



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº 11080.008088/2001-71
Recurso nº 101-133.140 Especial do Procurador
Matéria IRPJ e outros
Acórdão nº 01-06.015
Sessão de 14 de outubro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RBS ADMINISTRAÇÃO E COBRANÇAS LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1998


NORMAS PROCESSUAIS - PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE RECURSO ESPECIAL PELA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL - ANULAÇÃO DA CIÊNCIA DO ACÓRDÃO - Reinicia-se a contagem do prazo de 15 dias para a interposição de recurso especial contra decisão dos Conselhos de Contribuintes, se a Procuradoria da Fazenda Nacional foi comunicada, antes de findo o prazo recursal, da invalidade da primeira ciência feita pela imprensa oficial e recebeu, posteriormente, uma nova intimação da mesma decisão. A Administração Judicante deve se orientar sua atuação pelos princípios da boa-fé e da probidade, consubstanciados no comportamento leal, sem surpresas, ardis ou armadilhas. Impensável prejudicar as partes que confiaram na validade do ato anulatório por ela produzido. A eventual discussão sobre a legalidade do ato da Presidência do Primeiro Conselho não pode ensejar a supressão do direito recursal da Procuradoria, eis que ela não participou da elaboração do ato de anulação.

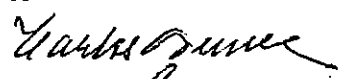
SIMULAÇÃO DE ATO JURÍDICO - A simulação relativa de ato ou negócio jurídico se caracteriza pela declaração aparente de um ato jurídico, enquanto o negócio real, verdadeiro, e oculto no negócio aparente é diverso do declarado. A simulação há de ser cabalmente provada pela parte interessada.

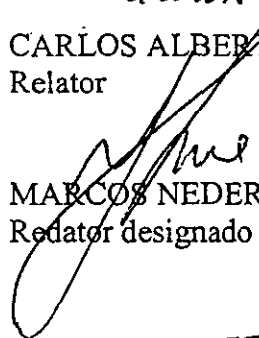
PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA - Presunção é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de um fato desconhecido. Sua validade repousa em três requisitos: o da gravidade, o da previsão e o da concordância, não prosperando a ilação quando os indícios escolhidos autorizem conclusões antípodas, como ocorreu no caso concreto. Incumbe ao Fisco provar que o ato se fez na contra-mão da lei de regência com o propósito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária.

Recurso especial conhecido e negado no mérito.

ACORDAM os membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1) por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de intempestividade do Recurso da Fazenda Nacional, vencido os conselheiros Carlos Alberto Gonçalves Nunes (Relator) e José Carlos Passuello, que não conheciam do recurso por intempestivo. Designado para redigir o voto vencedor nessa parte o Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima; 2) por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa do contribuinte em face de inovação do feito; 3) no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial. Vencidos os conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima, que apresenta declaração de voto, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Antonio Bezerra Neto e Antonio Praga, que deram provimento integral ao recurso sob o entendimento que restou configurado, in casu, a simulação de negócio jurídico, o chamado "casa-separa", objetivando o não pagamento dos tributos sobre o ganho de capital na operação. O conselheiro José Clóvis Alves, que acompanhou o relator quanto ao mérito, também apresenta declaração de voto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO PRAGA
Presidente


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
Relator


MARCOS NEDER
Redator designado para redigir o voto vencedor da preliminar

FORMALIZADO EM: 27 FEV 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Praga (Presidente), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente), José Clóvis Alves, José Carlos Passuello, Marcos Vinícius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Sergio Fernandes Barroso, Karem Jureidini Dias, Antonio Bezerra Neto (substituto convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho.



Relatório

A Fazenda Nacional, por seu douto Procurador junto à Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com fundamento no artigo 5º, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, recorre a este Colegiado (fls. 2193/2225) contra o Acórdão nº 101-94.340, de 9 de setembro de 2003 (fls. 2118/2190), que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passaram a integrar o julgado.

O Procurador junto à Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes foi intimado do aresto recorrido em 03/03/2004, através da publicação da intimação no DOU- Seção I, desta data. Esta intimação veio a ser revogada, tornada sem efeito, pelo Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes pela Portaria nº 01, de 8 de março de 2004, publicada no DOU- Seção I, de 10/03/2004. Posteriormente, a Procuradoria da Fazenda Nacional foi novamente intimada em 28/02/2005 (fls. 2191) apresentando o seu recurso em 14/03/2005 (fls. 2193).

A decisão de primeira instância mantivera o auto de infração por entender que a autuada, RBS PARTICIPAÇÕES E COBRANÇAS, havia alienado sua participação na NUTEC à TELEFÔNICA INTERACTIVA BRASIL LTDA (TIB), mas se utilizara de uma subscrição de ações desta última no capital da segunda, com elevado ágio, bem como de acordos de acionistas para, posteriormente obter (a RBS) o resgate de sua participação no capital da NUTEC. Registrou a operação como resultado de alienação de investimento, avaliado pelo Patrimônio Líquido como Reserva de Capital e, assim, não tributável, consoante os artigos 387, 389 e 442 do RIR/99. Esse processo teria sido apenas um artifício para encobrir a verdadeira operação de compra e venda de suas ações sem a tributação do ganho de capital obtido. Por essa razão, a fiscalização lançara o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido que entendeu devidos, acrescidos, um e outra, de multa de lançamento de ofício de 150%, além dos juros de mora com base na taxa Selic.

A decisão de primeira instância foi resumida na seguinte ementa:

“Ementa: IRPJ – AUMENTO DE CAPITAL COM ÁGIO – REFLEXO NO CUSTO DA PARTICIPAÇÃO – GANHO DE CAPITAL – Para que a integralização de capital com ágio seja válida e produza efeitos é indispensável que a vontade manifestada neste ato esteja em conformidade com a vontade real das partes; havendo descasamento entre a vontade expressa e a vontade real, há apenas simulação de aumento de capital, o que torna o ato ineficaz perante terceiros; a ineficácia do aumento de capital impede a ocorrência de resultado de equivalência patrimonial e faz aflorar um ganho de capital tributável.

MULTA – AGRAVAMENTO – Presente simulação com evidente intuito de reduzir tributos, cabível a imposição de multa agravada.

JUROS COM BASE NA TAXA SELIC – A fixação dos juros de mora com base na taxa Selic é matéria prevista em lei vigente, que a administração não pode deixar de aplicar.

LANÇAMENTOS DECORRENTES – A decisão dada ao tributo principal aplica-se aos demais lançamentos decorrentes das mesmas infrações.

Lançamento procedente."

O aresto da Egrégia Primeira Câmara ostenta a seguinte ementa:

“DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO - Não basta a simples suspeita de fraude, conluio ou simulação para que o negócio jurídico realizado seja desconsiderado pela autoridade administrativa, mister se faz provar que o ato negocial praticado deu-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN).

SIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador, efetivamente, realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO – Configura-se negócio jurídico indireto, quando um contribuinte se utiliza de um determinado negócio, típico ou atípico, para obtenção de uma finalidade diversa daquela que constitui a sua própria causa, em que as partes querem efetivamente o negócio e os efeitos típicos dele realizado e submete-se a sua disciplina jurídica.

Recurso provido."

A e. Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes acolheu a tese de que a empresa adotara negócios lícitos de forma lícita que lhe autorizavam permanecer ou não como acionista da sua ex-controlada, com direito ao resgate do valor de suas ações, o que, por fim veio a acontecer. O fundamento apresentado pelo fisco nada mais são do que indícios que não atendem aos requisitos da gravidade, da precisão e da concordância para que autorizem a ilação pretendida por ele. Analisa cada um dos indícios em questão para demonstrar a sua incapacidade de produzir prova aceitável. Repele a ocorrência de simulação nos atos jurídicos praticados. No máximo, teria ocorrido negócio jurídico indireto em que um contribuinte se utiliza de um determinado negócio, típico ou atípico, para obtenção de uma finalidade diversa daquela que constitui a sua própria causa, em que as partes querem efetivamente o negócio e os efeitos típicos dele realizado e submete-se a sua disciplina jurídica.

A recorrente, Fazenda Nacional, contesta os fundamentos da Câmara recorrida, enfatizando pontos da decisão de primeira instância que justificariam a desconsideração do negócio jurídico realizado para aflorar a compra e venda de participação societária recôndita nos atos praticados.

Depois de analisar o contrato de Subscrição de Ações, datado de 15/06/1999, celebrado entre a TIB e os demais acionistas da NUTEC (fls. 285 e segs.), a Ata da Assembléia Geral Extraordinária da NUTEC (fls. 639 e segs.), o Acordo de Acionistas, também datado de

15/06/1999, a TIB e os denominados “antigos controladores”, em que estes teriam o direito de solicitar em qualquer momento o resgate de suas ações na NUTEC, e bem assim a AGE de 05/08/1999 (fls. 649 e segs), concluiu pelo acerto da desconsideração dos atos praticados por simulação.

A d. Procuradoria sustenta também que o fiscal realmente acusou o contribuinte de ter cometido simulação, como se infere de trecho do relatório de fiscalização que transcreve, e do enquadramento legal da multa no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, que faz remissão aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, sendo a fraude um gênero que engloba a simulação, citando ensinamento de Heleno Torres.

Arrola a recorrente as principais fraudes que teriam sido coletadas pela fiscalização “Compra e venda de ações previamente à subscrição de ações por parte da Telefônica Interactiva Brasil Ltda”, “Liberação da caução de ações da empresa NUTEC Informática S.A como garantia de empréstimos da RBS Administração e Cobranças Ltda.”, “Acordo de acionistas celebrado em 15 de junho de 1999, entre Telefônica Interactiva do Brasil Ltda., MLSP-Comércio e Participações Ltda. e Sílvia Nora Berno de Jesus”, “Ausência de laudo de avaliação da NUTEC Informática S.A para efeito de subscrição de ações”, “Fluxo Financeiro da Operação”, “Criação de duas classes de ações ordinárias na empresa NUTEC Informática S/A”, “Renúncia ao direito de participação da administração da empresa NUTEC, e outros.

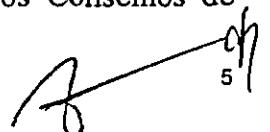
Assevera que o Recorrido usa argumentos contraditórios quando admite que as operações apresentadas ao público poderiam caracterizar negócio jurídico indireto. Ou se tratou de um investimento da Telefônica na NUTEC, ou se tratou de uma compra e venda indireta que são situações excludentes. Contesta a hipótese de negócio jurídico indireto pela existência de declarações incompatíveis, pois a declaração externa não se compatibiliza com as declarações internas, ou contra-declarações, sendo que estas traduzindo a verdade real das partes.

A Recorrente sustenta: que o contrato de subscrição de ações firmado entre o Recorrido, a Telefônica e demais acionistas da NUTEC é o contrato de compra e venda da NUTEC; que o Recorrido já possuía a disponibilidade dos recursos correspondentes ao preço pela alienação da NUTEC na data em que o “contrato de subscrição de ações” foi firmado; que o acordo de acionistas entre a Telefônica, MLSP Ltda., e Sílvia Nora Berno de Jesus não passa de uma simulação, um teatro; que a presença da NUTEC nos negócios jurídicos é mera simulação. Discorre sobre essas questões.

O ilustre Presidente da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do despacho de fls. 2229, considerou atendidos os pressupostos processuais para a interposição do recurso especial, e deu-lhe seguimento.

Regularmente notificado em 13/04/2005 (fls. 2233/2234), o sujeito passivo apresentou suas contra-razões ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional em 27/04/2005 (fls. 2240), sustentando o aresto recorrido.

Em resumo, apresenta preliminar de intempestividade do recurso especial, tendo em vista que a Fazenda Nacional foi intimada em 03/03/2004 pelo Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, mediante ato publicado às páginas 22 a 30 do DOU-Seção I, da referida data, de acordo com o artigo 44, § 2º, do Regimento Interno dos Conselhos de



5

Contribuintes (Portarias MF nºs 55/98 e 103/2002). Diz que tal intimação foi válida por preencher os requisitos próprios e por ser feita em consonância com a Portaria MF 103/2002 que suprimiu a necessidade de intimação pessoal dos Procuradores da Fazenda Nacional. E também o referido ato de intimação está em conformidade com decisões proferidas pelo STF que cita, transcrevendo excertos dos julgados indicados.

Diferentemente, a Portaria nº 1, de 08/03/2004, da Presidência do Primeiro Conselho de Contribuintes, que tornou sem efeito a intimação da Procuradoria da Fazenda Nacional, não é válida, ou pelo menos invalidável por ausência de motivação, contrariando o que dispõe o art. 50 da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Diz que só teria lugar a aplicação retroativa da mencionada Portaria nº 1 se a intimação publicada no DOU fosse um ato nulo ou anulável, o que não é o caso pois a intimação primeira fora válida. Na pior das hipóteses, o tempo já transcorrido antes dessa revogação (sete dias) teria de ser respeitado na contagem do prazo para interposição do recurso especial, remanescendo oito dias. Como a nova ciência se deu em 28/02/2005, o prazo fatal seria no dia 08/03/2005, de sorte que também sob esse aspecto o recurso apresentado em 14/03/2005, seria, nesse contexto, intempestivo.

Entende, outrossim, que o recurso não poderia ser conhecido por inovar o argumento de simulação que não fora objeto da acusação fiscal, e por basear-se em dispositivos legais não citados na peça básica como fundamento do lançamento de ofício. O conhecimento do recurso implicaria em tornar a Câmara Superior uma terceira instância.

A seguir, contesta ter ocorrido simulação dos atos praticados pela Recorrida e pela TIB, na operação de aumento de capital com subscrição de ações com ágio para, através de avaliação do patrimônio líquido da investida, resgatar o valor de suas ações com grande margem de lucro, não submetidas ao crivo da tributação.

Sustenta que as operações realizadas são todas legítimas e que as partes a elas se subordinaram não logrando o fisco demonstrar que a Recorrida tivesse a intenção de, desde a subscrição das ações pela TIB, retirar-se da sociedade. A intenção era a de nela permanecer, ressalvado o direito de resgate do valor de suas ações, se viesse a perceber que não lhe convinha continuar como acionista da NUTEK. Mas, ainda que tivesse a intenção de desde o início não permanecer como acionista da empresa, o que não corresponde a verdade, teria tão-somente praticado um negócio jurídico indireto para alcançar finalidade atípica aos instrumentos adotados. E, a partir daí, discorre sobre os atos praticados e contesta cada argumento oferecido pela Recorrente para caracterizar como compra e venda dissimulada das ações que a Recorrida possuía na NUTEK. Alfim, sustenta que mesmo que o Colegiado venha a considerar como tributável a operação, seria inadmissível a aplicação da multa qualificada de 150%.

Em petição atravessada às fls. 2264 pede que a Câmara Superior ressalve que o prazo decadencial do pedido de restituição/compensação do IRRF, compensado no auto de infração, deve ser contado a partir do cancelamento definitivo do lançamento de ofício.

É o relatório



Voto

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator

PRELIMINARES:

O recurso da Fazenda Nacional está previsto no artigo 56, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), e nos artigos 7º, inciso I, e 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RISRF), ambos aprovados pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007.

As contra-razões do sujeito passivo estão previstas no artigo 16, inciso I, do RISRF. Tomo conhecimento das contra-razões do contribuinte apresentadas com guarda do prazo ali previsto.

Os dispositivos acima citados têm as seguintes dicções:

RICC:

Art. 56. Contra as decisões proferidas pelas Câmaras dos Conselhos de Contribuintes são cabíveis os seguintes recursos:

I -.....”omissis”.....;

II - Recurso Especial; e”

RISRF:

“Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Art. 15. O recurso especial, do Procurador da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de quinze dias contados da data da ciência da decisão.” (grifei)

Art. 16. O despacho que admitir recurso especial terá o seguinte trâmite:



I - quando se tratar de recurso especial interposto por Procurador da Fazenda Nacional, os autos serão encaminhados à unidade da administração tributária de jurisdição do sujeito passivo para ciência, assegurando-se-lhe o prazo de quinze dias para oferecer contra-razões ou recorrer da parte que lhe for desfavorável, em igual prazo; e

Anteriormente vigia o RICSRF aprovado pela Portaria MF nº 55, DE 16/03//98 que em relação ao tema dispunha:

“Art. 5º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;”,

enquanto o Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes (RICC) aprovado pela mesma portaria ministerial dizia:

Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

I - de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;

.....” omissis”

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

Art. 33. O recurso especial deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida e deverá ser apresentado por Procurador da Fazenda Nacional, no prazo de quinze dias, contado da vista oficial do acórdão, ou pelo sujeito passivo, em igual prazo, contado da data da ciência da decisão.” (negritei)

Por esse RICC, mais precisamente pelo disposto no artigo 44 e seu parágrafo segundo, os Procuradores da Fazenda Nacional deveriam ser intimados pessoalmente sob pena de nulidade da intimação por outra forma feita.

Confira-se:

“Art. 44. Atuarão junto aos Conselhos, em defesa dos interesses da Fazenda Nacional, os Procuradores credenciados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 1º O credenciamento far-se-á em ofício do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ao Presidente do respectivo Conselho.

dh


§ 2º Sob pena de nulidade, os Procuradores da Fazenda Nacional serão intimados pessoalmente das decisões interlocutórias e das decisões contrárias aos interesses da Fazenda Nacional.(negritei) “

Esse parágrafo segundo, todavia, foi alterado pelo artigo 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002 (DOU de 25/04/2002), assim redigido:

“Art. 5º - Acrescentar o artigo 22A ao Regimento Interno referido no art. 4º e alterar seus arts. 8º, 9º, 19, 27, 36 e 44, que passam a vigorar com a seguinte redação:

.....”omissis”.....

“Art. 44

§ 2º Sob pena de nulidade, os Procuradores da Fazenda Nacional credenciados serão intimados dos despachos relativos aos embargos e à admissibilidade de recurso especial e dos acórdãos contrários ao interesse da Fazenda Nacional.”

Como se verifica dos textos transcritos, o Ministro da Fazenda revogou a exigência de intimação pessoal dos Procuradores da Fazenda Nacional, e com base nessa modificação o Presidente do Conselho de Contribuintes promoveu a intimação através de publicação no Diário Oficial da União.

E isso foi feito no DOU de 3/03/2004, com fundamento no artigo 44, parágrafo 2º, do Regimento Interno (Portaria nº 55, de 17.03.98), alterado pela Portaria MF nº 103, de 23.04.2002, art. 5º, como comprova a cópia de fls. 2259.

É certo que a Presidência do Primeiro Conselho de Contribuintes através da Portaria nº 1, de 8 de março de 2004, publicada no DOU de 10/03/2004, com fundamento no artigo 46 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, tornou sem efeito a intimação da Procuradoria da Fazenda Nacional promovida pela publicação no Diário Oficial da União de 03 de março de 2004, Seção I, páginas 22 a 30.

O artigo 46 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovado pela Portaria nº 55, de 17.03.98, dispunha:

“Art. 46. As dívidas suscitadas na aplicação deste Regimento Interno serão dirimidas pelos Presidentes dos respectivos Conselhos, “ad referendum” do Ministro de Estado da Fazenda.”

A Portaria nº 1/2004 não decretou a nulidade da intimação anterior no Diário Oficial da União, nem tampouco a reputou anulável. Apenas tornou sem efeito a mencionada publicação.

Não a declarou nula ou anulável por absoluta impossibilidade jurídica, uma vez que fora praticada por agente capaz, o então Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, no exercício de sua competência, o objeto era lícito e a forma era livre.

 9

Assim, qualquer ato que fosse praticado pela Administração teria de respeitar a validade da publicação no Diário Oficial da União e os efeitos por ela já produzidos, qual sejam os dias já transcorridos até então, para não ferir o direito da parte adversa e o princípio de que os prazos processuais são contínuos.

Com efeito, os atos administrativos, por força de lei (Lei nº 9.784, de 29/01/99, artigos 2º e 50, itens I e VIII) têm de ser fundamentado e o fundamento trazido pela Portaria nº 1/2004, nada tem a ver com o ato por ela praticado. O retrotranscrito artigo 46 do RICC trata de dúvidas na aplicação do Regimento, o que não é o caso, posto que nenhuma dúvida foi trazida na fundamentação da portaria em questão. Ela pura e simplesmente tornou sem efeito a intimação no Diário Oficial sem justificar sua razão de ser.

Os dispositivos citados estão assim redigidos:

"Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência."

"Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato."


A publicação da intimação no Diário Oficial tornou-se um imperativo diante de fatos que ocorriam no cotidiano e que levaram o Supremo Tribunal Federal a determinar, em respeito ao princípio da isonomia entre as partes litigantes, que o prazo da intimação do Ministério Público fosse contado a partir da entrada do processo no protocolo daquele órgão.

E as razões que ditaram a medida tomada no Supremo Tribunal Federal foram as mesmas que ditaram o então Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes a promover a intimação da Fazenda Nacional através de publicação no Diário oficial da União.

O caso sob exame bem ilustra o fato. A intimação do aresto foi formalizada em 17/10/2003 para ciência da referida Procuradoria, mas a ciência do Douto Procurador somente veio a ocorrer em 28/02/2005 (fls. 2191).

Ainda que se pudesse atribuir à Portaria nº 1, acima transcrita, o efeito de fazer prevalecer a intimação pessoal de fls. 2191, e apesar desse ato ter sido publicado no DOU de 10/03/2004, a Procuradoria da Fazenda Nacional somente veio a pôr o seu ciente na intimação que lhe estava disponível desde 17/10/2003, em 28/02/2005, para apresentar o seu recurso em 14/03/2005. Um ano e quatro meses após a formalização do julgado e da intimação.

Esse quadro assim permaneceu até o advento da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que ensejou os §§ 7º a 9º do art. 23 do Decreto 70.235/72.

h 

Art. 23 - Far-se-á a intimação:

..... "omissis"

§ 7º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda na sessão das respectivas câmaras subseqüente à formalização do acórdão.

§ 8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação.

§ 9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo.

Entendo que, abstração feita de possível decretação da invalidade da Portaria nº 1/2004, levantada nas contra-razões da Recorrida, o recurso da d. Procuradoria da Fazenda é intempestivo porque, respeitados o direito da parte adversa como determina o Direito, já teriam transpirados validamente sete dias do prazo de quinze dias da intimação publicada no DOU de 03/03/2004 para a interposição do recurso especial, quando adveio a citada Portaria nº 1/2004, publicada em 10/03/2004. A contagem da intimação publicada no DOU de 3/03/2004 se iniciara no dia seguinte, uma quinta-feira, restando oito dias do prazo contínuo. Como a nova intimação ocorreu em 28/02/2005, o prazo esgotou-se em 08/03/2005, uma terça-feira, enquanto, como já se disse, o recurso especial foi apresentado em 14/03/2005, estando, portanto, perempto, como sustenta e empresa.

Assim acolho a preliminar argüida pela parte.

Deixo de tomar conhecimento do recurso especial por intempestivo.

Vencido na primeira preliminar, cuido da segunda, que trata da inovação no feito do fundamento de simulação que teria sido trazida pela decisão de primeira instância.

A fiscalização realmente não se utilizou expressamente do termo simulação. Todavia, essa acusação está contida em algumas passagens do Relatório de Ação Fiscal que faz parte do auto de infração.

Diz o autuante:

1 - Às fls. 40: "Tem-se, então que tal procedimento é uma comprovação de que a transferência de propriedade das ações da RBS para a Telefônica foi uma operação de compra e venda, ocorrida já em 15 de junho de 1999, mas para a qual foi dado um formato jurídico de subscrição de ações pelo comprador seguido de resgate de ações pelo vendedor.;

2 – Às fls.41: “Cabe colocar que esse argumento, pelas informações nele contidas, conforme será apresentado no item 5.3.2, é de importância fundamental no esclarecimento da efetiva operação ocorrida, em contraposição com a formalização dada à mesma pelos participantes.;

3 – Às fls. 43: “...Tal expediente confirma o objetivo dos envolvidos de ocultar a operação efetivamente ocorrida em detrimento da formalização da mesma.”

Em todos esses casos está a fiscalização a afirmar que a declaração contida nos atos não se compatibilizavam com a verdadeira operação realizada. Vale dizer, que teria havido simulação do contribuinte, e que a operação não seria de resgate de ações, mas transferência de titularidade de ações por compra e venda.

A empresa em sua impugnação e recurso defendeu-se amplamente de todas as acusações, contestando-as uma a uma, sem também utilizar o termo simulação, de modo que não vejo inovação no feito quando a autoridade julgadora de primeira instância utiliza o vocábulo em questão para qualificar a operação.

E tampouco cerceamento do direito de defesa da parte, eis que, como se disse, ela defendeu-se amplamente de todas as acusações.

Rejeito a preliminar de inovação no feito.

NO MÉRITO:

Passo ao exame do mérito.

A d. Procuradoria insiste em que o lançamento foi feito em razão de simulação dos negócios jurídicos praticados.

A simulação como se sabe é a desconformidade da vontade declarada e sua manifestação, nela falseia-se a verdade. Praticam-se atos válidos, mas as partes não se subordinam aos seus efeitos. Emprega-se um negócio aparente para ocultar outro negócio realmente desejado. No dizer de Douglas Yamashita em Elisão e Evasão de Tributos. Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei, Lex Editora S/A, Edição 2005, p.301, parafrazeando Pontes de Miranda (Tratado de Direito Privado, 2001, t. IV, p. 379), “..na simulação quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece. Na simulação relativa, segundo esse autor, “digo que vou por aqui, mas em verdade vou por ali”, enquanto na simulação absoluta diz-se “vou por aqui, mas em verdade não vou a lugar nenhum”.

Segundo Clóvis Beviláqua, “simulação é uma declaração enganosa de vontade, visando produzir efeito distinto do ostensivamente indicado” (Código Civil, Editora Francisco Alves, pg. 283).

Para a d. Procuradoria a simulação presente no caso concreto afasta a ocorrência do negócio jurídico indireto que, segundo a Recorrida, poderia estar configurada no caso se o seu desejo não fosse permanecer como acionista da NUTEC.

A prova da simulação nestes autos é baseada em indícios, daí a necessidade de examinar a questão sob este aspecto.

O indício conduz à presunção que é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de um fato desconhecido.

A presunção pode ser legal, absoluta ou relativa; ou simples ou “de hominis”. Na hipótese de presunção relativa a parte pode infirmá-la com prova em contrário.

No caso concreto, a prova ter-se-ia feito através de presunção simples.

A prova de um fato através da presunção simples é permitida no Direito Brasileiro (CPC/73, art. 332) e no vigente Código Civil (lei nº 10.406, de 10/01/2002), artigo 212, inciso IV..

No entanto, como ensina Moacir Amaral Santos, em suas Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, Editora Max Limonad, 1962, 2º vol., pág. 395, as presunções devem ser “graves, precisas e concordantes: graves, isto é, geradoras de probabilidade com eficácia de criar convicção; precisas, no sentido de se não prestarem a dúvidas ou contradições lógicas; concordantes, ou sejam convergentes para o mesmo resultado.”

Confira-se nos seguintes excertos:

“a) — Conquanto seja o juiz livre na formação do seu convencimento fundado nas presunções que extrair, andar sempre com elogiável prudência se considerá-las nos seus caracteres de *gravidade, precisão e concordância* antes de dar-se por convencido. A delicadeza da prova por presunções de homem recomenda ao juiz valer-se do critério, aconselhado pela doutrina, acolhido por várias legislações e calcado em experiência milenária, de estabelecer convicção quando as presunções sejam *graves, precisas e concordantes*: graves, isto é, geradoras de probabilidade com eficácia de criar convicção; precisas, no sentido de se não prestarem a dúvidas ou contradições lógicas; concordantes, ou sejam convergentes para o mesmo resultado. Dizendo que o juiz somente deve admitir presunções *concordantes*, não vai qualquer afirmação de que não possa louvar-se numa única presunção, mas apenas se encarece a necessidade das presunções, quando várias, serem concordes, isto é, atingirem os mesmos resultados.

b) — Vastíssimo é o campo de aplicação das presunções de homem. Basta, para se ter uma idéia da extensão da sua aplicabilidade, considerar que, em princípio, *são elas admissíveis nos mesmos casos em que o é a prova testemunhal*. Por meio delas se provam fatos das mais variadas espécies, não só como prova subsidiária ou complementar mas também como prova principal e única.

Mas, onde se manifesta, em toda a sua plenitude, a importância das presunções simples, é quando se cura de provar *estados do espírito* — a ciência ou ignorância de certo fato, a boa fé, a má fé, etc. — e, especialmente, de provar as *intenções*, nem sempre claras e não raramente suspeitas, ocultas nos negócios jurídicos. Tratando-se de *intenções* suspeitas, ou melhor, nos casos de *dolo, fraude, simulação e atos de má fé em geral*, as presunções assumem papel de prova privilegiada, ou, sem que nisso vá qualquer exagero, de prova específica. Salientando a significação das presunções nesse terreno, dispõe o Cód. de Proc. Civil, art. 25! — “O dolo, a fraude, a simulação e, em geral, os atos de má fé poderão ser provados por indícios e circunstâncias”.

Todavia, insista-se que as ilações que se tiram do fato conhecido para provar a ocorrência de outro que se quer provar, sejam graves, concordantes e precisas, não ensejando conclusões antípodas.

Diante desse quadro, impunha-se examinar as razões apresentadas pela Recorrente em seu recurso especial para comprovar que os atos praticados foram simulados e que ocorreu de fato uma compra e venda de suas ações.

E a análise das provas produzidas pela fiscalização foi cuidadosa e detidamente analisadas e sopesadas no voto vencedor do Conselheiro Valmir Sandri e nas razões de voto do Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral. Às suas conclusões, com as quais estou de pleno acordo, me reporto como razão de decidir, como se aqui transcritas fossem.

Restou claro em relação aos principais argumentos apresentados pela Recorrente. Isto porque não é demais salientar, embora resumidamente, que:

Inicialmente, a Recorrente sustenta que o contrato de subscrição de ações firmado pela Recorrida, a Telefônica Interactiva Brasil Ltda e demais acionistas da NUTEC, é o contrato de compra e venda da participação societária da autuada, RBS, na NUTEC porque, não prevendo a lei as obrigações ínsitas de um contrato de compra e venda, as partes tiveram de pactuar cláusulas próprias de uma venda.

Entendo improceder tal conclusão, em face do princípio da liberdade de contratar assegurado no direito brasileiro. E justo é que o investidor procurasse assegurar-se das conseqüências que poderiam advir posteriormente ao seu ingresso na NUTEC.

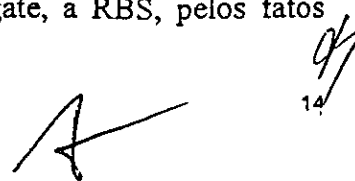
Convinha, de um lado, aos então acionistas da NUTEC o ingresso da TIB na empresa pelas razões expostas ao longo do processo e que representavam a garantia de grande expansão nos negócios da NUTEC, o que, evidentemente, importaria em grande benefício para ela. Os interesses dos acionistas e da empresa eram, portanto, coincidentes. E afinal tratava-se de um aporte da ordem de R\$ 411 milhões, o que não pode ser desprezado em qualquer atividade econômica.

Por outro lado, também se assegurou a então controladora (RBS), que perderia essa condição com o ingresso da TIB na NUTEC, o direito de resgatar o valor de suas ações, se e quando verificasse que não lhe conviria permanecer na sociedade.

Não raro, o acionista controlador pratica atos de gestão que geram insegurança a determinado acionista em relação ao capital investido na sociedade, e, sendo minoritário, melhor solução seria a sua retirada.

E, assim, os acionistas da NUTEC, a NUTEC e a investidora, pactuaram garantias recíprocas para a subscrição do capital pela TIB e sem as quais esta não se interessaria em ingressar na NUTEC.

A Recorrida não estava obrigada a retirar-se da NUTEC, exatamente porque não houve compra e venda da participação societária e sim aumento de capital subscrito e integralizado regularmente pela TIB. A sua permanência até a data de resgate de suas ações revela em primeiro lugar que não se tratava de compra e venda; em segundo lugar que, no interregno entre a subscrição e aumento de capital e a data do resgate, a RBS, pelos fatos



ocorridos na NUTEC, já sob o controle da TIB, verificou que não lhe convinha continuar como acionista da empresa, e resgatou o valor de suas ações.

O ágio representa uma garantia dos acionistas quando o patrimônio da empresa é maior do que o valor representativo das ações. Quem subscreve aumento de capital de empresa nessa situação deve assumir a diferença através do ágio. E o acionista que vier a se retirar da sociedade naturalmente absorverá parte do ágio correspondente às suas ações que, como reserva de capital, poderá ser utilizado nesse fim.

Daí, o fato de o valor do resgate de ações de acionistas retirantes alcançar parte significativa do ágio pago pela investidora o que não desnatura a operação realizada para convertê-la em operação de compra e venda.

As partes se submeteram aos efeitos próprios dos atos jurídicos praticados, não havendo neles a prática de sonegação. Todos foram praticados em conformidade com a legislação própria e registrados contabilmente, desde o aumento de capital, a subscrição, o ingresso dos recursos, assunção da nova controladora com a perda pela RBS dessa posição, o acordo de acionistas, etc.

Com efeito, o primeiro indício apontado na peça básica é que parte dos valores ingressos pela Telefônica na NUTEC no aumento de capital dessa empresa tinha sido em CDB's. E que parte desses CDB's foram dados em garantia de empréstimos da Recorrida, o que demonstraria que a atuada já tinha a disponibilidade desses títulos. Em outras palavras, já havia recebido parte do preço da verdadeira operação que fora compra e venda da participação societária da fiscalizada na NUTEC.

Como demonstraram os mencionados Conselheiros, esse fato não autoriza a ilação extraída pelo Fisco.

De todo plausível a explicação da empresa sobre esse fato. A nova controladora tinha interesse em evitar que diante da possibilidade da RBS ser executada em sua participação societária ser substituída por um terceiro, no capital da NUTEC. Esta, mediante acordo, deu em garantia parte dos CDB's aportados pela Telefônica, no aumento de seu capital. O vencimento dos empréstimos tinha o mesmo vencimento dos títulos. Os aportes foram da ordem de R\$ 411 milhões, a caução no valor de 148 milhões, enquanto o resgate das ações totalizou R\$ 290 milhões, o que desautoriza a conclusão de que o preço da participação societária já teria sido pago.

Acrescente-se a isso que o fato de a Recorrida ter contraído empréstimo no dia da subscrição com caução dada pela NUTEC não é prova de simulação, pois, como demonstrou o relator do aresto, anteriormente, a RBS já contraía empréstimos garantidos com patrimônio da NUTEC. A liberação das ações da NUTEC de propriedade da RBS por CDB's expressa apenas uma troca de garantias (fls. 2157)

A Recorrente não infirmou essa afirmação do relator, limitando-se a descrever os fatos para persistir na afirmação de que houve nesse momento a disponibilidade do preço de uma hipotética compra e venda perseguida pelo Fisco.

Nada de anormal nisso, pois nem sempre a investida faz imediata aplicação da totalidade dos recursos recebidos no giro da empresa.



Além do mais, não houve qualquer oposição dos demais acionistas da NUTEC a esse procedimento, embora pudessem fazê-lo. No mínimo, houve anuência tácita por parte deles.

Como se vê, o indício em questão não atende o requisito da precisão, uma vez que comporta juízos opostos.

Abra-se parêntese para dizer que os excertos do AC. 103-14902, trazidos à baila sobre a desconsideração da personalidade jurídica de determinada sociedade não se ajusta ao caso posto que lá a desconsideração foi para fazer emergir a responsabilidade pessoal dos sócios. E tampouco as lições de Marçal Justin Filho, na transcrição de trechos de sua obra Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro têm lugar na espécie porque, conforme já demonstrado, não houve simulação, fraude ou abuso de direito nos procedimentos adotados.

E tanto assim é que, aqui, o lançamento se fez contra a empresa e não contra os administradores ou sócios.

Também entendo que não há identidade entre os fatos constantes destes autos e o constante do Ac. 103-07.260, de 23/02/86, prolatado no Recurso nº 89.806, interposto por Grandene S.A em que ficou patente que as oito empresas criadas pelos mesmos acionistas da Grandene S.A., tinham por propósito não apenas pulverizar suas atividades para que as empresas criadas pudessem declarar o imposto com base no lucro presumido. O ilustre relator do aresto citado, Dr. Urgel Pereira Lopes, demonstrou que a ali Recorrente (Grandene S.A.) realizava operações que implicavam em desvio de receitas da recorrente para as outras sociedades com o emprego de simulação.

A certo ponto de seu voto disse o i. relator, Dr. Urgel Pereira Lopes:

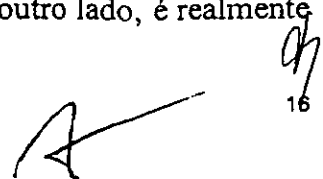
“De maneira que me parece inexistir a possibilidade lógica e jurídica de que uma sociedade comercial seja constituída com o objeto social declarado de proporcionar economia de impostos, embora haja que se admitir que os sócios possam escolher formas societárias ou objetivos sociais que venham a redundar em menores gravames tributários, o que é uma coisa inteiramente diversa.

Pois, uma coisa é constituir uma sociedade com o fim último de fugir à tributação, outra, bem distintas, constituir uma sociedade em que acessoriamente, se venha a pagar menos tributo.

A sociedade há de ser criada, fundamentalmente, para lograr a realização de seu objeto declarado.”

Fechando parêntese e voltando ao pensamento interrompido, também de todo razoável a justificativa da atuada para o fato de que somente os CDB's que permaneceram na NUTEC após o resgate terem sido apropriados. Esse fato, segundo a fiscalização, demonstraria que as partes já sabiam que os CDB's remanescentes seriam entregues nos resgates da ações da atuada.

Ora, a empresa alegou e comprovou que todos os CDB's foram contabilizados na investida quando da realização do investimento pela Telefônica. Por outro lado, é realmente


16

ocorrente que a contabilidade registra os fatos contábeis com relativo atraso, além do que a Recorrida não pode ser responsabilizada por atraso ou mesmo erro de escrita da NUTEC.

Outrossim, ao que me consta, a adoção do negócio jurídico indireto legítimo decorre do princípio da liberdade negocial agasalhado pelo Direito.

Como já se disse o recurso da d. procuradoria repousa na ocorrência de simulação que não está caracterizada nos autos, conforme sobejamente demonstrado no aresto recorrido. Mas, ainda que a empresa tivesse o propósito inicial de não continuar como acionista da NUTEC, teria realizado um negócio jurídico indireto através de formas válidas no Direito Brasileiro, inclusive exercendo o direito de continuar ou não na sociedade. E razões para não permanecer não lhe faltaram mais tarde em face de fortes dissensões com a nova controladora (TIB), como noticiam os autos.

A adoção do negócio jurídico indireto legítimo não encontrava qualquer oposição no ordenamento jurídico brasileiro.

Na verdade, “no negócio jurídico a manifestação da vontade tem finalidade negocial, que abrange a aquisição, conservação, modificação ou extinção de direitos. O art. 81 do Código Civil de 1916 dizia que “todo o ato lícito, que tenha por fim imediato, adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos, se denomina ato jurídico”. Na verdade, hoje, denomina-se negócio jurídico, por haver o intuito negocial (Carlos Roberto Gonçalves, “in” Direito Civil Brasileiro, 2ª edição, Editora Saraiva, pg.280).

Oportuna a menção do relator do aresto recorrido a dois acórdãos unânimes da Egrégia Primeira Câmara, de relatoria da i. Conselheira Sandra Maria Faroni, cujas ementas transcrevo:

Acórdão nº 101-94.127 – 28/02/2003:

“IRPJ – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de ‘evasão ilícita’.” (Ac. CSRF/01-1.857/95 e 01.874/94 -).

Acórdão nº 101-93704 – 06/12/200:

“GANHO DE CAPITAL – ACRÉSCIMO DO CUSTO ANTES DA ALIENAÇÃO DO INVESTIMENTO, POR SUBSCRIÇÃO DE NOVAS AÇÕES COM ÁGIO NA INVESTIDA - se todas as operações que

precederam a alienação do investimento estão efetivamente comprovadas, foram operações independentes e possíveis de serem realizadas, não pode o Fisco ignorá-las para considerar que tivesse ocorrido um único negócio.

É certo que a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001 (DOU de 11/01/2001), por seu artigo 1º, introduziu o parágrafo único ao artigo 116 do CTN, com a seguinte redação:

"Parágrafo único. 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."

e que a MP nº 66, de 22/08/02 (DOU de 30/08/02) pretendeu estabelecer os procedimentos necessários à desconsideração desses atos ou negócios, não logrando êxito porque não foi aprovada pelo Congresso Nacional, no particular.

De qualquer forma, esses dispositivos não teriam aplicação ao ano de 1999 de que tratam os autos.

A prova compete a quem acusa, ou seja, ao fisco.

Pretende-se buscar no Acordo 2, do qual não participou a autuada, a convicção de que todos já sabiam que a RBS deixaria a NUTEC. Esse ato, por si só, não comprova que a NUTEC já tinha data marcada para sair da sociedade.

No mínimo, a fiscalizaria deveria intimar as partes que participaram dos dois acordos para que se esclarecesse se à época estes acionistas tinham conhecimento de que a RBS já havia decidido sair da NUTEC. E não simplesmente fazer esta afirmação para lançar o imposto como simulação.

Cabe lembrar que o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza, indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto, por definição (CTN. art.3º), não pode ser usado como sanção.

Assim, por improcederem as presunções comuns que alicerçam o auto de infração e o recurso da d. Procuradoria não pode prosperar. Embora se louve o grande esforço do ilustre subscritor do recurso especial.

Outrossim, não pode ser acolhida a pretensão do contribuinte de a CSRF ressalvar que o prazo decadencial do pedido de restituição/compensação do IRRF, compensado no auto de infração, deve ser contado a partir do cancelamento definitivo do lançamento de ofício. E isto porque se trata de matéria a ser decidida no foro próprio, ou seja, no pedido de restituição/compensação.

Em resumo:

A simulação relativa de ato ou negócio jurídico se caracteriza pela declaração aparente de um ato jurídico, enquanto o negócio real, verdadeiro, e oculto no negócio aparente é diverso do declarado. A simulação há de ser provada pela parte interessada e não apenas suposta.

Presunção é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de um fato desconhecido. Sua validade repousa em três requisitos: o da gravidade, da previsão e da concordância, não prosperando a ilação quando os indícios escolhidos autorizem conclusões antípodas, como ocorreu no caso concreto.

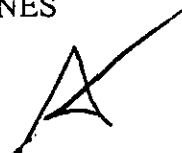
Ocorre o negócio jurídico indireto legítimo quando as partes adotam negócio jurídico típico e desejado por meio do qual os contratantes buscam um fim diverso daquele para o qual o negócio jurídico foi criado, descabendo ao fisco descaracterizar o ato jurídico assim praticado. Para tanto, incumbe-lhe provar que o ato fez-se na contra-mão da lei de regência com o propósito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária.

Na esteira dessas considerações, nego provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2008



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES



Voto Vencedor

DA PRELIMINAR

Designado pela Presidência desta Turma para redigir o voto vencedor apenas quanto à questão preliminar, verifico que o ilustre relator sustenta a intempestividade do recurso especial apresentado pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional. Ouso divergir desse entendimento por constatar que foi realizada nova intimação da Procuradoria pelo órgão julgador em substituição a primeira e concedido, pelo órgão julgador, novo prazo para interposição desse recurso.

Cumprе observar, inicialmente, que a legislação prevê tratamento diferenciado para a Procuradoria da Fazenda Nacional no âmbito do processo administrativo fiscal. Dentre elas, podem-se destacar: a intimação pessoal das decisões contrárias à Fazenda. Nesse sentido, o Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes (RICC) aprovado pela Portaria nº 58/92 estabelecia, a época do julgamento do recurso voluntário pela Câmara dos Conselhos de Contribuinte, em seu artigo 44 e parágrafo segundo, a obrigatoriedade de realização de intimação pessoal dos Procuradores da Fazenda Nacional das decisões desfavoráveis a Fazenda, sob pena de nulidade do ato.

Essa disposição regimental foi posteriormente alterada pelo artigo 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002 (DOU de 25/04/2002), retirando a referência a “intimação pessoal” anteriormente prevista no art. 44 do Regimento Interno, como se pode constatar:

“Art. 5º - Acrescentar o artigo 22A ao Regimento Interno referido no art. 4º e alterar seus arts. 8º, 9º, 19, 27, 36 e 44, que passam a vigorar com a seguinte redação:

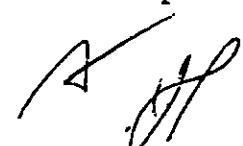
.....”omissis”.....

“Art. 44

§ 2º Sob pena de nulidade, os Procuradores da Fazenda Nacional credenciados serão intimados dos despachos relativos aos embargos e à admissibilidade de recurso especial e dos acórdãos contrários ao interesse da Fazenda Nacional.”

O incidente processual sob exame teve origem na decisão do Presidente do Conselho de Contribuintes de intimar a Procuradoria da Fazenda Nacional, pela imprensa oficial, de diversas decisões proferidas pelo Primeiro Conselho. Ressalte-se, por relevante, que a intimação da Fazenda Nacional pela imprensa oficial e por lote de processos representou uma novidade no âmbito do processo administrativo fiscal. Cerca de uma semana depois, reconsiderando sua posição, a Presidência do Primeiro Conselho, por meio da Portaria nº 1, publicada no DOU de 10/03/2004, retira os efeitos do primeiro ato de intimação realizada pela imprensa oficial.

Nesse ponto, é importante ressaltar que a declaração da ineficácia da primeira intimação pelo Presidente do Conselho foi promovida durante o transcurso do prazo para interposição do recurso especial e a r. Portaria nº 1/04 não mencionou expressamente qualquer hipótese de suspensão ou de interrupção do prazo recursal. Por isso, a Procuradoria passou a

 20

aguardar a comunicação de outro ato de ciência da decisão, cuja realização foi concretizada em 28/02/2005 (fls. 2191).

A Lei nº 9.784/99 prescreve, em seu art. 2º, que a Administração Pública deve atuar em obediência aos princípios da boa-fé e da probidade, consubstanciados no comportamento leal, sem surpresas, ardis ou armadilhas e respeitando a confiança dos interessados nos atos processuais dela emanados. Importante lembrar que a Procuradoria da Fazenda Nacional não deu causa a anulação da primeira intimação da decisão, apenas, como interessada na solução do litígio administrativo, confiou na validade do ato anulatório do próprio órgão julgador.

Para Chaim Perelman, “porque os princípios morais não possuem a univocidade dos axiomas matemáticos e os juízos morais não são tão seguros nem tão facilmente comunicáveis quanto os juízos da experiência, as relações que mantêm entre si, que são relações dialéticas, serão mais bem compreendidas se as aproximarmos, não das ciências exatas ou naturais, mas do direito e de sua aplicação. O exame tirado das técnicas jurisprudenciais, da maneira pela qual o juiz concilia o respeito ao formalismo jurídico com a consideração das conseqüências sociais da interpretação de textos, parece-nos essencial para esclarecer os respectivos papéis da moral, da teoria e da experiência, de princípios morais e do juízo moral.” (*Ética e Direito*, tradução de Maria Ermantina Galvão G. Pereira, Martins Fontes, São Paulo, 2000, p. 288).

Os padrões éticos de conduta que regem a atuação dos órgãos julgadores administrativos orientam no sentido de proteger a confiança das partes no processo, sendo impensável responsabilizar a Procuradoria por não ter realizado um juízo de legalidade do ato anulatório. Afinal, a Procuradoria confiou na presunção de validade do ato administrativo de anulação e apresentou seu recurso no prazo que lhe foi conferido pela autoridade julgadora.

Assim, como a ciência pessoal ocorreu apenas em 28/02/2005, o recurso da PFN apresentado em 14/03/2005 é tempestivo.

Pelo exposto, rejeito a preliminar argüida pela parte e tomo conhecimento do recurso especial por tempestivo.

DO MÉRITO

Prosseguindo no julgamento, cumpre-me registrar meu voto vencido e discordante da posição majoritária assumida pela Turma no tocante ao mérito do lançamento de ofício. O exame das provas acostadas aos autos me convencem de que a exigência fiscal deve ser mantida.

Procurarei demonstrar que a série de operações realizadas em seqüência pela contribuinte não apresenta causa real e teve como única finalidade evitar a incidência de tributos que normalmente seriam devidos ao Fisco.

Primeiramente, para melhor compreensão da reorganização societária descrita nos autos, passo a indicar as provas trazidas pelos autuantes e a seqüência de passos ordenados e correlacionados (*step by step*) que envolveram o planejamento tributário. Para isso, utilizo-me de trechos da bem fundamentada decisão de primeira instância administrativa, a saber:

 21

1) A RBS detinha, até 15 de junho de 1999, 85% das 14.538.349 ações representativas do capital social da Nutec Informática S/A (fls. 25). A contabilidade da autuada apontava para essa participação societária um valor de R\$ 10.690.021,00, sendo R\$ 4.228.969,00 relativos ao custo de aquisição e R\$ 6.461.052,00 a título de ágio.

2) Em 15 de junho de 1999, o capital social da NUTEC foi aumentado em 20% de R\$ 4.638.764,16 para R\$ 5.569.343,60 mediante a emissão de 3.323.498 ações, subscritas pela TELEFÓNICA INTERACTIVA BRASIL LTDA. pelo preço de R\$ 411.847.872,16 (fls. 25/26). Dessa forma, o preço de aquisição correspondeu a um ágio de R\$ 410.917.292,72 sobre o valor de emissão.

3) Em função desse aumento de capital com ágio, a autuada contabilizou um resultado positivo de equivalência patrimonial de R\$ 286.042.247,23 (relatório, fls. 21, balancete analítico, fls. 890 e demonstrativo de cálculo, fls. 921), cuja contrapartida foi um aumento no valor contábil da participação societária mantida na NUTEC (balancete, fls. 879).

4) Em 5 agosto de 1999, a totalidade das ações da NUTEC detidas pela autuada foi resgatada pelo valor de R\$ 290.271.216,71 (fls. 30). Tendo em vista a extinção da participação societária, seu valor contábil foi baixado (balancete, fls. 913). Nesta data, conforme o demonstrativo das fls. 921, o valor contábil da participação era composto de um custo (incluída a equivalência patrimonial) de R\$ 290.271.216,71 (portanto igual ao valor de resgate) e de um ágio de R\$ 6.461.052,35. A baixa do ágio teve como contrapartida a conta de despesas com amortizações (balancete, fls. 919) enquanto a do custo se deu diretamente em contrapartida aos valores recebidos.

5) Houve efetivamente substancial descompasso entre a participação societária adquirida pela TELEFONICA INTERACTIVA e o preço que ela pagou. Esse foi um dos pilares da argumentação da fiscalização, que afirma que o preço pago pelas ações subscritas correspondia ao valor integral da NUTEC e não a apenas 16,67% como formalmente ficou estabelecido. Segundo a fiscalização, reforça essa ilação a avaliação do valor da compra feita pela BT ALEX BROWN INCORPORATED (fls. 1.137/1.145).

6) Não se efetivou a subscrição de capital declarada pelos envolvidos, porquanto os recursos aportados, em sua maior parte, não estiveram disponíveis para a NUTEC. Estiveram, deste o início, em poder da autuada, através de operações triangulares garantidas por aplicações financeiras realizadas com os recursos da integralização.

7) A omissão da NUTEC em contabilizar rendimentos de aplicações financeiras utilizadas para resgate de ações, demonstrando a ausência de titularidade desses rendimentos delas.

8) Em 15 de junho de 1999, foram firmados um contrato de subscrição e dois acordos de acionistas. Do primeiro e de um dos acordos de acionistas, foi parte a autuada. Do último, o "acordo 2", não. No primeiro acordo, consta a cláusula 5.3, em que se regula o desenvolvimento de projetos após a retirada da RBS da NUTEC (fls 275). No acordo 2, os demais acionistas manifestam, expressamente, que por força do contrato de subscrição são detentores da totalidade do capital da NUTEC. Ou seja, o acordo 2 foi firmado no mesmo dia do contrato de subscrição e do outro acordo de acionistas. No mesmo dia da subscrição, os demais acionistas já sabiam que a autuada não permaneceria na sociedade. Ou melhor, antes. Porque um acordo tão complexo não é negociado em questão de horas; ele já estava acertado e

 22

pronto para assinatura antes da integralização. Antes dela todos sabiam que a atuada se retiraria.

9) Há, portanto, inconsistência nas alegações de que havia apenas a possibilidade de saída. Se houvesse apenas a possibilidade de saída, o "acordo 2", tão minuciosamente elaborado, certamente trataria da hipótese da atuada não se retirar, para regular as relações entre os pactuantes nessa situação. Havia certeza absoluta dos demais acionistas de que a atuada resgataria suas ações. Com isso, infirma-se a alegação da atuada de que a INTERACTIVA, acionista controladora, teria manobrado para forçar sua saída. Se este evento dependesse de manobras da controladora que a deixassem insatisfeita, não poderia haver certeza quanto a ele, pois sempre haveria a possibilidade de permanecer. Havia também a certeza de resgate de ações dos demais sócios.

10) A existência de declarações da TERRA NETWORKS SA, arquivadas na NASDAQ STOCK MARKET, INC. e disponibilizadas na internet.

11) Na tradução pública (fls. 1.870), a TERRA (do grupo TELEFÔNICA) informa ter adquirido 96% da NUTEC em junho de 1999. Não em agosto, quando foi formalmente ultimado o resgate das ações da atuada. A afirmação não é da atuada, mas de qualquer modo provém da outra parte do negócio e serve para mostrar a verdadeira intenção com que ele foi feito: isto é, em junho, quando foi formalizado o aumento de capital, A TELEFONICA INTERACTIVA já se considerava detentora de 96% do capital da NUTEC, não apenas de 16,67% como levam a crer os instrumentos contratuais por meio dos quais se estruturou o dito negócio jurídico indireto.

Esse conjunto de atos muito se assemelha a uma espécie de planejamento tributário muito conhecida dos membros deste Conselho, comumente denominada de operação "casa e separa". Esse planejamento é motivado pelo interesse de determinada sociedade Y em adquirir ativo de outra sociedade X. Se Y adquirir diretamente o ativo haverá ganho de capital na operação e, por seguinte, X terá que recolher o imposto de renda respectivo. Para evitar a tributação, concebem-se uma série de operações realizadas passo a passo.

Primeiro passo: cria-se uma nova sociedade Z, apenas temporária, a partir da integralização de capital com a entrega (pelo valor contábil) do ativo por X. A sociedade Y, logo após a criação da sociedade efêmera Z, subscreve capital em Z, aceitando pagar um sobrevalor a título de ágio sob o fundamento da existência de bens subavaliados em Z. Esse ágio será registrado como Reserva de Ágio no Patrimônio Líquido de Z.

No passo seguinte, X, como controladora de Z, ajusta o investimento em Z (constante de seu ativo) pelo método da equivalência patrimonial. Ou seja, com o aumento do patrimônio líquido de Z pelo recebimento do valor do ágio na subscrição, o investimento constante do ativo de X sofre um ajuste para manter o mesmo percentual de participação de X no patrimônio de Z. Dois meses depois, os acionistas acordam a extinção da sociedade efêmera Z e a restituição do capital aos seus únicos acionistas, X e a Y. Assim, Y recebe o ativo que lhe interessava e X recebe o valor em dinheiro correspondente. Obedecida a sucessão de atos formais, não haverá nenhum ganho a ser tributado pelo imposto de renda, pois o valor do investimento no ativo de X já estava previamente ajustado pela equivalência patrimonial.

A legalidade do planejamento acima descrito deve ser examinada em sua integridade e não de forma fragmentada. Só pela análise da operação como um todo, é possível



verificar a consistência do conjunto de provas trazidas pelos interessados para atestar ou refutar a validade de atos de reorganização societária praticados.

Ressalte-se, inicialmente, que a possibilidade da desconsideração de negócios jurídicos pelas autoridades fiscais tem sido muito debatida nos últimos anos, certamente pela sua importância na solução dos litígios tributários. Nesse sentido, questionam-se os elementos probatórios hábeis a convencer julgadores administrativos sobre a necessidade da cobrança dos tributos no contexto do que se costuma intitular de planejamento tributário abusivo.

Com efeito, é possível identificar o surgimento, no contencioso administrativo tributário federal, de um novo entendimento com respeito à validade dos planejamentos tributários. Num primeiro momento, os julgamentos transcorriam segundo premissas bem claras, emprestando caráter quase absoluto à estrita legalidade, à liberdade de contratar, à vedação à analogia em matéria tributária. Sob essa visão, o dogma da liberdade absoluta do cidadão em se organizar não poderia ser questionado pelo Fisco, mesmo na presença de um conjunto de negócios jurídicos celebrados apenas com a finalidade de evitar o pagamento de tributo.

Mais recentemente, contudo, surgiram teses revisionistas desse entendimento doutrinário predominante. Nos julgamentos administrativos, passou-se a empregar a racionalidade econômica do negócio jurídico, no contexto dos princípios gerais de direito, como critério para se verificar a consistência do conjunto probatório. A Fazenda, ao indicar, por exemplo, determinado ganho tributável na alienação de ativos, busca convencer o julgador que o evento econômico está mais coerentemente narrado no lançamento fiscal do que nos registros apresentados pela pessoa jurídica em sua escrita fiscal. Dessa forma, os documentos oferecidos pelo particular para comprovação do fato jurídico tributário são submetidos a um teste de consistência, em que a racionalidade econômica passou a ser adotada como critério para se verificar a validade do negócio realizado perante o Fisco.

Em razão disso, ganha relevância o debate sobre a qualificação jurídica atribuída aos atos e negócios jurídicos que servem de pressuposto a ocorrência do fato jurídico tributário. Com efeito, a norma tributária pode fazer remissões a fatos já qualificados pelo direito. Assim, a qualificação jurídica do fato é necessária para reconstituir o evento no ato de aplicação do direito. O preceito legal aplicável ao caso *sub judice* deve ser encontrado após a qualificação jurídica do fato, não necessariamente adotando a qualificação ou denominação (*nomen iuris*) dada pelo sujeito passivo. Nesse sentido, esclarece Pontes de Miranda que “o que importa não é o nome de que os declarantes ou manifestantes da vontade usaram, mas o negócio jurídico em que cabe a sua vontade, ou em que melhor ela cabe” e complementa asseverando que a consequência econômica apenas serve “como um dos elementos para se saber qual o todo negocial e, em consequência, qual o negócio jurídico a que corresponde esse suporte fático, que se compôs”.¹

Nas discussões sobre planejamento tributário, portanto, o foco não se situa na compreensão da hipótese de incidência da norma tributária, mas, sobretudo, na qualificação dos fatos jurídicos. Não só porque os efeitos não-queridos que se produzem a partir da realização do negócio jurídico dependem da lei, mas também pelo fato de só se pode saber qual é a norma jurídica aplicável ao caso depois que se “classifica” o negócio jurídico. Desse modo, primeiro se qualifica o ato para depois se verificar qual a regra aplicável.

¹ MIRANDA, Pontes de. *Tratado do Direito Privado*. Campinas: Bookseller, 2000, p. 165-166.

Intenciona-se, portanto, examinar a consistência da descrição dos eventos econômicos (contratos, assembleias, procurações) e se os atos podem ser qualificados juridicamente na forma descrita nos registros privados. A refutação de tais provas leva autoridades administrativas a constituir o crédito tributário pelo lançamento, como prevêem os artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional.

Se configurada a existência de atos simulados nessas operações societárias², a aplicação do art. 149, VII, do CTN autoriza o lançamento de ofício diretamente naqueles que agiram com simulação, afastando-se os atos jurídicos aparentes, cuja constituição formal visava apenas ocultar os reais titulares de capacidade contributiva.³

Ressalte-se que, nos casos de planejamento tributário, a prova do Fisco baseia-se usualmente em fatos indiciários para fundamentar suas conclusões. A prova por presunção pode assegurar ao julgador a certeza necessária para proferir sua decisão, desde que fundada num conjunto de indícios graves, precisos e convergentes. Esses fatos circunstanciais considerados isoladamente podem não alcançar a certeza, mas, ao serem examinados em conjunto, podem levar a uma comprovação confiável da ocorrência do fato jurídico tributário.

Nesse sentido, torna-se importante questionar a finalidade da estrutura composta pelos negócios jurídicos que servem de substrato econômico a uma operação negocial. Apenas com a investigação dos elementos essenciais das relações jurídicas privadas subjacentes ao fato jurídico tributário, é possível ao julgador valorar a consistência das provas apresentadas pelas partes. O intérprete, nesse diapasão, deve ir além das fronteiras do direito tributário, buscando examinar a validade dos atos jurídicos à luz da teoria dos fatos jurídicos, que se insere na teoria geral do direito.

No âmbito dos negócios jurídicos, a vontade do resultado que mobiliza os indivíduos a regerem seus interesses é elemento relevante para a análise de sua validade. Ocorre que os efeitos tributários que decorrem desses negócios, embora sejam conscientes, não dependem da vontade; são definidos pelos fins perseguidos pelo direito. É a vontade da lei. A intenção dos contratantes no negócio é irrelevante para definir a incidência do tributo, pois, como preceitua o artigo 118 do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Assim, a vontade dos particulares não é relevante para definir a ocorrência do fato jurídico tributário, mas o exame dos elementos essenciais dos negócios jurídicos engendrados pelos contribuintes auxilia a interpretação dos eventos econômicos. Afinal, não é suficiente que os interessados decidam praticar atos jurídicos e se submeter à sua disciplina, é necessário também que os atos tenham o mínimo de conteúdo.

² Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto do fingimento, da hipocrisia, do disfarce. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o não ser verdadeira, intencionalmente, a manifestação de vontade. Do ponto de vista jurídico, no entanto, a simulação somente constitui defeito invalidante do ato jurídico quando praticada com a intenção de prejudicar terceiros, mesmo quando não havendo má-fé, efetivamente lhes cause dano. (MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano de validade*, 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 153)

³ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VI - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. (grifo meu)

Nesse sentido, Heleno Torres sustenta que “qualquer interpretação que se pretenda operar sobre ato ou negócio jurídico deverá tomar em consideração a “causa” do ato, nos termos das normas de dirigismo hermenêutico e daqueles cogentes de limitação, como meios de se alcançar ao esperado equilíbrio entre finalidade e funcionalidade, entre substância e forma negocial. Isso, contudo, não representa qualquer espécie de interpretação econômica do direito tributário, pelo contrário, é interpretação exclusivamente jurídica, que respeita a liberdade de escolha das formas, tipos e causas, justificando existência de negócios jurídicos atípicos, indiretos e fiduciários, todos plenamente legítimos”.⁴

De fato, a Teoria Geral do Direito pode nos auxiliar na análise dos atos praticados nos planejamentos tributários. Recorrer ao estudo da causa⁵ e da forma⁶ do negócio jurídico permite compreender a finalidade dos contratantes na realização de determinado negócio jurídico. Afinal, se o ato jurídico é essencialmente manipulação de vontade, ele há de ser, como todo ato racional, necessariamente causado, isto é, posto em existência em vista de um fim que o agente se propõe a alcançar.⁷

Desse modo, a causa do negócio jurídico deve ser confrontada com outras elementos do negócio, como o motivo, os valores e a duração da reorganização societária, além do possível cotejamento com o conteúdo de acordos entre acionistas ou entre acionistas e terceiros, além de informações externas ao negócio, como as notícias veiculadas sobre a operação societária na mídia, a movimentação financeira, a oitiva das pessoas envolvidas na transação, os vínculos existentes entre os participantes. Se o conjunto de provas for consistente, o julgador pode refutar as evidências indicadas pelo contribuinte e o fato jurídico tributário será dado por ocorrido.

Ressalte-se que não basta a vontade das partes de se submeter à disciplina atinente ao ato formalizado. Esta vontade é acessória, devendo estar presente também a vontade evidenciada ao realizá-lo. Por exemplo, num aumento de capital, não é suficiente a formalização do aumento de capital e a vontade de se submeter às conseqüências do aumento. Para a validade do ato de integralização, é requisito essencial a vontade real de aumentar capital. Se os recursos financeiros formalmente indicados pelos subscritores não são efetivamente aportados á sociedade, como no caso dos autos, e se as sociedades desfazem em curtíssimo espaço de tempo a parceria implementada, fica evidente que não se trata de uma efetiva subscrição de capital e o negócio jurídico formalmente apresentado como prova evidencia sofrer de uma falsa causa.

Se há falsidade ou ausência de causa; a hipótese é de simulação. Na execução apenas formal do negócio jurídico, este leva a mutações jurídicas que só se manifestam no campo do direito, comportando-se os contraentes, de fato, de acordo com outro negócio

⁴ TORRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. 146

⁵ Para Orlando Gomes, “o motivo que leva o sujeito a integrar-se no contexto da relação contratual. Ele é subjetivo, atua no ânimo do contratante, conduzindo-o à manifestação de vontade, ao consentimento. É, portanto, anterior e exterior à convenção. Não é elemento do contrato”. Já causa é a motivação típica do ato, critério objetivo, caracterizada pelo “fim econômico ou social reconhecido e garantido pelo direito”; na qual se procura o fim prático a que todo o negócio se destina. No contrato de compra e venda de um bem, a causa seria, para o vendedor, a obtenção de numerário. (GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 412).

⁶ A forma é elemento do suporte fático, razão para ser relevante para o direito. A forma pode ser pressuposto de existência do ato jurídico, de eficácia ou de validade. “Antes de ter forma, o ato não é, para o direito, não existe”. (MIRANDA, Pontes de. *Tratado do Direito Privado*. Campinas: Bookseller, 2000, p. 389-390)

⁷ CASTRO, Torquato. *Da causa no contrato*. Recife: Imprensa Universitária, 1966, p. 7.

jurídico ou como se não tivesse negócio algum. É passível de questionamento a utilização de negócios jurídicos típicos ou atípicos apenas para fornecer uma aparência de conformidade ao direito, quando o contexto evidencia a vontade de neutralizar o fim prático a que o negócio se destina.⁸

Se a finalidade do negócio e a forma adotada forem incoerentes, o julgador pode se convencer da existência de contradição no conjunto probatório apresentado pelo contribuinte, levando-o a decidir pela procedência das provas contrárias e, em consequência, da exigência tributária formalizada no lançamento.

No caso sob análise, foram realizados negócios jurídicos e, com base nas premissas acima firmadas, passo a analisar a coerência do negócio jurídico com a finalidade expressamente declarada pelas partes envolvidas, a saber:

1) Negócio jurídico de subscrição de capital da NUTEC pela TELEFONICA

Nesse negócio foram subscritas 3.323.496 ações da NUTEC pelo preço de R\$ 411.847.872,16 (16,67% do total de ações). O valor pago por essa pequena parcela de ações é desproporcional em relação ao valor total patrimonial, pois o valor de R\$ 10.690.021,00 corresponde a 85% das ações em poder da RBS, conforme registrado em sua contabilidade.

Esse expressivo ganho na subscrição de ações pela NUTEC é protegido da tributação por força da aplicação da norma isentiva prevista no art. 38 do Decreto-lei 1.598/1977 e disciplinada no art. 442 do RIR/99, a saber:

Art. 442. Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38):

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

Esse dispositivo legal tem por finalidade incentivar os detentores de recursos financeiros a capitalizar as sociedades, permitindo o afluxo de novos capitais e seu emprego em investimentos produtivos. No regime inflacionário que estivemos submetidos por longo período, a preferência dos investidores sempre recaiu sobre ativos financeiros de curto prazo, necessitando a intervenção na economia para estimular novos comportamentos.

Desse modo, quando o legislador elegeu a subscrição de valores mobiliários de companhias para a concessão de isenção tributária tinha em mente um negócio jurídico cuja causa é o ingresso recursos novos na sociedade e a admissão de novos parceiros nos empreendimentos de risco da sociedade.

⁸ A acepção de "causa" a que nos referimos é a "causa final" do negócio jurídico, noção distinta do termo "causa" utilizado para definir o fato jurídico descrito no antecedente da norma tributária e que dá azo ao surgimento da obrigação. Segundo Orlando Gomes: "não é a causa antecedente, mas causa final, isto é, o fim que atua sobre a vontade que lhe determinar a atuação no sentido de celebrar certo contrato". (GOMES, Orlando. *Contratos*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 57).

Se analisarmos as provas trazidas pela fiscalização relativas ao negócio realizado, verifica-se que o *nomen iuris* “subscrição de capital” escolhido pelas interessadas para o negócio jurídico é inconsistente com o conjunto probatório que descreve a reorganização societária. O conjunto de indícios pode ser assim sintetizado:

- 1) o primeiro indício de que não se desejava constituir uma verdadeira parceria é tempo ínfimo que perdurou a sociedade, pois transcorreram menos três meses entre a integralização de capital pela detentora dos recursos (15/6/99) e a extinção da participação na sociedade com a saída da que detinha os ativos (5/08/99). Como se sabe, uma operação de centenas de milhões de reais é cercada de muitas cautelas, sendo difícil acreditar que o negócio real possa se desfazer neste curto período;
- 2) os acordos da TELEFONICA com os acionistas minoritários, realizados na mesma data da operação de subscrição de capital (15/06/99) evidenciam a ocorrência de simulação, pois fica evidenciado o pacto prévio para a extinção da participação da RBS e a saída dos recursos aportados a NUTEC;
- 3) o exame do contrato de subscrição de ações (fls 285) firmado entre a atuada, acionistas minoritários e a TELEFONICA me convencem de que estamos diante de uma operação de compra e venda da empresa e não o surgimento de uma nova sociedade. O contrato traz uma série de garantias que relatam as condições da NUTEC (empregados, demonstrações financeiras, regularidade da situação, investimentos em outras sociedades, contas bancárias etc), mais parecido a garantias usualmente apresentadas a um adquirente de empresa e não a um interessado em 16,7% das ações;
- 4) a falsa causa do negócio jurídico também fica comprovada pelo fato dos recursos formalmente indicados na subscrição de capital nunca foram efetivamente recebidos pela NUTEC, pois os recursos da integralização permaneceram com a atuada (RBS) em razão de um empréstimo realizado no dia da subscrição de capital. Engendraram-se, para a liberação das ações da NUTEC, operações triangulares garantidas por aplicações financeiras (CDB's). Observe-se que a NUTEC não registrou os rendimentos auferidos pelos CDB's, evidenciando assim que não os considerava seus;
- 5) o valor de R\$ 290.271.216,71 pago pela aquisição das ações é muito superior ao valor patrimonial correspondente ao percentual das 16,7% de ações adquiridas e coincide exatamente com o cálculo do ganko de capital que seria devido caso a venda das ações fosse realizada diretamente, considerando nesse cálculo o percentual de 83,33% de participação da RBS;
- 6) Reforça a desproporção do valor pago pelas ações o relatório de empresa especializada (BT Alex Brown) requerido pela própria NUTEC, em que a avaliação de toda sociedade é estimada em 300 milhões de dólares, que convertidos em moeda nacional se aproxima muito do montante pago pela TELEFONICA (411 milhões de reais) por apenas 16,7% do patrimônio;

- 7) Foram trazidas evidências de que, no mesmo momento em que foi subscrito o capital, foram feitas declarações da TERRA NETWORKS SA, arquivadas na NASDAQ STOCK MARKET, INC. e disponibilizadas na internet, em que se descreve a venda integral da sociedade;

2) Negócio jurídico entre a TELEFONICA e os acionistas minoritários

Consta dos autos a realização de um acordo 2 de acionistas celebrado em 15 de junho de 1999, entre Telefônica Interactiva do Brasil Ltda., MLSP-Comércio e Participações Ltda. e Sílvia Nora Berno de Jesus, que são os sócios remanescentes após a retirada da principal acionista - RBS.

O mencionado acordo 2 de acionista ficou pactuado que os acionistas minoritários poderiam exercer opção de venda de suas ações da NUTEC contra a TELEFONICA, atendidas determinadas condições. Por este instrumento, ficou também acertado que, de acordo com o período de opção, os minoritários receberiam o equivalente a 4% do "total pago pela Telefônica para a subscrição de suas ações na sociedade".

A primeira consequência da leitura desse acordo surge quando se indaga o motivo de a TELEFONICA pagar aos acionistas minoritários esse valor de 4% do total integralizado. Ela estava adquirindo ações da NUTEC e os acionistas minoritários renunciaram ao direito de preferência para a subscrição das novas ações (fls 669). Por isso, reforça-se o entendimento de que toda a sociedade NUTEC está sendo vendida e não só 16,7%. Os adquirentes precisavam remunerar os acionistas minoritários para que eles renunciassem a sua preferência, concordassem com a forma atípica de pagamento das ações pela TELEFONICA (triangulações de ativos financeiros) e aceitassem as demais condições de compra e venda pactuadas entre os interessados RBS e TELEFONICA.

Além disso, às fls 309 do acordo, os signatários declaram que "por força de um Contrato de Subscrição desta data a TIB (TELFONICA) tornar-se-á acionista da Sociedade, titular e legítima proprietária de ações representativas de 96% (noventa e seis por cento) do capital social, e a MLSP tornar-se-á acionista, titular ... de 3% do capital social". Ressalte-se que esse acordo foi realizado no mesmo dia da subscrição de capital e participavam apenas os sócios que remanesceriam na sociedade após a saída da RBS. O contrato é um exercício de previsão do futuro, pois se referiam a fatos que veriam a ocorrer apenas em agosto com a saída da RBS. Ou seja, todos os envolvidos sabiam previamente que a RBS, que acabava de receber como sócia uma empresa multinacional, sairia da sociedade logo após a realização da subscrição de capital.

Na verdade, a ausência da RBS nesse acordo 2 faz todo o sentido, pois os acionistas minoritários precisavam ter certeza que seus direitos (v.g., recebimento dos 4% do total subscrito, recompra das ações e outras garantias) seriam preservados após a execução do conjunto de operações que ali se iniciavam e esse acordo só poderia ser firmado com a nova acionista majoritária - TELEFONICA. Era preciso se garantir, antes da saída da RBS e subscrição das ações, a situação dos minoritários. Se a TELEFONICA não firmasse o acordo 2, os minoritários não concordariam com os passos seguintes do planejamento tributário e o negócio poderia não se realizar. Ao contrário do que sustenta a recorrida, a ausência da RBS, a meu ver, reforça a acusação de prévio conhecimento de toda a operação. Até porque as justificativas apresentadas pela defesa de que está sendo forçada a sair do negócio não são convincentes diante das inúmeras provas em sentido contrário.



É bem verdade, que assim não entenderam a maioria de meus pares. O ilustre relator afirma que “a fiscalizaria deveria intimar as partes que participaram dos dois acordos para que se esclarecesse se à época estes acionistas tinham conhecimento de que a RBS já havia decidido sair da NUTEC. E não simplesmente fazer esta afirmação para lançar o imposto como simulação”. Do mesmo modo, na declaração de voto apresentada pelo experiente Conselheiro Clóvis consta a afirmação de que “a resposta poderia ter sido obtida pela fiscalização com a oitiva das pessoas que assinaram os acordos com conteúdos contraditórios, acordantes e testemunhas, porém a fiscalização preferiu o caminho duvidoso, ou seja, a tributação com base em indícios, que embora pareçam induzir a pensar que o negócio real foi diferente daquele realizado, não dá a certeza e como dissemos a verdade em relação ao real negócio realizado que poderia ser encontrado”.

Essas declarações colhidas nos votos deixam claro que esses Conselheiros necessitavam, para formação de seu convencimento, da realização da intimação pela fiscalização dos envolvidos no acordo 2, em que se indagaria se eles sabiam previamente que a RBS havia decidido sair da NUTEC no momento da realização da subscrição de capital. Ora, deve-se atentar de que os acionistas minoritários continuaram participando da NUTEC e podem responder por seus atos ilegais perante as autoridades públicas, logo não é esperado que afirmassem que conheciam toda a simulação realizada para não pagar impostos. A intimação, a meu ver, seria inócua.

De qualquer forma, a fiscalização foi zelosa em seu trabalho de auditoria e constam dos autos intimações aos acionistas minoritários que atendem minimamente o requerido pelos ilustres Conselheiros.

A Sra Silvia Nora Berno de Jesus, a única pessoa física que remanesce como sócio após agosto de 1999, afirma em resposta à intimação (fls 269) que não tem conhecimento de contrato, acordo, plano de negócios ou pré-contrato anteriores à data de 15/06/99. Ora, como ela sabedora do acordo 2, firmado de próprio punho em 15/06/99, resta claro que ela teve a oportunidade de esclarecer a divergência entre os acordos 1 e 2 e não o fez.

A TELEFONICA acionista controladora da NUTEC foi intimada em 29/01/2001 para apresentar cópias dos Acordos de Acionistas e Contratos de Subscrições de Ações celebrados em 1999. A TELEFONICA apresentou documentos, mas não apresentou o Acordo de Acionistas entre ela, MSLP e Silvia. Só após o conhecimento de que o acordo 2 era de conhecimento da fiscalização é que a contribuinte entregou o documento. A acionista principal da NUTEC era a maior interessada no negócio até porque, como noticiado da tribuna, o negócio se demonstrou, ao longo do tempo, muito lucrativo, logo não haveria o menor interesse em ver sua aquisição declarada nula por simulação.

O outro acionista minoritário MLSP, sociedade que se originou de integralização realizada por dois antigos acionistas minoritários, ex-dirigentes da NUTEC, resgatou suas ações no mesmo momento que a RBS extinguiu sua participação na NUTEC, e recomprou 102.197 ações ordinárias da NUTEC diretamente da TELEFONICA, após a saída da RBS. A recompra realizada por essa sociedade faz parte do acordo 2, ou seja, consta do acordo que a “MSLP tornar-se-á acionista, titular e legítima proprietária de ações representativas de 3% do capital social total da Sociedade” (fls 309). Perguntar a MSLP a razão da contradição entre os acordos 1 e 2 não acrescentaria nada ao esclarecimento dos fatos, por ser a MSLP uma participante ativa da operação.



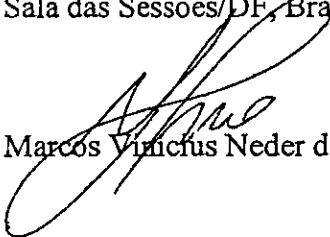
É claro que a fiscalização empreendeu os esforços possíveis para apurar a verdade dos fatos durante os trabalhos de auditoria. Assim, não vejo como, diante do robusto quadro probatório, julgar improcedente o lançamento fiscal por não ter sido perguntado aos envolvidos na simulação qual seria, na opinião deles, o negócio válido: o pacto simulatório (acordo 2) ou os negócios formais e aparentes que foram apresentados a fiscalização (acordo 1, contrato de subscrição e revogação).

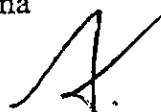
Na verdade, a autuada organizou formalmente um negócio jurídico de subscrição de capital seguida da extinção de sua participação societária, acrescido do, posterior, resgate do valor de sua participação aumentado do ágio pago pela TELEFONICA. A fiscalização demonstrou que a finalidade prática do negócio nunca foi desejada, afinal os recursos financeiros indicados na subscrição nunca entraram na NUTEC e os atos realizados pela autuada e pela TELEFONICA não evidenciam o desejo na formação de uma nova sociedade, tanto que a parceria foi desfeita em curtíssimo espaço de tempo.

A ausência de execução material do contrato, segundo afirma Ferrara, é decisiva para caracterizar um negócio como simulado, tratando-se da “mais clara confissão” da simulação.⁹

Por todo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões/DF, Brasília, 14 de outubro de 2008


Marcos Vinícius Neder de Lima



⁹ FERRARA, Francesco. *A simulação nos negócios jurídicos*, Campinas: Red Livros, 1999, 432-449.

Declaração de Voto

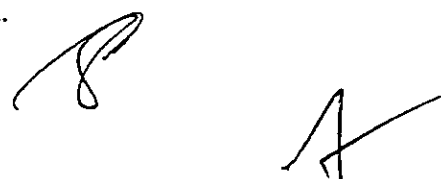
Na sessão de agosto de 2.008, depois das excelentes sustentações feitas pelo Procurador da Fazenda Nacional e pelo Procurador do Contribuinte e, do brilhante voto dado pelo Conselheiro relator Carlos Alberto Gonçalves Nunes, acompanhei o relator no sentido de negar provimento ao recurso. No entanto em virtude das dúvidas surgidas nos debates travados quando da votação e considerando que o julgamento foi suspenso em virtude de pedido de vista e a possibilidade de alteração do voto na nova sessão, decidi me debruçar sobre os autos e estudar com profundidade o tema e também o caso concreto. Dessa análise que durou mais de uma semana entre leitura dos autos, da legislação, da doutrina e da jurisprudência nasceu a presente declaração de voto.

Inicialmente gostaria de parabenizar os Auditores Fiscais que em minucioso trabalho de investigação que redundou no Relatório de Ação Fiscal de folhas 21 a 93, onde, fizeram um histórico dos fatos bem como dos trabalhos realizados, para ao final com base em raciocínio lógico concluírem que o negócio aparente, - SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES COM ÁGIO – por parte da Telefônica Interactiva Brasil Ltda em 15 de junho de 1.999 e a saída da RBS Administração e Cobrança Ltda em 05 de agosto de 1.999, foi um negócio aparente para acobertar o real negócio que no entender dos auditores foi uma COMPRA E VENDA das ações da NUTEC , tendo como alienante a RBS e adquirente a Telefônica. Que isso propiciou a saída da RBS sem a tributação do ganho de capital ocorrido.

A fiscalização na folha 31 diz que o objetivo da fiscalização foi a coleta de documentos com o objetivo de obter a **verdade material**, sobre a troca do controle acionário da NUTEC em junho de 1.999.

Na folha 32 a fiscalização conclui que com base no acordo 2 é que chegou à conclusão de que já em 15 de junho de 1.999 a compra e venda estava acertada.

Analisando o raciocínio lógico apresentado pela fiscalização, desde o levantamento do preço, as modificações de controle acionário da NUTEC ocorridas no ano de 1.999 antes do evento, a forma como se processaram os atos negociais formalizados, passando a Telefônica num curto espaço de tempo – menos de dois meses – de acionista minoritário a acionista majoritário; a forma como se processou a operação financeira junto a bancos internacionais, a falta de reconhecimento dos rendimentos dos títulos por parte da NUTEC no período que medeou 15/06 e 05/08 e outros fatos relatados pode levar a pensar que o negócio real fora de compra e venda e não de subscrição de ações por parte da Telefônica, porém a outra possibilidade, de que o negócio foi de subscrição de ações, que os acionistas não se entenderam, também não pode ser descartada.



Antes de continuar precisamos verificar se a fiscalização, nos termos da legislação vigente, diante de uma situação que no seu entender o fato no mundo fenomênico foi diverso daquele traduzido em linguagem e em prejuízo do fisco, poderia descrever o fato que no seu entender foi o verdadeiro e exigir os tributos decorrente.

Busquemos auxílio no CTN.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. 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.*

{Parágrafo único introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.}

Como vimos tratando-se de negócios jurídicos feitos de acordo com a legislação vigente, (salvo os casos de dolo fraude ou simulação), não pode a fiscalização desconsiderá-los eis que pendente de regulamentação o § único do artigo 116 do CTN.

Não foi por falta de tentativa que a referida norma não foi regulamentada, ela ocorreu com a MP 66, todavia foi rejeitada pelo Congresso Nacional.

De acordo com a maioria da doutrina os preceitos da referida norma realmente depende de regulamentação.

Mesmo não podendo a fiscalização utilizar-se do artigo 116 § único do CTN, entendo que poderia ela se utilizar da previsão legal contida no artigo 149-VII da referida Lei, verbis:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

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

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

Interpretando a norma podemos dizer que se a fiscalização comprovar que o sujeito passivo ou um terceiro em seu benefício agiu com dolo, fraude ou simulação, poderia

desconsiderar o lançamento por homologação cujos cálculos foram feitos pela RBS em 1.999, assim poderia então desqualificar toda operação que redundou na entrada da Telefônica como acionista e a saída da atuada da NUTEC.

Assim, de acordo com os Auditores Fiscais os fatos decorrentes dos atos realizados, integralização de ações pela Telefônica, com ágio e a retirada da RBS com suas ações já infladas ou valorizadas pela entrada da nova acionista, não passaram de simulação para encobrir o fato real que seria a venda das ações da RBS – Administração e Cobrança Ltda para a Telefônica.

Para se enquadrar na norma prevista no artigo 149-VII do CTN, e para dar validade à autuação, temos que chegar à conclusão que a RBS teria agido com dolo, praticado uma fraude para, simulando uma situação fictícia (entrada de um novo sócio – Telefônica – com capital vultoso através de integralização de ações novas com ágio), quando na realidade o que houve foi uma venda do controle acionário da NUTEC pela RBS à Telefônica.

Essa primeira opção deve ser descartada pois, a RBS sozinha não poderia tomar a decisão de praticar um ato para “fingir” estar ocorrendo um fato aparente (subscrição) para encobrir o fato real (venda) pois a compra e venda tem dois pólos, dois atores, um vendedor e um comprador, assim necessariamente RBS e Telefônica deveriam estar de acordo e praticar em conjunto os atos; porém pelas provas dos autos não o fizeram pois a RBS não participou do acordo 2.

A segunda hipótese seria dos terceiros (outros acionistas) terem praticado os atos com o objetivo de beneficiar a RBS.

Essa opção também deve ser afastada pois, qual seria a razão da RBS participar do Acordo nº 1 (fl 271) e não participar do Acordo nº 2 (fl. 308)?

Se todos estavam de acordo não teria razão para a ausência da RBS.

Qual seria a vantagem para os acionistas que celebraram o acordo 2?

Dar validade a um acordo prévio entre a RBS e a Telefônica para redução do preço da venda de suas ações com a economia de impostos?

Ora se tal acordo existia (acordo 1), por que excluir a RBS do acordo 2?

Bom lembrar que o acordo 2 sem a participação da RBS é a principal prova colacionada pela fiscalização afirmar que houve compra e venda e não subscrição seguida de saída da RBS (fl 32).

Em virtude de todas essas indagações, este julgador precisava achar um caminho uma luz para tentar chegar a verdade, pois poderíamos estar realmente diante de atos negociais aparentes para encobrir os fatos reais. Daí manuseando os autos fisicamente e não eletronicamente pude verificar os documentos juntados, entre eles por óbvio os mais importantes foram os atos formais praticados.

De fato o Acordo 2, fl. 309 diz, já em 15.06.99, que por força do contrato de subscrição de ações desta data (15/06) a TIB – Telefônica, tornar-se-ia acionista com 96% do capital social da NUTEC.



Em 05.08.99, os mesmos acionistas fazem um aditivo ao acordo 2 firmado no dia 15/06, confirmando a TIB com 96% (fl 320), feito após o Termo de Rescisão pois já constou dele (aditivo ao acordo): “a assembléia geral extraordinária feita no mesmo dia”

Mais uma vez permanece a pergunta quanto aos acordos feitos pelos acionistas sem a presença da RBS.

Por que os acionistas fariam um acordo (acordo 2), sem a presença da RBS, se o negócio geral visou exatamente (na ótica da fiscalização), beneficiar a RBS com a economia de tributos?

Poderia por outro lado, poderíamos imaginar esses atos foram preparados por especialistas em planejamentos tributários exatamente para propiciar uma economia de tributos.

Tal hipótese também pode ser descartada pois; por que deixar uma fratura exposta (acordo 2 – 15/06/99) falando que a TIB em 15/06 por força do contrato de subscrição de ações era proprietária de 96% das ações?

Por que o acordo 1 com a participação da RBS foi celebrado em Porto Alegre e o acordo 2 e seu aditivo foram celebrados em São Paulo?

Por que os celebrantes do acordo 2 foram resistentes à sua apresentação conforme descrito no item 5.3 do relatório fiscal fls 41 a 43?

Por que no ACORDO de acionistas nº 1 (fl. 273), consta que os acionistas não controladores (entre eles a RBS) detêm 83,33% do capital da NUTEC e no ACORDO nº 2 (fl.309), feito no mesmo dia (sem participação da RBS), diz que a TIB – Telefônica tem 96% do capital da NUTEC?

Há uma clara contradição entre esses acordos no ponto central que define quem era proprietário da maioria do capital da NUTEC em 15.06.99.

Analisando nos autos verifico que o **Acordo 1** fls 279/280 tido como feito em Porto Alegre, e o **Acordo 2** fl. 317, tido como realizado em São Paulo, noto que várias pessoas assinaram os dois atos, entre eles: Silvia Nora Bueno, tanto como pessoa física como pela Nutec, pela Telefônica Morshe B. Sendacz, pela MSLP Marcelo Pavão Lacerda e José Olinto de Toledo, além das testemunhas Andréa Jimenez e Gustavo Lage Noman.

Diante da contradição analisei os autos para verificar se a contradição existente entre os contratos, que poderia ser o caminho para encontrar a verdade real dos fatos, fora objeto de investigação por parte da fiscalização, porém, salvo engano, não houve qualquer investigação para responder as seguintes perguntas:

- 1) Afinal houve subscrição de ações em 15/06/99 ou compra e venda?
- 2) Quem eram os acionistas que detinham a maioria do capital da NUTEC em 15/06, os não controladores (entre eles a RBS), com 83,33% conforme constou no acordo 1 (fl 273) ou a Telefônica com 96% conforme constou do acordo 2 (fl 309)?



A resposta poderia ter sido obtida pela fiscalização com a oitiva das pessoas que assinaram os acordos com conteúdos contraditórios, acordantes e testemunhas, porém a fiscalização preferiu o caminho duvidoso, ou seja, a tributação com base em indícios, que embora pareçam induzir a pensar que o negócio real foi diferente daquele realizado, não dá a certeza e como dissemos a verdade em relação ao real negócio realizado que poderia ser encontrado.

As perguntas não param por aí.

Por que a fiscalização deu total credibilidade ao ACORDO 2, em detrimento do ACORDO 1, com tamanha contradição, mesmo havendo meios para se buscar a verdade real?

Será que todos os documentos que compuseram o raciocínio lógico da fiscalização se sobreporiam à oitiva dos assinantes dos documentos contraditórios?

Entendo que não, tal providência seria fundamental e indispensável pois poderia corroborar as provas indiciárias já coletadas, ou negá-las.

Vale recordar que a RBS não participou do ACORDO 2, documento central na formação do juízo pela fiscalização quanto à compra e venda em detrimento da subscrição de ações, (fl. 32).

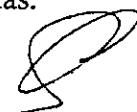
Entendo que diante de documentos contraditórios assinados pelas mesmas pessoas no mesmo dia, não poderia a fiscalização dar credibilidade a um em detrimento do outro sem inquirir as pessoas que os firmaram.

Seguindo o pensamento lógico, e diante do contexto de 1999, quando a INTERNET se mostrava um negócio de momento e com enormes possibilidades de lucros futuros, não nos parece plausível que uma empresa (RBS), buscasse um parceiro internacional para incrementar o negócio do qual era sócia na NUTEC, e resolvesse fazer uma alienação de suas ações ao invés de permanecer no negócio. Há larga margem para pensar que depois da subscrição das ações pela Telefônica realmente os acionistas não se entenderam e por isso a RBS não permaneceu no negócio.

Será que a economia de tributos pesou mais que os lucros futuros a que teria direito mesmo como sócia minoritária?

Não se pode ter certeza absoluta, porém reafirmo, há grande possibilidade de que realmente os parceiros não se entenderam no período que mediou 15/06/99 e 05.08.99 e por isso a RBS resolveu sair da sociedade.

Mesmo com a lógica (financeira) desenvolvida pela fiscalização, que repito realizou excelente trabalho de investigação, para aplicar o artigo 149 VII do CTN, temos que ter certeza de uma intenção, de uma vontade de praticar determinados atos para encobrir determinado fato e essa intenção – vontade – não pode ser unilateral, todos os acionistas envolvidos deveriam concordar e isso não dá para ter certeza com as provas colacionadas no autos ou seja, de que tal concordância tenha ocorrido, pelo contrário mostra que não estavam todos com a mesma intenção pois se assim não fosse não haveria acordos (acordo 2) às escondidas de um dos acionistas.



Concluindo embora o trabalho da fiscalização tenha sido bem elaborado, e afirmado que o objetivo era a busca da verdade material, abriu mão de chegar a essa verdade pois faltou sua complementação para se chegar à realidade dos fatos, não podendo o julgador concordar com a eleição de um fato gerador de tributo por presunção e sem previsão legal, diante da possibilidade de se chegar, neste caso concreto, ao fato real.

Resta deixar claro que o entendimento aqui esposado não serve de jurisprudência para validar casos em que pelas próprias provas dos autos houve o chamado “casa separa”, onde não há uma real intenção de se associar.

Assim acompanhando o relator, voto por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões – Brasília, DF, em 14 de outubro de 2.007.


JOSE CLOVIS ALVES – Conselheiro.

