



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Recurso nº. : 148.112  
Matéria : IRPF - Ex(s): 2001  
Recorrente : LEA REGINA DE OLIVEIRA LOPES  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS  
Sessão de : 25 de maio de 2006  
Acórdão nº. : 104-21.610

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO** - Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972 e não se verificando outro vício insanável no lançamento, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem, quer do documento que formalizou a exigência fiscal.

**NULIDADE DO LANÇAMENTO - VÍCIOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - INOCORRÊNCIA** - O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento interno de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Eventuais falhas nesses procedimentos, por si só, não contaminam o lançamento decorrente da ação fiscal.

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

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - SIMULAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE** - A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

**JUROS MORATÓRIOS - SELIC** - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. O percentual de juros a ser aplicado no cálculo do montante devido é o fixado no diploma legal vigente á época do pagamento.

Preliminares rejeitadas. *ju*

*D A*

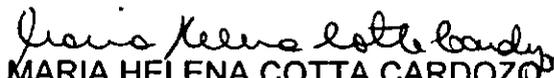
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

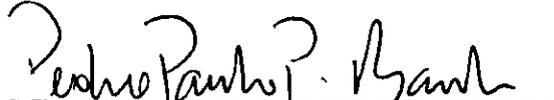
Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por  
LEA REGINA DE OLIVEIRA LOPES.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pela Recorrente. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Heloísa Guarita Souza, Gustavo Lian Haddad e Remis Almeida Estol, que proviam parcialmente o recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%,

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

  
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 JUL 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

Recurso nº. : 148.112  
Recorrente : LEA REGINA DE OLIVEIRA LOPES

## RELATÓRIO

Contra LEA REGINA DE OLIVEIRA LOPES, Contribuinte inscrita no CPF/MF sob o nº 009.031.240-68, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 03/07 e Relatório Fiscal de fls. 08/27 para formalização da exigência de crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF no montante total de R\$ 2.916.910,87, sendo R\$ 875.397,16 a título de imposto; R\$ 728.417,97 referente a juros de mora, calculados até 31/03/2005 e R\$ 1.313.095,74 referente a multa de ofício, qualificada, no percentual de 150%.

### Infração

A infração está assim descrita no Auto de Infração: GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS – OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/QUOTAS NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA – Os fatos encontram-se descritos conforme RELATÓRIO FISCAL, que faz parte integrante e inseparável deste Auto de Infração.

Conforme o mencionado Relatório Fiscal, o lançamento refere-se à tributação sobre ganho de capital na alienação de ações da empresa PEROLI S/A., ganho esse que teria sido dissimulado por meio de operação assim descrita pela Fiscalização:

"Antônio, Lea e Urbano, saliente-se, menos de um mês antes do contrato firmado em 09/11/1999 (docs. fls. 36 a 45), eram como pessoas físicas os possuidores dessas ações, que foram utilizadas, em primeiro plano, para subscrição de quotas de aumento de capital nas empresas Cia. Roxo de Participações (item 5 do Contrato de Aquisição de Ações, fls. 37 e item 2 do

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

segundo aditamento e contrato de aquisição de ações, fls. 49 a 51) e Cia. Urla de Participações (item 5 do Contrato de aquisição de ações, fls. 37, criadas em 05/10/1999, respectivamente com a razão social Enerdrola S/A e ACS Eletric Power S/A (doc. fls. 413 a 422 e 504 a 514).

Ambas as empresas (Cia. Roxo, antes Enerdrola e Cia. Urla, antes ACS Eletric Power), foram constituídas pelos mesmos sócios: Onivaldo Antônio Chechetto e Ana Cristina Gaspareto Macedo Salgado Jeranko, e tendo como diretor Luiz Alberto Guidetti. Essas pessoas renunciaram de suas participações nas empresas acima referidas, conforme AGEs de 19/11/1999 (doc. Fls. 423 e 515). Destacamos o fato de que um mês após constituírem essas empresas, ou seja, em 19/11/1999, o Sr. Onivaldo e a Sra. Ana Cristina retiraram-se da sociedade, transferindo suas quotas de capital de R\$ 500,00 cada, para Antonio Luiz Roxo de Oliveira, Lea Regina de Oliveira Lopes e Urbano Roxo de Oliveira. Na mesma data Antônio, Lea e Urbano aumentaram o capital, integralizando com as ações negociadas (PEROLI).

Claro está, portanto, que essas empresas foram "criadas" para servir de "veículo" ao Contrato de aquisição de ações (fls. 36 a 51), objetivando o surgimento da obrigação tributária nas pessoas físicas, face o ganho de capital que efetivamente ocorreu, contrariamente ao resultado fictício trazido para a P. Jurídica ROXO DE OLIVEIRA, como resultado as equivalência patrimonial sem nenhuma tributação."

E prossegue o Relatório Fiscal, justificando suas conclusões de que essa operação teve a intenção de lesar o Fisco:

"Em 09/11/1999 foi assinado pelas partes interessadas, o CONTRATO DE AQUISIÇÃO DE AÇÕES (doc. fls. 36 a 45), de um lado Antonio Luiz Roxo de Oliveira, Lea Regina de Oliveira e Urbano Roxo de Oliveira (vendedores) e de outro CAMIL HOLDINGS LLC (compradora).

Em 16/11/1999 foi assinado aditamento ao Contrato, desta vez Antônio, Lea e Urbano assinaram por si como Vendedores, e na qualidade de sócio quotista de ROXO OLIVEIRA INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS E PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA – CNPJ 94.399.441/0001-52. Neste aditivo, chama a atenção o fato de assinarem o Contrato de Aquisição de Ações negociadas, como sócios da ROXO OLIVEIRA, o que causa estranheza, haja vista que as ações negociadas, na data de aditamento do contrato (16/11/1999) pertenciam às pessoas físicas tão-somente, não se confundindo, portanto, com a empresa referida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

Em 19/01/2000, data do segundo termo aditivo, assinado também por Antônio, Lea e Urbano como pessoas físicas e como sócios da ROXO DE OLIVEIRA, a titularidade das ações transacionadas se resumia às pessoas físicas não se vinculando à Pessoa Jurídica pela qual assinaram.

Nas datas acima referidas as ações negociadas (PEROLI), como se constata, não faziam parte da empresa ROXO DE OLIVEIRA. Estas ações vieram a fazer parte desta empresa somente em 30/01/2000 (doc. fls. 187 a 192), quando foram integralizadas mediante subscrição de aumento de capital, com ações da Cia Roxo de Participações, cujo aumento de capital se deu em 19/11/1999, com subscrição das ações da PEROLI naquela Pessoa Jurídica.

Como se vê, só se justifica trazer as ações da PEROLI negociadas conforme CONTRATO DE AQUISIÇÃO DE AÇÕES (doc. fls. 36 a 45), em 09/11/1999, e aditivos de 16/11/1999 e 19/01/2000 (doc. fls. 46 a 51), para ROXO DE OLIVEIRA, mediante subscrição do aumento de capital ocorrida em 30/01/2000 nesta empresa, ou seja, em data posterior à efetivação da transação, senão com o intuito de PROPICIAR O MASCARAMENTO DA OPERAÇÃO, DESVIANDO O SEU RESULTADO (TRIBUTÁVEL NA PESSOA FÍSICA), PARA ROXO DE OLIVEIRA, COMO RESULTADO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL SEM INCIDÊNCIA DE IMPOSTO NA PESSOA JURÍDICA."

Em abril de 2000, após os compradores (CHLCC) terem subscrito e pago, em dinheiro, ações emitidas em decorrência de decisão de aumento de capital, a ora Recorrente e os demais sócios resgataram suas ações, pelo valor total (todos os sócios) de R\$ 17.824,950,56 (fls. 360/362).

Às fls. 25 o Relatório Fiscal descreve os procedimentos de apuração do imposto, devendo-se destacar que considerou como fato gerador do imposto o mês de abril de 2000, "*quando do recebimento do valor pelas ações negociadas*"; e o ganho de capital foi apurado considerando o valor efetivamente recebido subtraído do custo de aquisição.

Impugnação



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

Inconformado com a exigência, a Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 729/788, com as alegações a seguir resumidas.

Aduz, inicialmente, que a Fiscalização presumiu a ocultação da alienação das ações, a partir de provas indiretas, principalmente a partir de um contrato preliminar, e diz que esses indícios não são suficientes para concluir-se pela simulação; que esses indícios não provam "*o acordo simulatório para ocultação do fato gerador*". Argumenta que, no caso, não se comprovou a alienação das ações e a ocultação da ocorrência do fato gerador com evidências, por exemplo, do pagamento do preço ao vendedor e a tradição das ações para o comprador. Defende, invocando jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, que os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na sua qualificação, e, se estes atos são lícitos, as eventuais conseqüências contrárias ao Fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão fiscal.

Sustenta que a liberdade fiscal permite a realização de negócios jurídicos de formação sucessiva (*step by step*), categorizados no Direito Privado Brasileiro como negócios indiretos, quando essa forma negocial se constitui uma opção mais favorável ao Contribuinte em termos tributários.

Afirma que o lançamento incorreu em violação aos princípios do devido processo legal e da verdade material, o que o invalidaria.

Sobre a violação ao devido processo legal, diz que o procedimento fiscal não se instalou com o Mandado de Procedimento Fiscal, como previsto na legislação, "*tanto que para contornar esta situação, entregaram este mandado, como um grito de desespero, somente com o auto de infração!*"

A violação ao princípio da verdade material estaria no fato de que a fiscalização teria presumido a ocultação da alienação da participação societária, ao invés de ter deduzido esse fato a partir de prova direta.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

Contesta a acusação de que teria simulado a alienação da participação societária e afirma que *"realizou, efetivamente, a step by step transaction, no lugar de alienar a participação societária, dentro dos limites da liberdade fiscal"*. Argumenta que a liberdade fiscal tutela o fenômeno do negócio indireto e não tutela a simulação relativa e distingue uma situação da outra, invocando a jurisprudência brasileira, do seguinte modo: as partes contratantes realizam, geralmente, um negócio jurídico indireto, quando não violam normas que vedam sua realização; e realizam um negócio jurídico simulado, quando incorrem em tal violação.

Argumenta que, ao desconsiderar o negócio jurídico de formação sucessiva realizado pelo Autuado, a Fiscalização baseou-se na teoria da vontade segundo a qual, no caso de divergência entre a vontade real e a declaração, deve prevalecer aquela; mas sustenta que prevalece atualmente na doutrina a chamada teoria da declaração pela qual a declaração emitida por uma pessoa capaz produz efeitos, sem se considerar que o que foi declarado foi querido ou não. E conclui: *"De acordo com esta teoria, a eventual divergência da declaração com a vontade íntima das partes, então, não causa a ocorrência da simulação, no direito privado brasileiro contemporâneo! De acordo com esta perspectiva, somente a ocorrência de divergência da declaração, com o negócio efetivamente realizado, Excelências, causa a dissimulação do fato gerador, ao contrário da perspectiva dos auditores-fiscais!"*

O Contribuinte assim resume a operação que deu ensejo à autuação.

**"4.2. O Contrato Preliminar das Partes Contratantes, Denominado Contrato de Aquisição de Ações.**

Até o momento da ocorrência dos fatos, no caso concreto em exame, a ora impugnante titularizava 2.551.482 ações ordinárias, emitidas por uma sociedade anônima, denominada Peroli S.A. Participações ("Peroli Participações"), que até hoje titulariza uma participação, em uma sociedade por ações, chamada Josapar - Joaquim Oliveira S.A. Participações ("Josapar").

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

Ao lado de outros acionistas, a ora impugnante celebrou, em 9 de novembro de 1999, um contrato preliminar, denominado contrato de aquisição de ações, com a Camil Holdings Llc ("Camil Holding"). De acordo com seu preâmbulo, "as PARTES chegaram a bom termo nas tratativas mantidas pelas partes visando possibilitar a aquisição, pela COMPRADORA, de participação acionária direta e indireta no capital social da JOSAPAR".

Ao invés da alienação propriamente dita, este contrato apenas criou, entretanto, a obrigação jurídica da ora impugnante, em realizar um negócio, chamado step by step transaction. Como já se sabe, a step by step transaction é um negócio jurídico indireto, que os contribuintes usam, para a economia lícita de tributos.

Com seus dois ativos, segundo este contrato preliminar, as partes obrigaram-se a realizar a step by step transaction, através da execução dos seguintes atos:

- i) a integralização do capital da Companhia Roxo, com ações da Peroli Participações;
- ii) a integralização do capital da Roxo de Oliveira, com ações da Companhia Roxo;
- iii) a subscrição de ações da Companhia Roxo, por parte da CHLCC Participações; e, finalmente;
- iv) o resgate das ações da Companhia Roxo, pertencentes à Roxo de Oliveira.

4.3. A Integralização do Capital da Companhia Roxo, com Ações da Peroli Participações, e a Integralização do Capital da Roxo de Oliveira, com Ações da Companhia Roxo.

Na execução da step by step transaction, a ora impugnante e os outros acionistas realizaram, inicialmente, a integralização do capital da Companhia Roxo de Participações ("Companhia Roxo"), com ações da Peroli Participações, em 19 de novembro de 1999. Com as ações da Peroli Participações, a ora impugnante integralizou, particularmente, 3.079.230 ações ordinárias da Companhia Roxo, "todas nominativas e com valor nominal de R\$ 1,00 (hum real) cada uma", no valor total de R\$ 3.079.230,00. Após esta integralização de capital, a ora impugnante e os outros acionistas realizaram a integralização do capital da Roxo de Oliveira Incorporação de Imóveis e Participações Societárias Ltda. ("Roxo de Oliveira"), com ações da Companhia Roxo, em 30 de janeiro de 2000. Com as ações da Companhia

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

Roxo, a ora impugnante integralizou, especificamente, 1 (uma) quota de capital da Roxo de Oliveira, no valor total de R\$ 3.079.230,00

Como já se sabe, o ato de integralização de capital, com a transferência de ações, é permitido pelo direito privado.

Conforme o artigo 7º da Lei n. 6.404/76, "O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro. Segundo o artigo 18 do Decreto n. 3.078/19, "Serão observadas quanto às sociedades por quotas, de responsabilidade limitada, no que não for regulado no estatuto social, e na parte aplicável, as disposições da Lei das Sociedades Anônimas."

No caso concreto em exame, todos os requisitos da integralização do capital, com bens suscetíveis de avaliação em dinheiro, que o micro-sistema das sociedades anônimas prescreve, no artigo 8º da Lei n. 6.404/76, foram estrita e fielmente observados. Conforme estes requisitos jurídicos, as ações das companhias foram avaliadas por três peritos, que apresentaram um laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e instruído com os documentos dos bens avaliados.

Dentre outros arquivos e registros, a Companhia Roxo arquivou a Ata da Assembléia Geral Extraordinária, na Junta Comercial de São Paulo, sob o nº. 213.756/99-3. Além de arquivar esta ata, a Companhia Roxo registrou, contabilmente, o aumento do seu capital social, com as ações da Peroli Participações.

Por outro lado, a Roxo de Oliveira arquivou o Instrumento de Alteração do Contrato Social, na Junta Comercial do Rio Grande do Sul, sob o n.19 2 5987. Além de arquivar esta alteração, a Roxo de Oliveira registrou, contabilmente, o aumento do seu capital social, com as ações da Companhia Roxo.

4.4. A subscrição de ações da Companhia Roxo, por parte da Chlcc Participações, e o resgate das ações da Companhia Roxo, pertencentes à Roxo de Oliveira.

Na execução da step by step transaction, a Chlcc Participações Ltda. ("Chlcc Participações") realizou, posteriormente, o aumento do capital da Companhia Roxo, mediante subscrição de ações com ágio, em 17 de abril de 2000. Com dinheiro propriamente dito, a Chlcc Participações subscreveu, particularmente, 16.284.467 ações ordinárias da Companhia Roxo, "pelo preço de emissão de R\$ 3,59 (três reais e cinquenta e nove centavos de real) por ação, sendo desse valor R\$ 1,00 (hum real) atribuído ao capital

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

social e R\$ 2,59 (dois reais, cinqüenta e nove centavos de real) creditados à reserva de capital para resgate de ações preferenciais", no valor total de R\$ 58.462.672,53.

Após a subscrição de ações com ágio, a Companhia Roxo realizou, continuamente, o resgate das suas ações, pertencentes à Roxo de Oliveira. Com a utilização da reserva de capital, a Companhia Roxo resgatou, especificamente, as 6.193.520 ações preferenciais, pertencentes à Roxo de Oliveira, "pelo valor por ação de 2,878 (dois reais e oitenta e sete milésimos de real)", no valor total de R\$ 17.824.950,56.

Em esta ocasião particularmente, a assembléia geral da Companhia Roxo homologou o ato de aumento do capital social, mediante subscrição de ações com ágio, que tinha decidido, em 02 de dezembro de 1999. Segundo esta deliberação da companhia, a subscrição de ações poderia ocorrer, no prazo de 120 dias, prorrogado por mais 30, até 30 de abril de 2000.

Além do aumento do capital social, mediante subscrição de ações com ágio, esta companhia também permitiu o resgate de suas ações preferenciais, com a utilização da reserva de capital, em 02 de dezembro de 1999. Conforme esta deliberação da companhia, as 6.193.520 ações ordinárias da Companhia Roxo, pertencentes à Roxo de Oliveira, foram transformadas em ações ordinárias de classe especial, que poderiam ser convertidas, em ações preferenciais resgatáveis, até 30 de junho de 2000.

Como todo mundo sabe, o ato do aumento de capital social, mediante subscrição de ações com ágio, é permitido pelo direito privado, especialmente pelo microssistema das sociedades anônimas. Hoje, não existem mais dúvidas que "A Lei n. 6.404/76 determina que as ações sejam emitidas por valor real, do que pode ou não resultar a verificação de ágio".

Sem embargo da inexistência de laudo, para a valoração das ações subscritas, por parte da CHLCC Participações, do ponto de vista da jurisprudência administrativa, "a lei exige maior rigor quando se tratar de companhia aberta, visando proteger os acionistas minoritários. Contudo, nas companhias fechadas, há maior liberdade dos acionistas fazerem transações de acordo com seus interesses. Conforme o Primeiro Conselho de Contribuintes, "(nas sociedades anônimas de capital fechado), o aumento de capital por subscrição de ações, de acordo com a Lei das S/A, não é oposta restrição ou impõe-se a necessidade da existência de laudo."

Além do aumento do capital social, com subscrição de ações com ágio, o microssistema das sociedades anônimas permite, também, o resgate de ações da companhia, com a utilização da reserva de capital, no artigo 200, I,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

da Lei n. 6.404/76. Segundo este enunciado normativo, "As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para resgate, reembolso ou compra de ações".

No caso concreto em exame, esta reserva de capital, que pagou as ações resgatadas, constituiu-se com o ágio das ações, subscritas por Chlcc Participações, conforme o artigo 182, § 1º, a, da Lei n. 6.404/76. De acordo com este enunciado normativo, "Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal, ( ... ) que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social".

Dentre outros arquivos e registros, a Companhia Roxo arquivou a Ata da Assembléia Geral Extraordinária, na Junta Comercial de São Paulo, sob o n. 74.437/00-8. Além de arquivar esta ata, a Companhia Roxo registrou, também, o valor de R\$ 42.177.805,23, a título de ágio das ações, subscritas por CHLCC Participações.

Além do ágio das ações subscritas, a Companhia Roxo registrou, também, o resgate de suas ações, pertencentes à Roxo de Oliveira. Por um outro lado, tanto a subscrição quanto o resgate foram registrados pela companhia, em seu livro de registro de ações .

Conclui o Impugnante que as partes contratantes realizaram a *step by step transaction*, portanto, mediante a execução de atos jurídicos, que não violam nenhuma norma que vedasse sua realização, no caso concreto em exame. Invoca, a respeito, jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Reafirma que no caso sob exame não há divergência entre a vontade das partes e a declaração; que a Fiscalização não comprovou o acordo simulatório, destinado a ocultar um outro negócio diverso.

Argumenta, ainda, que não incorreu o evidente intuito de fraude; que não adquiriu a disponibilidade do acréscimo patrimonial e que não são aplicáveis os juros de mora ao caso concreto.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

Sobre a inexistência do evidente intuito de fraude, argumenta que não praticou dolosamente manobras tendentes a enganar a Administração Tributária, como tem entendido a jurisprudência brasileira como condição para a caracterização evidente intuito de fraude.

De passagem, a Impugnante argúi a decadência do direito de a Fazenda proceder ao lançamento, pois anota que, não tendo havido evidente intuito de fraude, o prazo decadencial tem como termo inicial a data do fato gerador e indica que o fato gerador ocorreu em 19/04/2000 e a ciência do lançamento ocorreu em 22/04/2005.

Quanto à alegação de que não adquiriu disponibilidade de acréscimo patrimonial, diz a Impugnante que não adquiriu nem a disponibilidade econômica nem a disponibilidade jurídica decorrente da alienação da participação societária, *"isto porque, por ocasião do resgate das ações, a Companhia Roxo não pagou nenhuma das partes contratantes, mas somente a Roxo de Oliveira, que não devolveu o capital, para qualquer dos seus sócios, até o presente momento."*

Insurge-se, por fim, contra a aplicação dos juros de mora cobrados com base na taxa SELIC. Sustenta que o art. 161, § 1º do CTN prescreve que os juros não poderiam exceder a 1% ao mês e que a ressalva do § 1º de que a lei pode dispor de modo diverso diz respeito a outra lei complementar.

Decisão de primeira instância

A DRJ/PORTO ALEGRE/RS julgou procedente o lançamento, com os fundamentos consubstanciados nas ementas a seguir reproduzidas.

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF  
Ano-calendário: 2000

Ementa: DECADÊNCIA - GANHO DE CAPITAL LANÇAMENTO POR

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

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

**HOMOLOGAÇÃO - DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.** Quando se comprove que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação, o direito de a Administração Tributária constituir o crédito tributário relativo ao IRPF extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF.**

O Mandado de Procedimento Fiscal, é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais. Não gera nulidade do lançamento o fato da entrega do MPF juntamente com o Auto de Infração.

**VERDADE MATERIAL. MEIOS DE PROVAS.** Por se tratar de a simulação de divergência entre realidade e subjetividade, é difícil, quando não impossível, comprová-la diretamente, pelo que se admite que seja provada por todos os meios admitidos em Direito, inclusive indícios e presunções.

**SIMULAÇÃO.** A simulação se caracteriza pela divergência entre o ato aparente - realização formal e o ato que se quer materializar - oculto . Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas formalmente, pois materialmente o ato praticado é outro. Para que não se configure simulação é necessário que as partes queiram praticar esses atos não apenas formalmente, mas também materialmente.

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

**GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS**

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.

**MULTA QUALIFICADA -** Verificando-se o evidente intuito de fraude caracterizado por atos tendentes a não pagar ou reduzir o tributo procede a

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

aplicação da multa qualificada.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC** - Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora calculados com base na taxa SELIC.

**Lançamento Procedente."**

A decisão recorrida rejeitou as preliminares de nulidade do feito com base, em síntese, nas seguintes considerações: que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF é ato interno de controle da fiscalização e que não há relação entre esse instrumento e os atos próprios do procedimento fiscal previsto no Decreto nº 70.235, de 1972, de modo que eventuais falhas na emissão e trâmite no MPF não invalidam o lançamento; e que o lançamento está baseado no conjunto probatório carreado aos autos e não há vício quanto à fundamentação da exigência, sob esse aspecto, a ensejar a nulidade do lançamento.

Rejeitou a preliminar de decadência sob o fundamento de que o termo inicial de contagem do prazo decadencial, no caso, rege-se pela regra constante do art. 173, I do CTN, a um, porque se trata de lançamento de ofício e não de lançamento por homologação e, a dois, porque resta configurado o evidente intuito de fraude, o que afastaria a aplicação do prazo referido no § 4º do art. 150 do CTN.

Quanto ao mérito, a decisão recorrida manteve a exigência com fundamento nas considerações a seguir reproduzidas:

"Não se pode desconsiderar que as pessoas físicas e/ou jurídicas têm o direito de celebrar os mais variados atos negociais e procurar a redução de custos e a obtenção de lucros. É assunto em voga o chamado planejamento econômico-financeiro ou planejamento fiscal, onde através de formas jurídicas válidas é obtida a economia pretendida.

No entanto, para a consecução desse planejamento é defeso a utilização de artifícios dolosos para evitar a incidência tributária. Logo, é inadmissível que os negócios sejam fraudulentos, dolosos ou simulados com o propósito de reduzir ou excluir a incidência de tributos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

Portanto, para o fim de se concluir se no presente caso os negócios praticados foram simulados ou tratam-se do chamado "negócio jurídico indireto", mais que uma discussão doutrinária sobre a definição do que seja "negócio jurídico indireto" ou "ato simulado", é verificar, com base na análise da documentação que fundamentou o lançamento, se os atos negociais praticados tiveram existência duradoura de modo a evidenciar que as atividades negociais foram efetivamente desempenhadas ou, por outro lado, tiveram o propósito doloso de simular a não ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Inicialmente, deve ser examinado o contrato de aquisição de ações, cópias em fls. 36 a 45, datado de 09-11-1999, bem como os aditamentos ao contrato, cópias em fls. 46 a 51, datados de 16-11-1999 e de 19-01-2000.

Através do contrato datado de 09-11-1999, as partes contratantes - como vendedores: Antonio Luiz Roxo de Oliveira, Lea Regina de Oliveira Lopes e Urbano Roxo de Oliveira - como compradora: CAMIL HOLDINGS LLC - declaram que chegaram a bom termo nas tratativas visando possibilitar a aquisição pela COMPRADORA de participação acionária direta e indireta no capital social da JOSAPAR.

Para isso, acertam a transferência das participações acionárias (na PEROLI, JOSAPAR e nas FERRAGENS VIANNA) para uma sociedade anônima a ser constituída e controlada pelos VENDEDORES (HOLDINGS I) em cujo objeto social se inclua a participação em outras sociedades. Acordaram, também, que os VENDEDORES transferirão todas as participações acionárias de PEROLI, JOSAPAR e FERRAGENS VIANNA detidas pelas HOLDINGS I para outras sociedades anônimas constituídas e controladas conjuntamente pelos VENDEDORES em cujo objeto social se inclua a participação em outras sociedades (as "HP" e "HO"), de forma que as participações acionárias detidas por Antonio, Lea e Urbano através de suas respectivas HOLDINGS I estejam segregadas e distribuídas da seguinte maneira:

HP - 5.102.964 ações da PEROLI

HO - 952.586 ações da JOSAPAR e 71.967 ações das FERRAGENS VIANNA

Acertaram, ainda, que para viabilizar a pretendida aquisição pela COMPRADORA que o negócio será estruturado, em parte, sob a forma de subscrição de aumento de capital em HP e em HO, de forma que após a subscrição a COMPRADORA detenha o controle do capital votante em HP e em HO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

Consta do contrato as cláusulas em que a COMPRADORA se compromete a subscrever e a integralizar a totalidade das ações que resultem do aumento de capital de HP e em HO, bem como a adquirir as ações detidas (na época) por ANTONIO, LEA e URBANO, através de suas HOLDINGS I em HP e em HO. E, no caso de não ser possível o aumento de capital, a COMPRADORA permanece obrigada a adquirir as ações detidas pelos vendedores através de suas HOLDINGS em HP e em HO. No contrato está definido o preço da transação (aquisição de ações de HP e da HO).

No aditamento de contrato datado de 16-11-1999, fls. 46 a 48, os vendedores por si e na qualidade de sócios quotistas de ROXO DE OLIVEIRA INCORPORAÇÃO DE IMOVEIS E PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA. e a compradora alteraram a seqüência de transferência das ditas participações acionárias dos vendedores. Está consignado no item 1 desse aditamento que o contrato assinado em 09-11-1999 (acima referido) teve por objeto a "transferência de ações" das seguintes sociedades: PEROLI S/A PARTICIPAÇÕES, FERRAGENS VIANNA SIA e JOSAPAR - JOAQUIM OLIVEIRA SIA PARTICIPAÇÕES.

O segundo aditamento ao mesmo contrato de 09-11-1999, fls. 49 a 51, datado de 19-01-2000, realizado pelos vendedores por si e na qualidade de sócios quotistas de ROXO DE OLIVEIRA INCORPORAÇÃO DE IMOVEIS E PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA e a compradora, trata na cláusula 2:

"Ambas as partes estão cientes do teor de notificação judicial procedida por acionistas de PEROLI S.A. contra os VENDEDORES; entendem-na não impeditiva da subscrição do aumento de capital de HP, atualmente materializada na COMPANHIA ROXO DE PARTICIPAÇÕES, CNPJ nº 03.498.095/0001-03 (CIA. ROXO); e decidem que a execução do CONTRATO prosseguirá como previsto,..."

A sociedade ROXO DE OLIVEIRA INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS E PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA. foi criada em 16-11-1999, conforme instrumentos contratuais em fls. 179 a 186 - os sócios são Antonio, Lea e Urbano.

A CIA. ROXO DE PARTICIPAÇÕES (cujos sócios são Antonio, Lea e Urbano) passou assim a se denominar a partir da Assembléia Geral Extraordinária ocorrida na empresa ENERDROLA SIA em 19-11-1999, fls. 413 a 431, momento em que ocorreu o aumento de capital com a subscrição efetivada com as ações detidas junto a empresa PEROLI SIA PARTICIPAÇÕES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

A CIA. URLA DE PARTICIPAÇÕES (cujos sócios são Antonio, Lea e Urbano) passou assim a se denominar a partir da Assembléia Geral Extraordinária ocorrida na empresa ACS ELECTRIC POWER SIA em 19-11-1999, fls. 504 a 524, momento em que ocorreu o aumento de capital com a subscrição efetivada com as ações detidas junto às empresas FERRAGENS VIANNA SIA e JOSAPAR - JOAQUIM OLIVEIRA SIA PARTICIPAÇÕES.

Em 30-01-2000, fls. 187 a 192, houve alteração na empresa ROXO DE OLIVEIRA para aumentar o capital social mediante a subscrição dos três sócios: Antonio, Lea e Urbano, de modo que a integralização foi realizada com ações detidas pelos referidos três sócios na COMPANHIA ROXO DE PARTICIPAÇÕES (correspondente a empresa "HP" consignada no contrato de 09-11-1999) e na COMPANHIA URLA DE PARTICIPAÇÕES (correspondente a empresa "HO" consignada no contrato de 09-11-1999).

Em 19-04-2000 houve o pagamento de R\$ 17.824.950,56 (fl. 59) decorrente da transferência da participação societária detida pela ROXO DE OLIVEIRA na CIA ROXO, de modo que a empresa CAMIL HOLDINGS LLC passou a deter a participação acionária na empresa PEROLI SIA. Tudo em conformidade com o contrato inicial.

Pelo contrato de 15-04-2000 (fls. 252 a 259) foi vendida a COMPANHIA URLA pela empresa ROXO DE OLIVEIRA para CAMIL ALIMENTOS S.A.

Na cláusula sexta (fl. 258) desse contrato consta:

"CAMIL declara conhecer e concordar com os termos do presente contrato, bem como que neste ato cede para CHLLC todos os seus direitos aquisitivos decorrentes do Contrato de Aquisição de Ações celebrado em 09 de novembro de 1999 com ANTONIO, LEA e URBANO."

Em fls. 263 a 283, constam cópias de petições referentes às ações judiciais impetradas por ROXO DE OLIVEIRA INCORPORAÇÃO DE IMOVEIS E PARTICIPAÇÕES SOCIETARIAS LTDA e por CAMIL ALIMENTOS S.A. em que está declarado a "compra e venda de ações" relativas a Antonio, Léa e Urbano e descritos todos os atos realizados para esse fim.

Nas referidas ações constam os termos: "venderam - instrumento de compra e venda de ações - em decorrência do disposto no contrato de compra e venda firmado em 19-11-1999". Como se vê, os próprios interessados tratam o negócio realizado como de "compra e venda de ações" e sempre referindo-se ao contrato inicial de compra e venda.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

Este processo (em análise) é constituído de 4 volumes e neles estão as cópias de todas as operações realizadas e previstas no contrato de compra e venda de ações assinado por Antonio, Lea e Urbano como vendedores e a empresa CAMIL como compradora.

A respeito de todos esses elementos de prova constituídos pela confissão expressa no contrato, nos aditivos e nas ações judiciais intentadas é de se concluir que o efetivo negócio realizado foi o de transferência das ações detidas por Antonio, Lea e Urbano nas empresas PEROLI, JOSAPAR e FERRAGENS VIANNA e que os diversos atos praticados tiveram por fim simular negócios (não verdadeiros) com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

O argumento de que todos os atos foram feitos dentro da lei e que não havia impedimento legal para a sua realização não afasta a materialização do fato gerador do ganho de capital, visto que os referidos atos tratam-se de ATOS SIMULADOS.

A afirmação de que os atos foram lícitos, seria descabido acusá-las de simulados. Ora, se o ato que se simulou fosse, por sua própria natureza, ilícito, de nada adiantaria a simulação.

Em que pese ser verdade que a simulação muitas vezes busca dissimular um ato ilícito, o fato do ato dissimulado ser lícito não é elemento suficiente para descaracterizar a simulação.

Uma ilustração a respeito do dito nos dois parágrafos anteriores é a conhecida figura da simulação por interposta pessoa, em que formalmente se transfere, por exemplo, a propriedade de um bem para escapar a eventuais restrições patrimoniais. Nesse caso, ter a propriedade do bem não é ilícito, como também não é ilícito transferir a propriedade do bem. E também a partir desse exemplo, percebe-se bem que, em se tratando de simulação, a ilicitude não precisa estar nem no ato dissimulado, nem no ato simulado: a ilicitude é a própria simulação, mentira com intuito de prejudicar terceiros.

Concluo dessa análise que os atos realizados não tiveram a finalidade de associação e de reorganização societária, aliás nem a defesa alega tal objetivo, mas a de alienar as ações e ocultar o ganho de capital como provam o contrato e os atos constitutivos das empresas envolvidas, que serviram exclusivamente de "veículos" para a transferência das ações da PEROLI, JOSAPAR e FERRAGENS VIANNA.

A DRJ/PORTO ALEGRE/RS considerou procedente a qualificação da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

penalidade invocando como fundamento a própria conduta da Autuada que concluiu tratar-se de prática de simulação.

Rejeitou a alegação de que, no caso, não teria ocorrido a disponibilidade de acréscimo patrimonial a justificar a incidência do imposto. Cita trecho do Parecer Normativo CST nº 46, de 17/08/1987 segundo o qual o recurso à simulação não deve inibir a aplicação da lei fiscal, bastando que se verifique a efetiva aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos e ganho de capital.

Por fim, sobre a incidência da taxa Selic, a decisão recorrida acentuou que a exigência baseia-se em disposição expressa de lei e que não compete aos órgãos julgadores administrativo afastar a aplicação de norma regularmente inserida no ordenamento jurídico, matéria de competência privativa do Poder Judiciário.

### **Recurso**

Cientificada da decisão de primeira instância em 09/08/2005 (fls. 816) e com ela não se conformando, a Contribuinte apresentou em 31/08/2005 o Recurso de fls. 819/881 onde reproduz, em síntese, as mesmas alegações e argumentos da Impugnação.

À guisa de conclusão a Recorrente assim resume suas alegações:

"Como se pôde perceber, ao longo do recurso voluntário, o julgamento do processo administrativo, no primeiro grau de jurisdição, nucleou-se, de certo modo, em uma questão de direito, que poderia ser sintetizada, com os seguintes termos, do ponto de vista da ora recorrente:

Ao invés de alienar a participação societária, com a incidência do imposto de renda, em cima do ganho de capital, o contribuinte pode transferir ações, para uma pessoa jurídica, de modo a realizar, em esta sociedade, com a parte interessada, uma subscrição com ágio, seguida por resgate de ações?

Por ocasião do julgamento do processo, o júzo a quo posicionou-se, como

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

já se sabe, a favor de um ponto de vista, que desconsiderou a step by step transaction, que as partes interessadas realizaram, no lugar da alienação das ações, pertencentes à ora recorrente, sob o argumento da existência de simulação.

Entretanto, depois de tudo que foi visto, não há dúvidas que o juízo a quo se serviu do argumento da ocorrência de simulação, como mero recurso de retórica. Atrás de este véu, o juízo a quo aplicou, na verdade, o paradigma de antielisão tributária abusiva, geralmente denominado de business purpose.

De um certo modo, a teoria do business purpose é o paradigma de antielisão tributária abusiva, que a família da common law, especialmente o direito norte-americano, desenvolveu ao longo dos últimos tempos. De acordo com esta teoria, que não tem a forma de uma cláusula geral, mas de um judicial standard, "O direito legal de um contribuinte de reduzir o montante do que poderiam de outra forma ser seus tributos, ou de evitá-los completamente, por meios que a lei permita, não pode ser negado. Porém, (...) uma operação poderá ser desconsiderada para fins tributários se não for realizada para alguma finalidade comercial e apenas para fins de elisão tributária.

Dentre outras regras antielisivas, este paradigma permitiu a construção da step-transaction theory, que permite para a administração "a reunião das etapas de um negócio para tratamento fiscal conjunto se as etapas forem interdependentes e dirigidas a um resultado final determinado. Esta regra foi construída a partir do caso Knetsch v. United States, em cujo julgamento "a Suprema Corte aplicou o business purpose test para determinar que uma operação envolvendo a compra de títulos de renda fixa combinados em um seguro de vida não teria gerado um débito dedutível do imposto de renda, nos termos da legislação desse tributo.")

Ocorre que o business purpose, para ser aplicado, no sistema jurídico brasileiro, exige, no mínimo, Conselheiros, a instituição da lei do procedimento administrativo, chamado procedimento de desconsideração da elisão. Segundo dispõe a legislação tributária, "A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (grifou-se)

Por esta razão, entre outras, com certeza, que o Conselho de Contribuintes está, atualmente, decidindo que "Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

praticados eram lícitos, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita .....

Por fim, conclui o Recorrente:

"Ante o exposto nas razões do recurso, ao lado dos argumentos da impugnação, que devem ser tidos, como se transcritos estivessem, a ora recorrente requer, portanto, para o juízo ad quem:

i) a reforma do julgamento do processo administrativo, de tal maneira que seja declarada a invalida de jurídica do auto de infração, na medida em que não existem dúvidas que o procedimento administrativo de lançamento tributário violou o princípio do devido processo legal, além do princípio da verdade material, no caso concreto em exame; ou

ii) a reforma do julgamento do processo administrativo, de tal modo que seja desconstituído integralmente o auto de infração, na medida em que não existem dúvidas que a ora recorrente não dissimulou o fato gerador da obrigação tributária, mediante o negócio de formação sucessiva; ou,

iii) a reforma do julgamento do processo administrativo, de tal maneira que seja desconstituído integralmente o auto de infração, na medida em que não existem dúvidas que (a) as partes interessadas não realizaram a step by step transaction, com evidente intuito de fraude, ocorrendo a decadência do lançamento tributário, (b) a ora recorrente não adquiriu a disponibilidade econômica/jurídica do acréscimo patrimonial, oriunda da eventual alienação da participação, e, finalmente, (c) os juros moratórios do auto de infração não têm aplicabilidade jurídica, no caso concreto em exame."

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

VOTO

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele conheço.

Fundamentos

**Preliminar – nulidade por vício no procedimento fiscal quanto ao MPF –**

Aduz a Recorrente que o lançamento está eivado de vício pelo fato de o procedimento fiscal ter se desenvolvido sem o respaldo de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, que teria sido expedido apenas, "*num gesto de desespero*", quando da própria autuação.

Não assiste razão à Recorrente. As freqüentes arguições de nulidade dos lançamentos com base em alegados vícios quanto ao MPF decorrem de uma interpretação equivocada, *data vênia*, das normas que regem o procedimento de fiscalização e que dão a essas normas uma extensão que elas não têm. Primeiramente, cumpre ressaltar que a Portaria SRF nº 3.007, de 2001 e outras normas correlatas visam o planejamento e o controle administrativo da atividade fiscal, não gerando efeitos além desses mesmos controles, de modo que eventuais irregularidades formais na execução desses procedimentos, não invalidam o lançamento dele decorrente.

O Mandado de Procedimento Fiscal foi instituído pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999 com o objetivo de disciplinar os procedimentos fiscais relativamente aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

Esta portaria foi posteriormente revogada pela Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, que disciplinou a mesma matéria, com algumas alterações:

O art. 2º da portaria nº 3.007, de 2001 assim dispõe:

"Art. 2º - Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal – AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D)."

Segue-se a este dispositivo uma série de outros que tratam, entre outros assuntos, da competência para emissão do MPF, forma, conteúdo, prazos, hipóteses de dispensa de sua emissão, etc.

Nos artigos 7º, 12 e 13, a Portaria trata do conteúdo das informações constantes do MPF, dos prazos de validades e as condições de sua renovação, *verbis*:

"Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

I - a numeração de identificação e controle, composta de dezessete dígitos;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do AFRF responsável pela execução do mandado;

VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRF a que se refere o inciso anterior;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

VII - o nome, a matrícula e a assinatura da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato;

VIII - o código de acesso à Internet que permitirá ao sujeito passivo, objeto do procedimento fiscal, identificar o MPF."

"Art. 12. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de trinta dias.

§ 1º A prorrogação de que trata o caput far-se-á por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII.

§ 2º Após cada prorrogação, o AFRF responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI."

Pois bem, como resta claro do exame dos dispositivos acima transcritos, estes cuidam da distribuição e do controle das ações fiscais no âmbito do próprio órgão responsável pela administração tributária e seus efeitos não vão além desses mesmos controles. Assim, as repercussões de eventuais vícios nesses procedimentos não alcançam o lançamento decorrentes da ação fiscal, quando não se vislumbra nenhuma das hipóteses de nulidade referidas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

E, no caso concreto, sequer se vislumbra a ocorrência dos apontados vícios. Como dito do relatório fiscal, a ação fiscal se desenvolveu, inicialmente, contra a empresa ROXO DE OLIVEIRA INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS E PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA. onde foram apurados os fatos que levaram ao lançamento que ora se examina. Antes

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

da autuação das pessoas físicas, proprietárias das ações de cuja alienação se cuida neste processo, foi expedido o competente Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, o que atende plenamente ao que determinam as normas que regulamentam o procedimento fiscal.

Rejeito, pois, a preliminar.

### **Nulidade – violação ao princípio da verdade material**

Afirma também a Recorrente que a autuação teria violado o princípio da verdade material ao presumir a simulação dos atos negociais, ao invés de comprová-la.

Esclareça-se, de início, que a ausência de provas de fatos imputados ao autuado não é vício que possa ensejar a nulidade do lançamento. Sua consequência, confirmada a ausência de prova da imputação, e sendo tal prova ônus do Fisco, é afastar-se a exigência, porém com o fundamento na ausência da prova da infração. Isto é, julgando-se improcedente o lançamento ou dando-se provimento ao recurso, quanto ao mérito. Portanto, a ocorrência (ou não) de simulação, neste caso, será apreciado quando do exame do mérito.

De qualquer forma, não vislumbro, no caso, o fato apontado pela Recorrente. Isto é, a Fiscalização não presumiu ter havido a simulação de atos para ocultar a natureza da operação de alienação das ações. Apenas concluiu, com base no conjunto de evidências de que dispunha, que a série de atos societários praticados, e que culminaram com a transferência da titularidade das participações societárias da PEROLI, foram meros disfarces para ocultar a natureza da operação efetivamente realizada, a saber, uma compra e venda.

A simulação, pela própria natureza da infração, que, em regra, não gera prova documental de sua prática deve ser comprovada com base em um conjunto de evidências que convirjam para a demonstração de sua ocorrência. Prova-se a simulação demonstrando-se, pela apreciação crítica dos fatos, pela demonstração de que as



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

declarações não traduzem a vontade real, de que tal descompasso visa enganar terceiros, com um propósito específico.

Assim, independentemente das conclusões quanto ao mérito da questão, a imputação ao contribuinte da acusação de ter simulado a venda de ações por meio das operações mais de uma vez descritas acima, nas circunstâncias que as envolvem, não constitui qualquer vício que possa macular a validade do lançamento. São questões que dizem respeito ao próprio mérito do lançamento, e serão apreciadas quando do exame do mérito.

Rejeito também essa preliminar.

**Preliminar – decadência**

O Contribuinte argúi a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário. Aduz que o termo inicial de contagem desse prazo teria ocorrido em 19/04/2000, data apontada no Auto de Infração como do pagamento pelas ações, encerrando-se em 19/04/2005, antes da ciência do lançamento, que ocorreu em 22/04/2005. Argumenta, em complemento, que não ocorreu, na espécie, o evidente intuito de fraude, que deslocaria o termo inicial de contagem do prazo decadencial para 1º de janeiro de 2001.

Estou ciente de que a tese segundo a qual o termo inicial de contagem do prazo decadencial, no caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação, é a data do fato gerador, independentemente de qualquer procedimento adotado pelo sujeito passivo, tem sido acolhida pela maioria desta câmara. Mas dela divirjo.

Estou certo de que o prazo referido no § 4º do art. 150, do CTN refere-se à decadência do direito de a Fazenda Nacional revisar os procedimentos de apuração do imposto devido e do correspondente pagamento, sob pena de restarem estes homologados,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

e não decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nesse sentido, o § 4º do art. 150 do CTN só pode ser acionado quando o Contribuinte, antecipando-se ao fisco, procede à apuração e recolhimento do imposto devido. Sem isso não há o que ser homologado.

Nos casos de omissão de rendimentos, não há falar em homologação no que se refere aos rendimentos omitidos. Homologação, na definição do festejado Celso Antonio Bandeira de Mello "é ato vinculado pelo qual a Administração concorda com ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão" (Curso de Direito Administrativo, 16ª edição, Malheiros Editores – São Paulo, p. 402). A homologação pressupõe, portanto, a prática anterior do ato a ser homologado. É dizer, não se homologa o nada, não se homologa a omissão.

Com efeito, quando homologado tacitamente o procedimento/pagamento realizado pelo contribuinte, não haverá lançamento, não porque tenha decaído o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, mas porque não haverá crédito tributário a ser constituído, posto que a apuração/pagamento do imposto feito pelo contribuinte terão sido confirmados pela homologação tácita.

No caso concreto se cuida de omissão de ganho de capital, de ganho que não foi apurado pelo Contribuinte, que não o informou como exigia a legislação e em relação ao qual não houve qualquer pagamento. Não havia, portanto, o que ser homologado, quando transcorreu o prazo de cinco anos do fato gerador.

Portanto, entendo que, no presente caso, não havia obstáculo para a apuração do imposto devido e, assim, o crédito tributário correspondente poderia ser lançado até o término do prazo previsto no art. 173, I, do CTN, no caso concreto, até 31/12/2005 e, como se viu, a ciência do lançamento se deu em 22/04/2005.



Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

Assim, independentemente de qualquer consideração sobre a ocorrência ou não do evidente intuito de fraude, não há falar, no presente caso, em decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário.

Rejeito, portanto, a preliminar de decadência.

### **Mérito**

Quanto ao mérito, a matéria em discussão está claramente exposta nos autos: o Fisco entende que houve uma operação de compra e venda de participação societária, com ganho de capital, e que todas as operações societárias sucessivas tiveram o único propósito de dissimular a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda. A Autuada, por sua vez, sustenta que não houve simulação; que todos os atos praticados são lícitos e que apenas exerceu o direito (liberdade fiscal) de realizar o negócio jurídico da forma que lhe proporcionasse menor encargo tributário; que sendo lícitos os atos praticados, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.

A questão a ser decidida, portanto, é qual situação deve ser considerada para fins de verificação da ocorrência do fato gerador, se as operações societárias sucessivas, antes descritas, ou se a compra e venda, pura e simples, da participação societária.

Afasto, de plano, a hipótese de que o procedimento adotado pela Contribuinte se caracterize como exercício de opção fiscal, aqui entendida, conforme definição de Marco Aurélio Greco, como *“alternativas criadas pelo ordenamento, propositalmente formuladas e colocadas à disposição do contribuinte para que delas se utilize, conforme a sua conveniência.”*<sup>1</sup> Nesse sentido, opção fiscal seria, por exemplo, um

---

<sup>1</sup> GRECO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário – São Paulo: Dialética, 2004. pp.92.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

contribuinte pessoa jurídica apurar o Imposto de Renda com base no lucro real ou presumido, ou de uma pessoa física apurar o imposto com base no formulário simplificado ou no modelo completo.

Não é disso que se trata neste processo. A opção que a Recorrente diz ter feito não está positivamente formulada em normas tributárias, não há no ordenamento jurídico-tributário norma que ofereça esse tipo de alternativa. A liberdade a que a Recorrente se refere é a de poder realizar os negócios jurídicos de uma ou de outra forma, desde que não ilícita, objetivando uma menor carga de tributo. É nesse sentido, entendo, que a Recorrente afirma que a liberdade fiscal lhe autorizava a realizar os negócios jurídicos de formação sucessiva.

Ora, conceitualmente, essa possibilidade é o que, *grosso modo*, se define como elisão fiscal. Com isso, a discussão restringe-se à determinação do campo em que deve ser enquadrada a conduta da Recorrente: se o da elisão fiscal ou o da simulação.

Marco Aurélio Greco, em seu respeitado estudo sobre esse tema, deixa claro que estão fora da discussão sobre a elisão fiscal as situações caracterizadas como meros exercícios da opção fiscal, por um lado, e por outro, aquelas em que a prática seja caracterizada como simulação e, indo mais além, quando estejam contaminadas por outras patologias. Exclui do campo da elisão fiscal toda ilicitude, aí incluídas as ilicitudes penais, mas, também, aquelas cometidas à luz do Código Civil e de outros ordenamentos, seja de natureza extratributária ou tributária. Nas suas palavras:

“Ou seja, toda operação que tenha por efeito minimizar a carga tributária mediante atos ilícitos está fora de nossa análise. Vale dizer, se alguém disser: aqui houve um planejamento com o uso de uma falsidade, a rigor não está se referindo a um planejamento porque falsidade é ato ilícito; ou então afirmar que houve uma ação do contribuinte que está enquadrada na Lei nº 8.137 também não é tratar-se de um planejamento. Todas as



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

operações que se viabilizem através de atos ilícitos estão fora da nossa análise, pois não configuram planejamento.”<sup>2</sup>

É claro que a prática da simulação com o propósito de escamotear a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é conduta ilícita, aliás, referida expressamente no Código Tributário Nacional, no seu art. 149, VII, como hipótese de realização de lançamento de ofício. Portanto, não há falar em elisão fiscal, quando a conduta, por meio da qual o Contribuinte procura obter a economia de tributos, pode ser caracterizada como simulação.

Ricardo Lobo Torres, referindo-se ao parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 2001, também se ocupa de fazer essa diferenciação. Diz:

“A nova regra do art. 116, parágrafo único do CTN, na redação da LC nº 101/01, é autêntica norma antielisiva, que recepcionou o modelo francês. Nada tem que ver com a norma anti-simulação, que já existia no direito brasileiro (art. 149, VII, do CTN) e que tem outra estrutura e fenomenologia. A recente regra antielisiva tem as seguintes características: permite à autoridade administrativa requalificar os atos e negócios praticados, que subsistem para efeitos jurídicos não tributários; atinge a dissimulação do fato gerador abstrato, para proceder à adequação entre o *intentio facti* e a *intentio júris*, o que é característica da elisão, na qual o fingimento se refere à hipótese de incidência, e não ao fato concreto, como acontece na simulação relativa ou dissimulação no sentido do direito civil.”<sup>3</sup>

O que é importante reter dessas duas contribuições é que só há falar em elisão fiscal naquelas situações nas quais o ato ou negócio jurídico é efetivamente praticado e não se cogita de qualquer ilicitude, e, portanto, esses atos ou negócios produzem todos os seus efeitos. A aplicação da norma antielisiva se limita, em tal hipótese, a desconsiderar esse ato ou negócio jurídico apenas quanto aos seus efeitos fiscais. Na simulação, não há um ato ou negócio jurídico efetivamente praticado e um outro que devesse ser considerado

<sup>2</sup> GRECO, Marco Aurélio, Op. Cit. P. 78.

<sup>3</sup> TORRES, Ricardo Lobo –Elisão Fiscal (CTN, Art. 116, Parágrafo único – 104/2001), in FORMUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO. v.1, n. 1 (jan/fev 2003) – Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003. p.122/123.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

para fins de verificação da incidência tributária, o que há é apenas um ato ou negócio jurídico, o outro é mero fingimento, uma máscara com a qual se procura dissimular a sua prática ou modificar-lhe a aparência, com o propósito de enganar a terceiros.

Pois bem, do que foi dito logo acima, fica claro que a argumentação da Recorrente é no sentido de que atuou no campo da elisão fiscal; que teria apenas realizado os negócios jurídicos de formação sucessiva, e não a compra e venda, porque lhe era mais favorável assim proceder.

O que se verifica a partir de uma análise detida dos fatos relacionados com a matéria em discussão, todavia, é que a conduta da Recorrente configura a prática de simulação, em nada se assemelhando à da elisão fiscal. A Recorrente lança mão de argumentos, válidos para uma situação, quando a situação fática é completamente diversa.

A questão essencial aqui é que, no caso concreto, a Recorrente não fez uma opção entre dois negócios jurídicos distintos, escolhendo a mais benéfica, como insistentemente argumenta ter feito. O negócio jurídico efetivamente praticado sempre foi a alienação da participação societária mediante compra e venda, sendo as chamadas operações sucessivas meros atos dissimuladores dessa compra e venda.

O que houve foi um conjunto de atos preordenados, acordados previamente entre as partes, comprador e vendedores, com o único propósito de conferir à operação de compra e venda uma feição diversa, de mudar-lhe a aparência. É dizer, a substância do negócio, a vontade que o determinou, sempre foi a de realizar a compra e venda da participação societária, sendo evidente o descompasso entre essa vontade e a sua declaração; entre a substância do negócio jurídico e a aparência que se procurou conferir a ele.

Ora, é essa, precisamente, a situação caracterizadora da simulação, mais especificamente da simulação relativa. Embora esses conceitos sejam amplamente



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

conhecidos, é útil, para maior clareza dos fundamentos aqui expendidos, explicitá-los, o que faço recorrendo à conceituação e às lições de Silvio de Salvo Venosa, pela clareza e precisão, a saber:

“Simular é fingir, mascarar, camuflar, esconder a realidade. Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes.

As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão-só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade.

A característica fundamental do negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. Há na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

A disparidade entre o querido e o manifestado é produto de deliberação dos contraentes.”<sup>4</sup>

O próprio Silvio de Salvo Venosa se encarrega de distinguir a simulação relativa da absoluta, senão vejamos:

“Há simulação absoluta quando o negócio é inteiramente simulado, quando as partes, na verdade, não desejam praticar ato algum. Não existe negócio encoberto porque realmente nada existe. Não existe ato dissimulado. Existe mero simulacro do negócio: *colorem habet, substantiam mero nullam* – possui cor, mas a substância não existe. Veja o art. 167 do atual Código, que expressamente se refere à substância do negócio dissimulado.

Na simulação relativa, pelo contrário, as partes pretendem realizar um negócio, mas de forma diferente daquele que se apresenta (*colorem habet substantiam vero alteram* – possui cor mas a substância é outra). Há divergência, no todo ou em parte, no negócio efetivamente efetuado. Aqui existe ato ou negócio dissimulado, oculto, que forma um complexo negocial único. Desmascarado o simulado pela ação de simulação, aflora e prevalece

---

<sup>4</sup> VENOSA, Silvio de Salvo, Direito Civil: Parte Geral – 4ª Ed. – São Paulo: Atlas, 2004. p. 481.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

o ato dissimulado, se não for contrário à lei nem prejudicar terceiros. Este é, aliás, o sentido expresso pelo atual Código, no art. 167.<sup>5</sup>

O próprio Código Civil, de 1916, no seu art. 102 (reproduzido no art. 167, do CC de 2002) é muito claro quanto a essa conceituação. Diz o art. 102:

“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.”

O dispositivo refere-se a três espécies de simulação: quanto às pessoas (inciso I), quanto à substância do negócio jurídico (inciso II), e quanto ao tempo de sua realização (inciso III). Há simulação quando há desconformidade entre a realidade fática e a aparência do negócio jurídico, quanto à pessoa a quem se confere ou transmite direitos, quanto ao momento em que se realiza o negócio jurídico, e quanto à própria substância deste.

O caso de que se cuida neste processo subsume-se plenamente à hipótese referida no inciso II do art. 102, acima transcrito. É dizer, os assim chamados negócios jurídicos de formação sucessiva são, em verdade, uma série organizada de cláusulas, condições e declarações não verdadeiras, posto que não expressam compromissos verdadeiros, não traduzem as reais vontades das partes, não têm conteúdo, mas apenas forma.

---

<sup>5</sup> VENOSA, Silvio de Salvo, Op. Cit. P. 482.



Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

O fato de esses atos societários terem sido formalmente praticados, isto é, registrados os contratos, escriturados, etc. não exclui a possibilidade da simulação. Aliás, é de se esperar que os atos dissimuladores tenham esses atributos. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro, ilícito; ou que deixe de cumprir as formalidades próprias aos atos dissimuladores. Portanto, dizer que não há simulação porque os atos praticados são lícitos não é um argumento válido. Não se pode dizer que o ato ou negócio jurídico é lícito ou ilícito observando apenas sua aparência. No caso de simulação, é de se esperar que, na aparência, se tenha um ato ou negócio jurídico lícito.

Questão relevante, portanto, é como se comprova a simulação. Conforme já foi dito, quanto da análise da preliminar de nulidade por alegada violação ao princípio da verdade material, a simulação é um vício oculto por natureza e, portanto, não gera provas documentais de sua prática. Assim, prova-se a simulação demonstrando, a partir de uma análise do caso concreto, pela apreciação crítica dos fatos que há um descompasso entre a vontade e a declaração, forjada conscientemente com o propósito específico de produzir o engano e, com isso, obter uma vantagem.

No caso de que se cuida neste processo, para considerar como autênticos os negócios jurídicos de formação sucessiva é preciso fingir, por exemplo, que a constituição da empresa Companhia Roxo (antes ENDERDROLA), a aquisição de suas quotas pela Recorrente e pelos demais sócios da PEROLI e, posteriormente, a integralização do capital dessa empresa com as ações da PEROLI, se deram por motivação empresarial e não para instrumentalizar a transferência dessas ações para a CHLCC e o recebimento, em contrapartida, do valor de alienação previamente acertado; de que a reavaliação das ações, em valor coincidente com aqueles previamente acertados entre comprador e vendedores é mera coincidência; de que o posterior aumento de capital seguido da subscrição e integralização pela CHLCC se deu motivada pelo interesse negocial de ampliação dos negócios da empresa e pela decisão da CHLCC de se associar a esse projeto; que o valor dessa integralização, em dinheiro, coincidente com o anteriormente



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

acertado entre comprador e vendedores foi mera coincidência; e, finalmente, que a decisão da Recorrente de resgatar as ações imediatamente depois de integralizar o aumento capital, é mero fruto do arrependimento ou da reavaliação de decisões empresariais anteriores.

Ainda que se quisesse acreditar em tudo isso, não há como ignorar o fato de que toda essa encenação foi previamente acertada entre as partes, numa espécie de roteiro, no Contrato de Compra e Venda e suas alterações posteriores. O contrato é prova material de que os negócios jurídicos de formação sucessiva foram praticados apenas e tão-somente para conferir à compra e venda das participações societárias aparência diversa, de que todos os atos praticados são meros fingimentos, posto que suas declarações, termos e cláusulas não traduzem compromissos reais e, portanto, são falsos, na linguagem do art. 102, inciso II do Código Civil de 1916.

Não procede a alegação da defesa no sentido que não houve o propósito de enganar posto que tudo foi explicitado no Contrato de Compra e Venda. Penso que a existência do contrato, onde são pactuados os termos em que se realizaria o negócio, não descaracteriza a simulação, antes a reforça, pois é prova cabal de que todos os atos pactuados no contrato destinavam-se apenas a mudar a aparência do negócio. Penso que o fato de haver um pacto formal para mudar as feições de um negócio jurídico não descaracteriza a simulação, apenas a reforça.

Ademais, o referido contrato é um instrumento particular, válido apenas entre as partes, e somente veio à tona em decorrência da própria ação fiscal. O que justificou a feitura desse instrumento particular não foi o propósito de explicitar para terceiros a forma como o negócio se realizava, mas a fixação de compromissos entre as partes. O que era de conhecimento público, inclusive do Fisco, eram apenas os atos que mostravam a realização de uma série de negócios jurídicos – criação de empresas, integralização de capital, aumentos de capital, cisão, etc. que, conforme se constata das próprias cláusulas do contrato, eram meros atos de fingimento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

De tudo o que foi acima exposto, concluo que houve, no caso, uma alienação de participação societária, com ganho de capital, sujeita, portanto, à incidência do imposto. Entendo, ainda, que resta caracterizada a prática da simulação, o que configura hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996.

Entendo, ainda, que agiu com acerto a autoridade lançadora ao considerar como data do fato gerador o mês de abril de 2000, quando foi efetivamente recebida a contrapartida pela alienação das ações.

A alegação da Recorrente de que não teria ocorrido o fato gerador porque não adquiriu a disponibilidade econômica ou jurídica dos valores não procede. Esse argumento não é válido, pois pressupõe a inexistência da simulação. É dizer, admitir que a Recorrente não obteve a disponibilidade da renda porque os recursos não lhe foram repassados pela Companhia Roxo é o mesmo que admitir a inexistência da simulação. Por outro lado, se concluo, como neste caso, pela ocorrência da simulação, o fato gerador deve ser apurado levando-se em conta o negócio jurídico simulado e não o dissimulado.

Finalmente, quando à taxa Selic, o fundamento legal da exigência, conforme explicitado no Auto de Infração, é o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, 1996, que transcrevo abaixo:

Lei nº 9.430, de 1996:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.000379/2005-11  
Acórdão nº. : 104-21.610

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. "

Como se vê, trata-se de exigência formulada com base em disposição expressa de lei validamente inserida no ordenamento jurídico brasileiro e em relação à qual não consta declaração definitiva de inconstitucionalidade pelos Tribunais Superiores e, conforme jurisprudência pacífica, este Conselho não se ocupa do exame da eventual inconstitucionalidade de normas legais. Isto porque os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 25 de maio de 2006

  
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA