atos, sempre tendo como pressuposto sua validade e perfeição formal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

- já à época de sua edição ficou assente na doutrina e na jurisprudência que o PN nº 46/87 não versava sobre “simulação” em sentido técnico;
- tratava-se, a exemplo de sua base legal – art. 51 da Lei nº 7.450/1985, da tentativa de restringir operações fiscalmente menos onerosas, quando comparadas com outros negócios jurídicos, também composta de atos perfeitamente válidos e eficazes para o mesmo fim, embora nominadas erroneamente de “simuladas”;
- a aplicação do mencionado artigo e do PN 46/87, com a amplitude que pretendia o fisco (servir como “carta branca” para exigir tributo, onde não houvesse redução de carga tributária), contudo, naufragou no Conselho de Contribuintes, como se observa nos Acórdãos nº 101-86.905 de 16/8/1994;
- a citação desse dispositivo legal utilizado pelos auditores e pela relatora da decisão ora recorrida, porque demonstra, ainda mais, a confusão entre negócios jurídicos simulados e teoria do abuso de direito: para aplicar tal diploma legal, pressupõe-se necessariamente que não há simulação;
- Regularidade formal das operações.
- em nenhum momento a recorrente rejeitou a informação da fiscalização acerca da necessidade de registro na conta de depósito das ações das transações efetuadas;
- sustenta a C. DRJ que as ações inicialmente doadas pela recorrente, em momento algum, pertenceram ao Sr. E Sra Varga;
- tal afirmação mostra-se falsa, na medida em que o recorrente juntou extrato da Instituição Financeira Depositária das ações, Banco Bradesco, que comprova a doação das ações dos pais para a recorrente, fato esse reconhecido inclusive pela fiscalização conforme item 5.23 e 5.24 do Termo de Constatação Fiscal;
- há prova cabal de que os pais realizaram a doação de 50.404.181 ações a recorrente;
- a C. DRJ simplesmente ignorou o Extrato de Movimentação de Ações Escriturais fornecido pelo Banco Bradesco, instituição financeira depositária que dá conta da doação de 50.404.181 de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

ações do Sr. e Sr. Varga para a recorrente, e atesta o registro no Livro de Ações, tal como determina a lei;

- a recorrente não possuía as ações até o dia 10/12/97, data em que ocorreu a redução de capital em seu favor;
- a escusa fiscal em analisar efetivamente os referidos documentos implica em cerceamento de defesa e violação ao princípio do devido processo legal, insculpidos no art. 5º, incisos LI e LV da CF/88;
- não se pode admitir seja atribuído ao ato de lançamento contornos de verdade suprema, e tão pouco, seja atribuída ao contribuinte toda a carga probatória consoante já observou I.Prof Paulo Celso Bergstrom Bonilha;
- consoante entendimento do § 1º art. 845 do RIR/3000 ao fisco e a autoridade julgadora cumprem comprovar a falsidade do documento. Nesse sentido os Acórdãos números 101-71.948/80, DOU de 9/3/81 e 102-18.219/81, DOU de 29/8/81;
- Do negócio jurídico indireto (planejamento tributário);
- restou plenamente demonstrado que a recorrente valeu-se de negócios lícitos a fim de economizar tributos com amparo legal;
- a decisão fixou-se em premissa equivocada de que as doações não se teriam sido realizadas;
- a recorrente demonstrou, cabalmente, que as operações se concretizaram, conforme documentação trazida aos autos e, mais ainda, seus efeitos patrimoniais, sucessórios e fiscais foram queridos e suportados pela partes;
- como as doações não eram e não são proibidas, estavam conseqüentemente autorizadas. Respeitados os demais requisitos legais da tipicidade do negócio, não se pode dizer que o uso delas é ilícito, a menos que possa ser reconhecida a existência válida de um outro proibitivo além da lei;
- sobre o assunto a lição de José Eduardo Soares de Melo, sobre questão de elisão e da evasão fiscal;
- não se pode a fiscalização querer atribuir a característica de simulado a negócio jurídico praticado com o fito de economizar



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

tributo, tendo em vista que se está diante de fatos perfeitamente e admitidos em lei, portanto, lícitos;

- a C.DRJ no item 89 da decisão recorrida, fere de morte o próprio embasamento, na medida que confere à autuação contornos típicos do abuso de direito em oposição a até então sustentada simulação;
- a simulação e abuso de direito são figuras distintas, incompatíveis entre si, de sorte que não podem servir, a um só tempo, de fundamento para a invalidação dos mesmos negócios jurídicos;
- mais um desacerto da decisão recorrida os princípios da Capacidade Contributiva e da Isonomia foram invocados como fundamento para a exigência de tributo;
- tais princípios são, antes de tudo, garantias do contribuinte contra a voracidade do Fisco, verdadeiras limitações constitucionais ao Poder de Tributar, consoante entendimento de José Artur Lima Gonçalves;
- a própria Suprema Corte também já se manifestou a respeito dos limites impostos pelos princípios constitucionais ao exercício da competência estatal impositiva, ditames esses que jamais podem ser invocados em prejuízo do contribuinte.(ADI nº 712 MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ, Seção 1, de 19/2/93, pp 2032, Ementário Vol. 1692-02, pp 265);
- nesse sentido são as lições de Antônio Roberto Sampaio Dória e Ricardo Mariz de Oliveira;
- a exposição de motivos da MP nº 1.602/97, posteriormente convertida em Lei nº 9.532/97, deixa evidente o intuito do legislador em acabar com essa possibilidade de planejamento;
- se as operações fossem “simuladas”, bastaria recusar seus efeitos com base no Código Civil de 1996, não havendo a menor necessidade de alterar a legislação para “ fechar” essa hipótese de planejamento;
- na lei tributária não há qualquer espaço para generalidade e subjetivismo. Nesse sentido lição de Alberto Xavier;
- pelo princípio da estrita legalidade em matéria tributária e da possibilidade de implementação de planejamento tributário somente poderão sofrer algumas mutações a partir da regulamentação da



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

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

norma geral antielesiva introduzida pela Lei Complementar nº 104/00;

- a DRJ afastou eventual aplicação do referido dispositivo legal no item 106 da decisão recorrida;
- Da impossibilidade de aplicação da teoria do abuso de formas, de direito e da interpretação econômica com vistas a atacar negócio jurídico indireto lícitamente realizado;
- pelos item 4.22 e 5.35 do termo de Constatação Fiscal contata-se que os auditores fiscais pretenderam demonstrar que o conjunto de atos praticados pela recorrente redundou em economia fiscal;
- a decisão recorrida no item 57 seguiu a linha trilhada pelos auditores fiscais;
- para que o contribuinte estivesse efetivamente impedido de se aproveitar dessas lacunas na legislação fiscal, deveria haver uma previsão legal específica neste sentido;
- versando sobre o tema Gilberto Ulhôa Canto, refuta com propriedade a possibilidade de utilização da teoria do abuso de forma para fins tributários no Brasil;
- no campo das relações entre particulares, para algo ser vedado ele deve ser proibido pela lei. Ora, mas se não há essa previsão legal restringindo a contratação das doações, a ilicitude desse ato (permitido, porque não vedado), deveria repousar num outro princípio e este haveria de ser maior do que a própria legalidade;
- Alfredo Augusto Becker põe um ponto final em qualquer dúvida que possa haver sobre a possibilidade de considerar abusivo o uso do direito em ordenamentos jurídicos nos quais não existe previsão expressa como o nosso;
- Luciano Amaro que classifica de ilógica a adoção da teoria do abuso de direito, onde reina o princípio da legalidade como o nosso;
- nesse mesmo sentido, menciona Antônio Roberto Sampaio Dória, que também traz suas considerações contrárias a teoria do abuso de direito, apoiado na doutrina internacional;
- uma dessas situações trata-se da faculdade de fazer doação aos descendentes em adiantamento à legítima, sendo eventual



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

diferença no valor dos bens doados considerada isenta para fins de imposto de renda, como destaca o ex-auditor fiscal HIROMI HIGUSHI, em sua obra "Ganhos na alienação de bens e direitos por pessoas físicas";

- cabe à lei delimitar o nível de liberdade do contribuinte, enquanto dentro desses limites não se poderá dizer que ele "abusou" ilicitamente (reprovavelmente) do próprio direito do qual se serve;
- admitir que se pode "abusar do direito" é reconhecer que o contribuinte abusou do que lhe era permitido, o que causaria, por conseguinte, a total perda da noção do que é permitido e proibido;
- o próprio Fisco, sob a luz da legislação em vigor à época dos fatos, pelo Ministro da Fazenda, manifestou-se no sentido de que a interpretação econômica não seria possível (Re. Da Fazenda ao Ministro Ac. Nº 103-2383, da 3ª do 1º CC, de 6/2/79, publ. CEFIR nº 143, p. 82;
- a propósito da questão, o próprio Fisco, por meio de suas DRJ, já reconheceu a impossibilidade de interpretação econômica no direito brasileiro, especialmente ao que se refere a fotos geradores anteriores a LC nº 104/2001, Processo Administrativo nº 16327.001834/00-27, relator Delegado Antonio Carlos Waller Pestana;
- Inaplicabilidade da multa de 150%;
- as autoridades fiscais não são livres para inferir se, frente a tal ou qual caso concreto, o contribuinte agiu com evidente intuito de fraude (requisito indispensável à aplicação da multa de 150%). O mesmo art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430, dispõe taxativamente qual tipo de conduta pode ser qualificada como fraude, para efeito da aplicação da multa mais gravosa;
- os elementos caracterizadores da fraude, conforme remissão do sobredito dispositivo legal, são dados pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1996;
- é preciso que a autoridade fiscal comprove, isto é demonstre a existência de evidente intuito de fraude. No caso em tela, nem há que se cogitar na hipótese de simulação, consoante amplamente exposto no decorrer do presente, fato este que por si só exclui de maneira inconteste a imposição da multa de 150%;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

- para que a aplicação da multa de 150% possa prosperar é absolutamente indispensável que os auditores fiscais comprovem efetivamente a ocorrência do evidente intuito de fraude, que decididamente não ocorreu;
- o próprio CTN que distingue a simulação da fraude, no art. 149, VII, donde se deve concluir que – ainda que houvesse simulação, por argumentar – não haveria fraude, que dela é distinta;
- o próprio CC decidiu pela não aplicação da multa agravada em casos análogos (Acórdãos números 108-06902, 103-21162, 107-06423, 104-18058, 107-04536, 103-21046, 103-21.046);
- na doutrina civilista encontramos diferenciação entre simulação e fraude. Lições de Hermes Marcelo Huck, Caio Mário da Silva Pereira e Sílvio Venosa.

Por último, requer o provimento do recurso.

Nos termos da informação inserida a fl. 560 o arrolamento de bens está sendo controlado pelo processo administrativo nº 10865.001491/2003-41.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

VOTO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Os auditores fiscais minuciosamente descreveram os fatos, invocaram lições doutrinárias e jurisprudência administrativa (fls. 10 a 49), o relator ao fundamentar o voto, condutor da decisão de primeira instância, repetiu as lições por eles consignadas e trouxe outras de autores de reconhecido saber jurídico (fls. 397 a 427), e o procurador do recorrente exaustivamente reprisou as lições dos mais diversos autores e discutiu conceitos jurídicos (fls. 435 a 554).

Assim sendo, só resta a análise dos fatos que motivaram o lançamento aqui discutido.

No ano – calendário de 1997 a empresa Freios Varga S/A, CNPJ nº 51.466.753/9991-28, tinha como uma de suas principais acionistas a empresa Varga Participações Ltda, CNPJ nº 96.392.881/0001-02.

A investidora Varga Participações Ltda modificou seu contrato social em 10/12/1997, mediante instrumento particular registrado na JUCESP sob o nº 206.768/97-7, estipulando, dentre outras alterações, a redução de seu capital social em R\$ 48.032.923,51, com o conseqüente cancelamento de 4.803.292.351 cotas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

no valor de R\$0,01 (um centavo) cada uma. Dessa forma, o somatório do referido capital passou de R\$ 48.681.456,39 para R\$ 648.532,88.

Nos termos da cláusula 6ª da citada alteração contratual, em contrapartida ao aludido cancelamento de cota, os sócios da Varga Participações Ltda. receberam ações da empresa Freios Varga S/A .

Em 11/12/97, de acordo com o recibo e Instrumento Particular de Doação, a recorrente doou a totalidade das ações recebidas aos seus pais, Sr. Emmanoel Milton Varga e Sra. Emilia Menconi Varga, CPF em comum nº 015.785.458-20. Nessa operação, os valores dos bens doados não foram modificados, isso significa que as 55.627.526 ações permaneceram no valor unitário de 0,074254265, valor total R\$ 4.130.831,42.

Um dia após a ocorrência desse evento (12/12/1997), uma grande parcela desses mesmos bens (90,61% do total doado) foi devolvida a recorrente pelo valor de mercado das ações em questão (R\$ 9.773.505,60).

Com fundamento nesses procedimentos, a recorrente reconheceu como rendimento isento e não tributável a importância de R\$ 9.773.505,60, por ela considerada adiantamento de legítima, registrando-o no quadro 3, linha 9, de sua declaração de rendimentos do ano-calendário de 1997.

Transcorridos sete dias da devolução dos bens (19/12/97), foi firmado um contrato de compra e venda de parte das ações da empresa Freios Varga S/A, em que aparece como compradora a empresa norte-americana K-H Holding Inc., e como vendedora a recorrente, dentre outras pessoas físicas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 10865.002058/2002-41  
Acórdão n.º : 106-14.481

A parte relativa a recorrente somou R\$ 9.811.366,00, pertinentes à venda de 50.404.181 ações ao preço unitário de R\$ 0,1939, conforme Demonstrativo de Apuração de Ganhos de Capital anexo à declaração de ajuste anual apresentada.

Concluem os autores do procedimento fiscal, que a pretensa transferência das ações aos seus pais em 11/12/1997 e o imediato retorno desses bens ao seu patrimônio pessoal em 12/12/1997, afetaram sensivelmente a apuração do ganho de capital decorrente da venda realizada logo a seguir, em 19/12/1997.

Explicam as mencionadas autoridades que se 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 do fiscalizado, advindo da empresa Varga Participações Ltda.

As autoridades fiscais destacam dois momentos importantes, primeiramente, aquele em que os bens a serem alienados a terceiros sejam transferidos ao patrimônio dos sócios da pessoa jurídica, para, num segundo momento, serem vendidos, acarretando a incidência do Imposto de Renda sobre ganho de capital auferido pela pessoa física, à alíquota de 15%.

Afirmam ainda, as referidas autoridades, que se a venda fosse realizada diretamente pela Varga Participações, a tributação incidente seria mais gravosa, perfazendo, grosso modo, 33%, correspondente ao IRPJ de 15%, acrescido do adicional de 10%, além da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à época de 8% (fl. 20).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

O interessante é que apesar de reconhecerem esse fato, classificaram essa operação de planejamento tributário, e a doação de bens aos pais pelo valor de aquisição, e o seu retorno ao domínio daqueles pelo valor de mercado, como simulação sob o fundamento de que essa última gerou um ganho de capital excluído da tributação.

A direção tomada pelas autoridades fiscais não me parece a mais acertada, pois ou todos os atos ou negócios jurídicos aqui analisados estão impregnados de insanável defeito, perfeitamente enquadrado no conceito de simulação, ou não estão.

Segundo as autoridades fiscais e as julgadoras de primeira instância a simulação é provada pela própria configuração dos atos gradativamente praticados, visto que, relativamente à parcela de ações devolvidas, os pretensos efeitos da primeira doação (fiscalizados para os pais/sogros) nulificam-se por ocasião da doação ocorrida no dia seguinte (feita pelos pais à fiscalizada).

A simulação é instituto de Direito Civil e no Código Civil, Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, e está disciplinada pelo art. 102 que assim preceitua:

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

*I – quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais 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.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 10865.002058/2002-41  
Acórdão n.º : 106-14.481

Em seu livro Curso de Direito Civil, v. 1, p. 217 o ilustre Profº Washington de Barros Monteiro ensina que a simulação revela-se pelo "intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um negócio jurídico, que, de fato, não existe, ou então, oculta, sob determinada aparência, o negócio realmente querido".

A simulação compreende a realização de atos ou negócios jurídicos por meio de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica com a finalidade de prejudicar terceiros.

A doutrina pátria tem classificado a simulação em *absoluta* ou *relativa*, ensinando que na simulação absoluta dá-se um "acordo simulatório", que não se espera qualquer espécie de resultado jurídico. Já na simulação relativa (também denominada de *dissimulação*) a prática de ato ou negócio simulado é o caminho encontrado para a obtenção de um determinado resultado jurídico, verdadeiro e desejado.

Em síntese, na simulação absoluta inexistente ato ou negócio jurídico, enquanto que na dissimulação o ato ou o negócio jurídico existe, mas se encontra surrupiado.

A redução de capital da empresa Varga Participações Ltda, com a conseqüente transferência das ações da pessoa jurídica Freios Varga aos seus sócios está em consonância com o art. 22 da Lei n.º 9.249, de 26/12/1995, que assim preceitua:

**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  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

**§ 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.(original não contém destaques).**

Dessa maneira, a primeira operação estava autorizada em lei vigente e eficaz.

Quanto as duas doações, poderiam ser realizadas?

Poderiam e foram realizadas. A desconsideração ocorreu pelos seguintes fatos:

- a) a não propriedade dos sogros das ações, em face de inexistência de escrituração da transferência das ações doadas, nos moldes determinados pela Lei nº 6.404/1976;
- b) a diferença de um dia entre as duas doações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 10865.002058/2002-41  
Acórdão n.º : 106-14.481

Ricardo Mariz de Oliveira em "Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda", ensaio publicado no Livro do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário registra<sup>1</sup>:

*A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida, está regida pelo art. 102 do Código Civil (novo Código Civil, parágrafo 1º do art. 167), e se prova pela **densidade de indícios e circunstâncias**, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal dos atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período - base a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos.*

A proximidade dos dias para a realização dos negócios é um forte indício, contudo, no caso em pauta não pode ser justificativa de desconsideração de apenas parte dos negócios realizados, pois desde a primeira operação em 10/12/97 (redução de capital da empresa Varga Participações Ltda.) até a data que foi firmado o contrato de compra e venda com a empresa americana K-H Holding Inc. (19/12/1997) transcorreram **apenas nove dias**.

Quanto à falta de registro da primeira doação, esse fato é suficiente para demonstrar que a doação, com a conseqüente transferência de patrimônio, não ocorreu?

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

---

<sup>1</sup> Lição mencionada pela Ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni no Acórdão nº 101-94.605 (sessão 17/6/2004)



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 10865.002058/2002-41  
Acórdão n.º : 106-14.481

*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.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

**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 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.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

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 estratagem 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

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 a 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 a 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).

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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

*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.

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



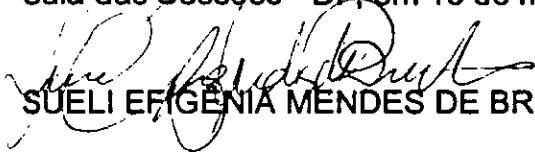
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10865.002058/2002-41  
Acórdão nº. : 106-14.481

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.

Posto isso, voto por dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de março de 2005.

  
SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO