



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

---

<b>Processo nº</b>	11080.009149/2004-60
<b>Recurso nº</b>	148.367 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPF - Ex.: 2000
<b>Acórdão nº</b>	102-48.657
<b>Sessão de</b>	04 de julho de 2007
<b>Recorrente</b>	ALDO DA SILVA LEAL
<b>Recorrida</b>	4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

---

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

**Ano-calendário:** 1999

**Ementa:** PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO - NULIDADE - Não é nulo o auto de infração, lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal.

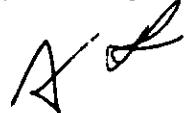
**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APRECIAÇÃO** - Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a manifestar-se sobre todas as alegações do recorrente, nem a ater-se aos fundamentos indicados por ele ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 876271/SP, julgado em 13/02/2007; REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006).

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PROVAS** - À luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção.

**SIMULAÇÃO** - A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro.

**SIMULAÇÃO E DECADÊNCIA** - Configurada a presença de simulação, o prazo para constituir o crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

**SIMULAÇÃO E ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO** - Comprovado que o contribuinte realizou a operação pretendida por meio de outrem, ato simulado, não há que se falar em erro na identificação do sujeito



passivo quando o crédito tributário é constituído e exigido daquele que realmente praticou o negócio.

**SIMULAÇÃO E GANHO DE CAPITAL** – Na apuração do ganho de capital, é considerada a operação que importe “alienação” a qualquer título de bens ou direitos, ou cessão, ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição. Comprovada a simulação e verificada a ocorrência de ganho de capital na operação efetivamente realizada, correta a exigência do tributo efetivamente devido.

**GANHO DE CAPITAL - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO - DECRETO-LEI 1.510/76** – Não incide imposto de renda na alienação de participações societárias integrantes do patrimônio do contribuinte desde dezembro de 1983, nos termos do art. 4º, alínea d, do Decreto-Lei 1.510/76, em decorrência do direito adquirido (Acórdão nº CSRF/04-00.215, de 14/03/2006).

**SIMULAÇÃO E MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA** - Comprovada a simulação, correta a exigência da multa de ofício qualificada sobre os tributos devidos, no percentual de 150%.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, AFASTAR a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo. Por maioria de votos, MANTER a qualificação da multa. Vencidos os Conselheiros Silvana Mancini Karam e Moises Giacomelli Nunes da Silva que desqualificam a multa e apresentam declaração de voto. Por unanimidade votos, REJEITAR a preliminar de decadência. Por maioria de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que acolhe a preliminar de nulidade argüida em relação ao art. 116, § 1º do CTN. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir na apuração do ganho de capital o ganho correspondente a 8.468 ações, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Apresenta declaração de voto o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
Presidente

  
ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA  
Relator

FORMALIZADO EM: 30 JAN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



## Relatório

ALDO DA SILVA LEAL recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, peço vênia para adotar e transcrever o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

*"Mediante Auto de Infração, com descrição dos fatos e demonstrativos, de fls. 46 a 51, e Relatório da Atividade Fiscal, fls. 52 a 100, cientificado em 11-12-2004, fl. 101, exige-se do contribuinte acima qualificado o recolhimento da importância de R\$ 635.391,20, a valores até 30-11-2004, em virtude da constatação de infringência a dispositivos legais, descrita a seguir.*

*A autoridade lançadora detectou omissão de ganho de capital, no ano-calendário de 1999, decorrente da alienação de ações ou quotas de sua propriedade, conforme Relatório da Atividade Fiscal. Enquadramento legal: arts. 1º a 3º, e parágrafos, e 18 a 22 da Lei nº 7.713/1988; arts. 1º e 2º da Lei nº 8.134/1990; arts. 7º, 21 e 22 da Lei nº 8.981/1995; arts. 17 e 23 da Lei nº 9.249/1995; arts 22 a 24 da Lei nº 9.250/1995; arts. 117 a 142 do RIR/1999; Instrução Normativa SRF nº 48/1998; art. 51 da Lei nº 7.450/1985; arts. 102 a 105 da Lei nº 3.071/1916 (Código Civil Brasileiro de 1916) e arts. 109, 116, 118, 142, 149 VII, 150 e 173 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) (fl. 49).*

### *Relatório da Atividade Fiscal*

*No Relatório da Atividade Fiscal, fls. 52 a 100, a autoridade autuante descreve todas as pessoas envolvidas, as operações de transação e suas conclusões, tributando o Sr. Aldo da Silva Leal por omissão de ganho de capital, apurado na alienação de sua participação societária na empresa Elevadores Sûr.*

*O início da Ação Fiscal se deu em 11-11-2004, mediante intimação para esclarecimentos sobre a operação de alienação de ações emitidas por Elevadores Sûr.*

*Salienta que foram efetuadas diligências junto a terceiros e que foram recebidos documentos do Ministério Pùblico Federal, obtidos junto aos autos do Inquérito Policial, conduzido pela Delegacia de Repressão a Crimes Fazendários do Departamento de Polícia Federal.*

*Em seu relato, a Autoridade Fiscal resume, às fls. 60 a 63, os principais negócios jurídicos implementados pelas partes envolvidas, cujas páginas transcrevemos a seguir para melhor compreensão do lançamento:*

*'Para uma adequada compreensão das operações realizadas, mister um breve resumo dos principais negócios jurídicos implementados pelas partes envolvidas, que culminou com a celebração, em 08/09/99, do CONTRATO DE COMPRA E VENDA E DE PERMUTA DE AÇÕES:*

*- Em 22/09/98, através de uma Assembléia Geral Extraordinária (AGE), os acionistas de ELEVADORES SÛR deliberaram pelo cancelamento do registro de capital aberto de ELEVADORES SÛR, tornando a sociedade companhia de capital fechado;*

*- No dia 04/08/99, os ALIENANTES ingressaram no quadro societário da 5246 PARTICIPAÇÕES, subscrevendo um aumento de capital de R\$ 700,00, bem como a*



formação de reserva de capital no valor de R\$ 1.400,00, mediante a emissão de 7.000.000 de ações. Com isso, o capital social da 5246 PARTICIPAÇÕES passou a ser dividido em 17.000.000 de ações. A subscrição do aumento de capital se deu de tal forma, que foi mantida, aproximadamente, a mesma participação que os acionistas detinham em ELEVADORES SÜR;

- No dia 04/08/99, um dos antigos acionistas de 5246 PARTICIPAÇÕES, EDUARDO DUARTE, até então detentor (juntamente MÁRCIA LÚCIA COELHO DOS SANTOS) de 100% das ações de emissão da 5246 PARTICIPAÇÕES, renunciou ao cargo de diretor da empresa. MÁRCIA LÚCIA COELHO DOS SANTOS já havia renunciado ao cargo anteriormente, em 20/04/99;
- No dia 05/08/99, EDUARDO DUARTE e MÁRCIA LÚCIA COELHO DOS SANTOS, alienaram as 10.000.000 de ações que detinham na 5246 PARTICIPAÇÕES para a própria 5246 PARTICIPAÇÕES pelo valor de R\$ 1.400,00. Com isso, a 5246 PARTICIPAÇÕES passou a deter 10.000.000 de AÇÕES EM TESOURARIA, ou seja, passou a deter 10.000.000 de ações de sua própria emissão;
- No dia 15/08/99, os ALIENANTES subscrivem um aumento de capital na empresa 5246 PARTICIPAÇÕES no valor de R\$ 36.653.340,00, o qual foi integralizado mediante a conferência das ações que eles detinham na empresa ELEVADORES SÜR;
- No dia 27/08/99, a THYSSEN INDUSTRIES, juntamente com a THYSSEN ELETEC LTDA., CNPJ 01.189.622/0001-72, constituíram, no Brasil, a empresa THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES, com um capital social subscrito de R\$ 100,00, a ser integralizado no prazo de um ano;
- No dia 05/09/99, EDUARDO DUARTE e SIMONE BÜRCK SILVA, até então detentores de 100% das ações de emissão da 5256 PARTICIPAÇÕES, transferem suas ações para ADROALDO AUMONDE, renunciando aos cargos de Diretores no dia 08/09/99;
- No dia 08/09/99, os ALIENANTES PESSOAS FÍSICAS (além da pessoa jurídica domiciliada no exterior, a EWEN LTD.) transferem as ações que acabaram de subscriver na 5246 PARTICIPAÇÕES para a 5256 PARTICIPAÇÕES em decorrência de uma integralização de aumento de capital subscrito pelos ALIENANTES nesta empresa no montante de R\$ 25.032.000,09;
- No dia 08/09/99, a 5246 PARTICIPAÇÕES (VENDEDORA) vende para THYSSEN INDUSTRIES, S/A, as 10.000.000 (3.340.000 ON e 6.660.000 PN) de AÇÕES de sua emissão que estavam EM TESOURARIA, pelo preço de R\$ 202.337.000,00, equivalentes, naquela data, a US\$ 107.000.000,00, as quais 5246 PARTICIPAÇÕES havia acabado de adquirir;
- O preço de R\$ 202.337.000,00 foi pago no ato de celebração do contrato através de crédito em conta corrente da VENDEDORA mantida junto ao BANCO PACTUAL S/A, outorgando a VENDEDORA à COMPRADORA a mais ampla, geral e irrestrita quitação pelo recebimento da totalidade do preço, inscrevendo-se a COMPRADORA no Livro Registro de Ações Nominativas da VENDEDORA;
- Ato contínuo, a THYSSEN INDUSTRIES (COMPRADORA) subscreveu um aumento de capital na empresa THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES no valor de R\$ 226.919.901,00, integralizado da seguinte forma: a) R\$ 202.337.000,00, mediante a conferência das 10.000.000 de emissão da 5246 PARTICIPAÇÕES, que a THYSSEN INDUSTRIES havia acabado de adquirir da própria 5246 PARTICIPAÇÕES; b) pagamento em dinheiro no valor de R\$ 3.782.000,00; e c) o saldo remanescente deveria ser integralizado em dinheiro ou bens no prazo de 24 meses. Como



*consequência do aporte de capital feito pela THYSSEN INDUSTRIES, a THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES foi inscrita no Livro Registro de Ações Nominativas da VENDEDORA;*

- *Em seguida, e no mesmo dia 08/09/99, a THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES (PERMUTANTE) permuta com a 5246 PARTICIPAÇÕES (VENDEDORA), passando a titularidade das 10.000.000 (3.340.000 ON e 6.660.000 PN) de ações de emissão de 5246 PARTICIPAÇÕES para a própria 5246 PARTICIPAÇÕES e a titularidade das ações de emissão de ELEVADORES SÜR e de ASTEL ASSISTÊNCIA TÉCNICA para a THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES. Com isso, as 10.000.000 de ações de emissão de 5246 PARTICIPAÇÕES voltaram a ser AÇÕES EM TESOURARIA e a THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES passou a deter o controle societário de ELEVADORES SÜR e de ASTEL ASSISTÊNCIA TÉCNICA (98,66% e 99,9999%);*
- *No dia 09/09/99, a 5246 PARTICIPAÇÕES remeteu para o exterior uma considerável parcela do valor recebido na venda de ELEVADORES SÜR e ASTEL ASSISTÊNCIA TÉCNICA (R\$ 172.101.510,00) a título de investimento direto na subsidiária GRANITE HOLDINGS CORPORATION, com sede em Nassau, Ilhas Bahamas (fl. 208 do Anexo II);*
- *No dia 30/12/99, os quotistas da THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES resolvem, por unanimidade, aprovar a incorporação da THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES pela THYSSEN SÜR ELEVADORES.'*

*Concluiu o Fiscal autuante o seu resumo da seguinte forma:*

*'Com base em uma análise mais detida nos negócios jurídicos acima, é possível afirmar, de maneira resumida, que os controles societários de ELEVADORES SÜR e da ASTEL ASSISTÊNCIA TÉCNICA foram vendidos para o GRUPO THYSENKRUPP pelo valor de R\$ 202.337.000,00, através de uma complexa seqüência de atos societários que tiveram por objetivo MASCARAR a operação de compra e venda, acarretando a falta de recolhimento dos tributos devidos pelos ALIENANTES sobre o ganho auferido na operação.*

*Além da falta de recolhimento dos tributos devidos, a operação teve por objetivo gerar um ágio dedutível para o GRUPO THYSENKRUPP, sem o qual a operação não seria vantajosa para o adquirente.'*

*A autoridade fiscal discute ainda sobre os elementos caracterizadores da simulação nos negócios jurídicos celebrados para ocultar a compra e venda de ações, tais como: os vícios volitivos constantes dos negócios jurídicos, utilização de interpostas pessoas jurídicas ('Empresas de Fachadas') na celebração dos negócios jurídicos, restrições às companhias de negociarem com suas próprias ações, subavaliação na emissão de ações, incompatibilidade entre o valor pago pelo Grupo Thyssenkrupp à 5246 Participações e o controle acionário indireto adquirido na Sür e Astel e os vícios e irregularidades encontradas nos livros societários e sobre os Pareceres da Ernest & Young, do Dr. Paulo de Barros de Carvalho, do Dr. Galeno Lacerda e do Sr. Perito Judicial.*

*Trata ainda da definição de simulação e finaliza com a apuração do ganho de capital, fls. 96 a 98, e as multas aplicadas, concluindo não ter o lançamento sido alcançado pela decadência, devido à presença de dolo.*

*impugnação*

*O contribuinte apresentou impugnação, fls. 106 a 256, iniciando com uma nota*



questionando a validade das provas apresentadas no processo que teriam sido entregues por particulares e produzidas por inquérito policial, diversos do objetivo de apuração de imposto sobre a renda para o ganho de capital.

Salienta que o processo administrativo instaurado está calcado em provas que não correspondem à verdade dos fatos, não podendo ser utilizados pelo Fisco, e sem a devida averiguação e comprovação.

Ressalta ainda que os documentos constantes do Anexo II foram enviados por particular sem averiguação da forma, tipo, veracidade e validade, fl. 108.

O interessado salienta que foram enviados à SRF Parecer de dois grandes Doutrinadores, dentre eles o renomado tributarista Dr. Paulo de Barros Carvalho, cujo parecer foi de encontro a sua conhecida defesa do direito do contribuinte de planejar seus negócios, visando a maior economia possível, fl. 108.

O impugnante relata a sua participação na Sûr, há várias décadas, e posteriormente na 5246 Participações, realçando o recolhimento do imposto de renda sobre o ganho de capital nessa integralização e prática de seus atos dentro da legalidade, e que as operações de venda de ações em tesouraria e permuta realizada pela empresa 5246 não podem ser consideradas para gerar exigibilidade de tributos para si, fls. 110 a 112.

O interessado ressalta que as ações conferidas ao capital da empresa 5246 já eram possuídas por ele em 1983, beneficiando-se com isso da isenção prevista no art. 4º, alínea 'd' do 'Decreto' (sic) nº 1.510/76, fl. 112. (...)

Alega que os atos praticados por ele estão em perfeita consonância com a legislação em vigor, não havendo que se falar em 'simulação dos fatos apresentados', e que o objeto contratado não vá de encontro aos interesses da sociedade, fls. 113 a 114.

Argumenta que a integralização da participação na empresa 5246, mediante aporte das ações da SÛR, a valor patrimonial, não encontrava nenhum impedimento legal, concorrendo a publicidade dada às operações que foram consideradas irregulares, fls. 114 a 118.

O contribuinte alega que não houve dolo, falsidade e falta de declaração, não havendo simulação, uma vez que os atos praticados foram dotados de legalidade e foram efetivamente realizados, documentados e informados às autoridades competentes, concluindo pela inaplicabilidade da multa qualificada de 150%, fls. 118 a 120.

Relembra que na norma anti-elisão alguns procedimentos não foram convertidos para a Lei nº 10.637/2002, tecendo considerações sobre dissimulação, fraude e simulação, sem a aplicação da multa 'agravada', fls. 120 a 122.

O impugnante levanta, em preliminar, a decadência do crédito tributário, uma vez afastada a existência de 'simulação', lembrando que trata o presente processo de auto de infração de IRPF sobre ganho de capital, lançamento por homologação, cuja tributação ocorre de forma definitiva. Traz Acórdãos do Conselho de Contribuintes, fls. 122 a 140.

Argumenta que o dolo, a fraude e a simulação não podem ser presumidos e os agentes da Receita Federal não têm o poder para decidir e nem determiná-los, sendo tal premissa privativa do Poder Judiciário, nem podem ser utilizados para alcançar um direito já atingido pela decadência. Transcreve Sílvio de Salvo Venosa, dizendo que 'simulação' consiste na 'prática de ato ou negócio que esconde a real intenção', fls. 128 a 132.



*Contrapõe-se à solicitação de documentos em Termos de Intimação, posteriores aos 5 anos da ocorrência do Fato Gerador de 30-09-1999, os quais não tinha mais obrigação de mantê-los em guarda, indispondo-se também contra o prazo exíguo para sua apresentação, contrariando o artigo 844 do RIR/99, restringindo o seu direito de defesa, devendo o Fisco iniciar qualquer medida preparatória até 30-10-2004, fls. 133 a 140.*

*O impugnante, ainda em preliminar, arguiu pela nulidade do Auto de Infração por vício de lançamento, argumentando a inaplicabilidade da Norma Geral Anti-elisão, introduzida pela Lei Complementar nº 104/2001, acrescentando o parágrafo único ao art. 116 do CTN, por sua não regulamentação e por conta do Princípio da Irretroatividade das Leis, fl. 140 a 144.*

*Ainda por nulidade do Auto de Infração, invocou a ausência de indicação da base de cálculo e de justificativa do imposto apurado, argumentando que foram violados os Princípios Constitucionais do Contradictório e da Ampla Defesa, inclusive com a participação e esclarecimentos pelo interessado e não somente com elementos unilateralmente obtidos pelo Fisco, fls. 144 a 152.*

*Conclui a nulidade mencionada no parágrafo anterior por não ter sido demonstrada a Base de Cálculo utilizada para a apuração do IRPF, não lhe permitindo a possibilidade de analisar os cálculos apresentados e rebatê-los por item, fls. 149 a 152.*

*O contribuinte alega sua ilegitimidade passiva, argumentando que o ganho de capital , objeto do lançamento, não lhe diz respeito, pois quem realizou a permuta das ações foi a empresa 5246; incorrendo, pois, o Auto de Infração em erro na identificação do sujeito passivo, o que lhe enseja a nulidade também, fls. 152 a 159.*

*O impugnante, na invocação do erro na identificação do sujeito passivo, sob a alegação de que quem realizou a permuta foi a empresa 5246, argumenta ter sido ela quem entregou as ações, na operação celebrada com a Thyssen e ele só se subsumiu à hipótese de apuração de ganho de capital na ocasião da transferência para a 5246, a título de aporte de capital, fls. 152 a 154.*

*Argumenta ainda que foi válido o seu procedimento ao utilizar o valor patrimonial como base de cálculo para o IRPF devido sobre o ganho de capital auferido no aporte de suas ações da Elevadores Sûr na empresa 5246; fundamenta no art. 23 da Lei nº 9.249/1995, salientando que o valor patrimonial é parâmetro para a aferição do valor de mercado das ações transacionadas pelo interessado. Cita vários julgados do Conselho de Contribuintes e conclui pela sua irresponsabilidade em qualquer eventual vício após o aporte realizado, fls. 154 a 159.*

*No mérito, o contribuinte alega que houve um planejamento fiscal lícito, e não evasão fiscal, uma vez que ninguém é obrigado a elaborar seus negócios por meio mais oneroso quando a legislação permite por outros meios, fls. 160 a 162.*

*Discorre exaustivamente sobre os conceitos de Planejamento Tributário e Interpretação do Direito e de Dolo, Fraude e Simulação, citando vários doutrinadores, fls. 162 a 178.*

*O contribuinte cita Marco Aurélio Greco, dizendo que '...só há prova de simulação se restar demonstrado existirem duas vontades e que uma é diferente da outra. Se existir uma única vontade consistente que assume as consequências ainda indesejáveis do negócio praticado, não existe simulação.', fl. 178/181.*

*Expressando as vontades das partes, o impugnante continua:*

*'O que, como mostraremos adiante, é o caso em tela. Adiantamos aqui que nunca*

houve outra vontade que não transferência do controle acionário da empresa Elevadores Sûr. O interesse sempre foi a viabilização da operação de venda, o que jamais foi negado. Mas a se esta foi feita por compra e venda direta ou por compra e venda de ações em tesouraria para posterior permuta, isto é uma faculdade legal do contribuinte.

A vontade real das partes sempre foi uma só: viabilizar a operação de venda, maximizar os resultados para o adquiriente e reduzir a carga tributária, sempre sob a proteção do princípio constitucional da liberdade negocial e da autonomia de vontade.

O que as partes fizeram não foi nada além de planejar suas atividades por meio da prática lícita de operações reais de modo a viabilizar a alienação através do modo menos oneroso.'(grifos do original, fl.164)

Falando sobre o Auto de Infração, reforça que o Auditor Fiscal pretende descharacterizar um planejamento tributário lícito, tendo sido as operações realizadas sob o manto da legalidade, fls. 181 a 185.

O contribuinte alega que não houve simulação nos atos praticados, pois as sociedades indicadas existem, as operações foram praticadas e os negócios jurídicos e comerciais foram efetivamente praticados, tendo documentado e registrado formalmente as operações, fls. 185 a 187.

Alega ainda que também não houve dissimulação, pois declarou a ocorrência precisamente daquilo que ocorreu, tanto que as declarações e registros correspondem ao efetivamente ocorrido, fl. 187.

O impugnante tece comentários sobre simulação e dissimulação, fls. 187 a 188, e argumenta que somente após a introdução do parágrafo único ao artigo 116 do CTN é que a Administração possui competência para desconsiderar os atos/negócios jurídicos praticados por ele. Antes dessa inovação, somente pela via Judicial, fls. 189 a 190.

Conclui que o Auto de Infração, no tocante à simulação, comprova o contrário do fundamentado: as operações foram reais, tanto que registradas conforme documentos anexados; daí a sua nulidade por falta de fundamentação e falta de comprovação da ocorrência do fato gerador, fl. 190.

Discorre ainda da falta de prova da simulação ou dissimulação, cujo ônus da prova incumbe à Fazenda Pública, fls. 191 a 193.

O contribuinte salienta a existência dos requisitos para o Planejamento Tributário lícito, argumentando que todos os atos foram praticados antes da data da ocorrência do fato gerador (30-09-1999), e de forma lícita, e todos os negócios jurídicos foram documentados e registrados nas repartições competentes. Lembra que o ponto central das operações foi a aquisição de ações mantidas em tesouraria, hipótese permitida pelo art. 30 da Lei nº 6.404/1976. Cita várias decisões do Conselho de contribuintes, fls. 194 a 197.

Contrapõe-se à caracterização das sociedades 5246 e 5256 Participações como empresas de fachada, argumentando que essas empresas já existiam previamente ao fato gerador e não foram criadas por ele, cujo objeto delas era a participação em outras sociedades, fato permitido pelo §3º do art. 2º da Lei das SA, fls. 197 a 202.

O interessado argumenta que a Lei permite às companhias negociarem com suas próprias ações. A aquisição para permanência em tesouraria configura uma efetiva negociação de ações pela própria sociedade, sendo necessários a manutenção do capital social e se valer de reservas livres e lucros acumulados, fls. 202 a 205.

A

Conclui pela não-incidência do ganho de capital, eventualmente realizado por ele, invocando a isenção prevista na alínea 'd' do artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.510/1976, alegando que adquiriu as ações antes de 1983 e não teria sido atingido pela revogação da Lei nº 7.713/1988. Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes, fls. 205 a 210.

Opõe-se também à multa qualificada de 150%, argumentando que os atos praticados jamais se consubstanciaram na hipótese de sonegação ou fraude, como disposto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964; que somente planejou suas atividades por meio da prática lícita de operações reais de modo a viabilizar a operação de venda e reduzir a carga tributária. Cita diversos julgados do Conselho de Contribuintes, fls. 210 a 215.

Resume, ao final, fls. 215 a 216, as questões argüidas em preliminar: decadência, que seja reconhecida a inaplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao direito de defesa e que seja reconhecida a validade dos procedimentos adotados pelo impugnante quando da apuração do ganho de capital e, no mérito, seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração. Protestando, ainda, provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, especialmente pela juntada ulterior de documentos, em nome do Princípio da Verdade Material.

O contribuinte anexa à sua impugnação considerações sobre os Pareceres apresentados. Salienta que o Parecer da Ernest Young concluiu que as operações não afrontaram nenhum dispositivo de ordem tributária ou comercial, fls. 217 a 220.

Sobre o Parecer do Prof. Galeno Lacerda discute inicialmente a Ação impetrada contra os acionistas da Elevadores Sûr, por venda com fraude a credores nacionais; posteriormente, traça o perfil da imetrante/consulente, levantando a suspeita de sua idoneidade/capacidade e, ao final, conclui que o parecerista partiu de premissas equivocadas e chegou a conclusões, obviamente, também equivocadas; transcrevendo os quesitos formulados, a resposta e os seus comentários, pedindo ao final que seja desconsiderado esse Parecer, fls. 221 a 252.

Expõe o impugnante também sua discordância com o Laudo do Perito Judicial, solicitando sua desconsideração, fls. 253 a 256.

Ressaltamos que, em cumprimento ao que determina o art. 1º da Portaria SRF nº. 2.752/2001, a autoridade fiscal autuante protocolizou processo de Representação Fiscal para Fins Penais sob o n.º 11080.009154/2004-72, fl. 98."

A DRJ proferiu em 9/09/2005, o Acórdão nº 6.430, do qual se extrai as seguintes ementas (*verbis*):

"DECADÊNCIA. Configurada a presença de simulação, não se aperfeiçoa o lançamento por homologação e o prazo para constituir o crédito tributário é de 5 anos, contados do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

NULIDADE – Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ISENÇÃO. DIREITO ADQUIRIDO – Lei superveniente pode revogar a outorga de isenção, para fatos meramente com expectativa de direito, sem a efetiva ocorrência do fato gerador, para incidência do tributo.

SIMULAÇÃO. CARACTERÍSTICAS. A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a volição, isto é, são praticados determinados atos formalmente,



*enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro.*

*Portanto, para fins de caracterizar, ou não, simulação, é irrelevante terem as partes manifestado publicamente vontade de formalizar determinados atos por natureza lícitos, pois tal fato em nada influi sobre o cerne da definição de simulação, que é a divergência entre exteriorização e vontade.*

*Para não se configurar simulação, é necessário que as partes queiram efetivamente praticar esses atos, não apenas no aspecto formal, mas também em sua materialidade.*

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

*Os principais indícios admitidos como prova da simulação são a existência de motivo sério, a falta de execução material da vontade exteriorizada, a discrepância entre esses atos e a conduta das partes e a divergência entre a natureza e a quantidade dos bens e direitos e o preço pelo qual são negociados.*

**SIMULAÇÃO E GANHO DE CAPITAL** – *Na apuração do ganho de capital, é considerada a operação que importe “alienação” a qualquer título de bens ou direitos, ou cessão, ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição.*

**PROVAS DOCUMENTAL** – *Os meios de prova são os admitidos no processo administrativo, de acordo com o disposto no Decreto nº 70.235/1972, não havendo limitações quanto à sua produção, desde que obtidas de formas lícitas e guardem pertinência com os fatos.*

**MULTA QUALIFICADA** – *É de se manter a multa qualificada de 150%, estando configurado o intuito de fraude, utilizada a simulação, com a consequente redução do imposto devido.*

#### **LANÇAMENTO PROCEDENTE”**

Aludida decisão foi científica em 26/09/2005, sendo que no recurso voluntário, interposto em 11/10/2005 (fls. 305), o contribuinte, representado por advogado, repisa as alegações da peça impugnatória, especialmente quanto a decadência. Requer seja reconhecida a licitude dos atos praticados, julgando, por conseguinte, insubstancial o Auto de Infração, ou, caso não seja este o entendimento, requer a inaplicabilidade da multa agravada de 150%, conforme resumido na parte final da peça recursal (item “Do Pedido”).

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos a este Conselho em 01/11/2005 (fls. 486)

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e, por isso, foi conhecido por esta Câmara.

Conforme relatado, versa o processo sobre exigência do IRPF incidente sobre ganho de capital na alienação de ações que o contribuinte possuía na empresa Elevadores Sûr. Segundo a fiscalização, ocorreu simulação de negócio jurídico, envolvendo a empresa 5246 Participações, tendo sido tributado a venda dessas ações à empresa Thyssen Krupp Participações em 08/09/2007.

### 1. Considerações iniciais

De início cumpre registrar que as matérias em litígio neste processo são do pleno conhecimento do Colegiado. Isso porque o Recurso nº 148.614, relativo ao processo nº 11080.009148/2004-15, cujo interessado é o Sr. Relantino Fioravante Aumonde, entrou em pauta de julgamentos pela primeira vez em janeiro/2007, tendo sido objeto de 4 (quatro) pedidos de vistas mensais a partir de fevereiro/2007, sucessivas, pelos ilustres Conselheiros Leonardo Henrique M. Oliveira, Silvana Mancini Karam, Moises Giacomelli N. Silva e Leila Maria, sendo que todos tiveram total acesso aos autos. E mais: na sessão do mês de maio/2007, este Conselheiro Relator entregou documentos eletrônicos, a todos os membros do Colegiado, com as principais peças daquele processo, quais sejam, Relatório de Atividade Fiscal, Auto de Infração, decisão de primeira instância, recurso voluntário e pareceres jurídicos, além dos memoriais apresentados durante as sessões de julgamento.

Aludido processo é conexo a este. Os fatos, as infrações tributadas e as alegações de defesa são praticamente as mesmas.

Portanto, embora a redação do presente voto exprima o entendimento e a visão deste Relator, é certo que cada Conselheiro pode formar, diretamente, seu próprio convencimento a cerca de cada questão em litígio.

Relevante também discorrer sobre a extensão da peça recursal, que possui mais de 160 (cento e sessenta) laudas, com alegações e fundamentos, incluindo-se os anexos.

É cediço no Superior Tribunal de Justiça, STJ, que a autoridade julgadora não fica obrigada a manifestar-se sobre todas as alegações do recorrente, nem a ater-se aos fundamentos indicados por ele ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, fato que ocorreu no presente caso, conforme adiante fundamentado.



Sobre esse tema, vejamos as ementas das recentes decisões proferidas por aquele tribunal nos REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006; e REsp 876271/SP, julgado em 13/02/2007:

**"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535 DO CPC. (...).**

1. *Não há violação do artigo 535 do CPC quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.*
2. *O julgador não precisa responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados.* "(REsp 874793/CE, relator Ministro Castro Meira)

**"TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC - NÃO-OCORRÊNCIA (...)**

1. *A questão não foi decidida conforme objetivava a embargante, uma vez que foi aplicado entendimento diverso. É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.*" (REsp 876271/SP, relator Ministro Humberto Martins). (Grifei).

No voto condutor de outro julgado, "AgRg no Ag 353263/MG - agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2000/0134865-5", de 21/02/2006, asseverou o insigne Ministro Peçanha Martins:

*"A jurisprudência dominante neste Tribunal Superior proclama a não ocorrência de violação ao art. 535, incisos I e II, do Código de Processo Civil, se o acórdão recorrido, ainda que sucinto, tiver bem delineado as questões a ele submetidas, não se encontrando o magistrado obrigado a responder a todas as alegações das partes, quando já tiver encontrado motivos suficientes para fundar a decisão, nem se ater aos fundamentos indicados por elas ou a responder um a um todos os seus argumentos. Não há que se falar em ofensa ao dispositivo legal se a questão controvertida foi resolvida pelo acórdão de forma fundamentada. (RESP 174.390/SP e EDCL no RESP 202.056/SP)."*

Esse entendimento também é majoritário nos Conselhos de Contribuintes, cite-se, como exemplo, o Acórdão No. 201-78.107, de 01/12/2004, que traz a seguinte ementa sobre a matéria.

**"NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADES DAS DECISÕES.** Descabe falar-se em nulidade da decisão, por falta de análise de todos os argumentos aduzidos, quando a motivação do julgador já afasta a argumentação em torno das demais questões trazidas aos autos."

Portanto, o digno representante do contribuinte não pode esperar, tampouco exigir, que neste voto seja abordada cada uma de suas inúmeras alegações da peça recursal, e sim que as questões em litígio sejam devidamente apreciadas, cumprindo-se a determinação do art. 31 do Decreto 70.235 de 1972, com redação dada pela Lei 8.748 de 1993.

## 2. Da Simulação

O ponto crucial do presente litígio é determinar se ocorreu, ou não, a simulação de negócio jurídico em parte das operações que envolveram a transferência do controle acionário da empresa Elevadores Sûr à Thyssen Krupp Participações.

Comprovada a simulação, ou seja, que a real intenção dos proprietários da Sûr era mesmo alienar as participações ao Thyssen Krupp, e que engendram todos os demais negócios para acobertar os efeitos tributários dessa venda, não há que falar em nulidade do ato de infração, erro na identificação do sujeito passivo, inexistência de ganho de capital a ser tributado, tampouco decadência do crédito tributário ou inaplicabilidade da multa qualificada de 150%. Isso porque, restou configurado o evidente intuito de fraude, definido nos art. 71 a 73 da Lei 4.502 de 1964, referenciado nos artigos 149, inciso VII, e 150, §4º. (*in fine*) do CTN, pelos quais a contagem do prazo decadencial desloca-se para o art. 173, inciso I do CTN, bem assim no art. 44, inciso II, da Lei 9.430 de 1996, que determina a aplicação da multa qualificada de 150%.

A meu ver, no caso presente, a simulação é de clareza solar, conforme brilhantemente abordado no voto condutor do acórdão recorrido, da lavra do ilustre julgador Antonio Carlos Nunes, cujos fundamentos abaixo transcritos peço vênia para adotar aqui como razões de decidir (*verbis*).

*"(...) o contribuinte alega que houve um planejamento fiscal lícito, e não evasão fiscal, uma vez que ninguém é obrigado a elaborar seus negócios por meio mais oneroso quando a legislação permite por outros meios, fls. 160-162.*

*Discorre exaustivamente sobre os conceitos de Planejamento Tributário e Interpretação do Direito e de Dolo, Fraude e Simulação, citando vários doutrinadores, fls. 162-178.*

*O contribuinte cita Marco Aurélio Greco, dizendo que '...só há prova de simulação se restar demonstrado existirem duas vontades e que uma é diferente da outra. Se existir uma única vontade consistente que assume as consequências ainda indesejáveis do negócio praticado, não existe simulação.', fl. 178/180.*

*Expressando as vontades das partes, o impugnante continua:*

*'O que, como mostraremos adiante, é o caso em tela. Adiantamos aqui que nunca houve outra vontade que não transferência do controle acionário da empresa Elevadores Sûr. O interesse sempre foi a viabilização da operação de venda, o que jamais foi negado. Mas a se esta foi feita por compra e venda direta ou por compra e venda de ações em tesouraria para posterior permuta, isto é uma faculdade legal do contribuinte.'*

*A vontade real das partes sempre foi uma só: viabilizar a operação de venda, maximizar os resultados para o adquirente e reduzir a carga tributária, sempre sob a proteção do princípio constitucional da liberdade negocial e da autonomia de vontade.*

*O que as partes fizeram não foi nada além de planejar suas atividades por meio da prática lícita de operações reais de modo a viabilizar a alienação através do modo menos oneroso.' (grifos do original, fl. 197 e 198).*

*Falando sobre o Auto de Infração, reforça que o Auditor Fiscal pretende descharacterizar um planejamento tributário lícito, tendo sido as operações realizadas sob o manto da legalidade, fls. 181 a 185.*

*Inicialmente, não podemos desconsiderar que as pessoas físicas e/ou jurídicas têm o direito de planejar suas operações dentro de parâmetros mais econômicos em termos operacionais e fiscais, visando à redução de custos e à otimização de lucros, desde que esse planejamento seja lícito.*

*Logo é inadmissível que os negócios sejam fraudulentos, dolosos ou simulados com o propósito de reduzir ou excluir a incidência de tributos.*

*O contribuinte declara expressamente que a vontade era a transferência do controle acionário da empresa Elevadores Sûr e o interesse sempre foi a viabilização da operação de venda, portanto a utilização de artifícios meramente formais para evitar a incidência tributária, interesse da coletividade e do Estado, não reflete a efetividade das operações no mundo real, está no âmbito do mundo fictício; entendemos, pois, fraudulento.*

*Só por este fato, na visão do prof. Marco Aurélio Grecco, retro-mencionado pelo contribuinte, já haveria caracterizado 'simulação', pois restou '...demonstrado existirem duas vontades e que uma é diferente da outra.'*

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

*Verificamos, com base na análise da documentação que fundamentou o lançamento, que os atos negociais praticados tiveram existência efêmera de modo a evidenciar que as atividades negociais não foram efetivamente desempenhadas ou, por outro lado, tiveram o propósito doloso de simular a não ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Logo, a vontade confessada foi de que apenas se pretendia a venda, fl. 179; sendo, portanto, todos os atos societários que compuseram o chamado negócio jurídico indireto meras formalidades, desprovidos da vontade que lhes daria conteúdo, substância. Simulados, pois, e ineficazes.*

*A contratação da permuta de ações, no mesmo ato e instrumento contratual, em que havia sido formalizada a compra das ações em tesouraria da 5246 Participações indica ('é uma prova') do elemento vontade dos negócios celebrados entre as partes.*

*Outra prova da não efetividade dos atos formais praticados é a apropriação do ágio pela ThyssenKrupp, tanto em suas demonstrações financeiras como no relatório da Arthur Andersen, que demarcam sua utilização em momento anterior à pretensa realização pela 5246, tudo conforme descrição no Relatório Fiscal às fls. 63-67, demonstrações financeiras da Elevadores Sûr, relatório da Arthur Andersen, Relatório e Parecer da Ernest & Young e demais documentos constantes dos autos.*

*O Grupo ThyssenKrupp nunca teve a intenção de adquirir 50% de ações da empresa 5246 Participações, mas sim adquirir o controle societário da Elevadores Sûr e Astel.*

*O Assunto 'Simulação' tem tido grande debate no âmbito da DRJ Porto Alegre, com várias decisões sido prolatadas abordando o tema, uma em especial resume a simulação em seu conceito e os seus meios de prova que traduzem o nosso pensamento,*



acima externado, contudo não encontraria palavras melhores para escrever como discorreu o brilhante Julgador Victor Augusto Lampert, desta DRJ, em seu voto no Acórdão DRJ/POA nº 4.681, de 17 de novembro de 2004, ao qual peço respeitosamente vénia para reproduzir o referido item e fazer minhas as suas muito estudadas palavras.

**ACÓRDÃO DRJ/POA nº 4.681, de 17 de novembro de 2004.**

*Relator Victor Augusto Lampert*

*'1.1. Simulação: conceito e meios de prova*

*No Direito Brasileiro, o conceito de simulação, em que pese inserir-se na Teoria Geral do Direito, encontra-se positivado no Código Civil em vigor:*

*Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

*§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

*I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;*

*II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

*§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.*

*No entanto, por força do art. 2.035 do Código em vigor, a validade dos praticados anteriormente a sua vigência deve ser verificada à luz do Código Civil de 1916, que, apesar de atribuir efeitos diferentes à simulação, a conceituava de forma idêntica à atual:*

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

*I - quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem;*

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

*III - quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

*Além do texto legal, é importante ter em vista a posição da doutrina a respeito do significado e do alcance do que nele está contido. Pontes de Miranda assim comenta o artigo, com sua habitual visão sistemática (Tratado de Direito Privado , 1ª ed. atualizada, Campinas: Bookseller, 2000, tomo IV, p. 442):*

*Em toda simulação há a divergência entre a exteriorização e a volição, quer seja quanto ao objeto, ou, melhor, quanto à matéria, de re ad rem (B vende manuscritos, dizendo vender pastas), ou quanto à pessoa, de personam ad personam (A doa a C, dizendo doar a B), ou quanto à categoria jurídica, de contractu ad contractum (A doa dizendo vender), ou quanto às modalidades, de modo ad modum (contrata sob condição de não casar, dizendo que o faz sob condição de morar em certo país), ou quanto ao tempo, de tempore ad tempus (contratou por cinco anos a casa, dizendo ser por três anos), ou quanto à quantidade, de quantitate ad quantitatatem (A vende seis caixas e o contrato fala de três), ou quanto a fato, de facto ad factum (A declara que*



*pagou, e não pagou, ou vice-versa), ou quanto ao lugar, de loco ad locum (A assina como se fora concluído no Brasil o contrato que concluiria no Uruguai; cf. Alvaro Valasco, Decisionum Consultationum, II, 369).*

*A seguir (p. 443, grifo no original):*

*A simulação supõe que se finja: há ato jurídico, que se quis, sob o ato jurídico que aparece; ou não há nenhum ato jurídico, posto que haja a aparência de algum. A cavilação pode estar à base do dolo, da fraude à lei, da simulação e da fraude contra credores. Daí as semelhanças entre as figuras, suscitando confusões.*

*Aduz ainda que são elementos dos atos simulados (p. 458):*

- a) a simulação do outorgado (art. 102, I), ou da categoria jurídica (art. 102, II), ou da data;
- b) o propósito de simular;
- c) o prejudicar ou poder prejudicar a terceiros, ou violar a lei (art. 104).

*Além de Pontes, outros estudiosos da Teoria Geral do Direito também se debruçaram sobre a simulação. Marcos Bernardes de Mello e Regis Fichtner Pereira sem dúvida merecem citação, por terem produzido obras atuais e de alta qualidade.*

*O primeiro assim conceitua simulação (Teoria do fato jurídico: plano de validade, 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 153, com grifos no original):*

*Simular significa, na linguagem comum, aparentar, fingir, disfarçar. 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. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece. 'Ostenta-se o que não se quis; e deixa-se, inostensivo, aquilo que se quis'.*

*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. À base do ato simulado estão o seu caráter mentiroso e sua natureza danosa a terceiros.*

*Pereira também é muito preciso ao explicar a simulação (A fraude à lei, 1ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, p. 52):*

*Na simulação relativa efetua-se negócio jurídico cujas consequências são efetivamente desejadas, mas se encobre este negócio com uma ou várias declarações de vontade que fazem crer que é outro o negócio praticado e não aquele que o foi efetivamente. Nada melhor para ilustrar o que ocorre quando presente a simulação relativa, que a passagem de PONTES DE MIRANDA, onde diz: 'Na simulação digo que vou por aqui, mas em verdade vou por ali.'*

*Existe, portanto, no negócio relativamente simulado, conforme ensina Chamoun, algo de efetivamente desejado, que é encoberto pela criação de uma aparência ou ficção.*

*De tudo isso, para os fins da análise que será feita, é importante ter em mente três consequências do conceito de simulação: a) nela ocorre uma divergência entre o que se manifesta no ato jurídico praticado e o que ocorre na realidade; b) mais: essa divergência, tanto pode se referir a uma*

*declaração falsa sobre um elemento objetivo (como a data da efetivação do negócio, ou da prática de algum ato), quanto ser relativa a um elemento subjetivo (por exemplo, entre a vontade manifestada e o que se efetivamente se deseja); c) por fim: a divergência de vontade pode se dar inclusive no que toca à categoria jurídica.*

#### *1.1.1. Simulação invalidante*

*Para que a simulação afete a validade de um ato jurídico, ela há de ser nocente, nos termos do Código Civil:*

*Art. 103. A simulação não se considerará defeito em qualquer dos casos do artigo antecedente, quando não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei.*

*Os atos simulados inocentes não têm sua validade afetada. Se a simulação for absoluta e inocente, não há ato jurídico. Se for relativa e inocente, o ato jurídico é válido e eficaz.*

#### *1.2.1. Efeitos da simulação invalidante - extraversão*

*Como visto, de acordo com o Código de 1916, o ato simulado nocente é anulável. E, em geral, essa anulação permite que aflore o ato jurídico dissimulado.*

*Todavia, no campo do Direito Tributário acrescenta-se, sem prejuízo da anulabilidade, outro efeito à simulação nocente, efeito que igualmente afeta a eficácia do ato dissimulado. Essa consequência atribuída à simulação nocente pelo Direito Tributário, diferentemente da anulabilidade (que opera no plano da validade), dá-se no plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente a anulação deles para propiciar a extraversão, ou seja, o aparecimento do ato realmente praticado.*

#### *1.1.3. Meios de prova da simulação*

*Conforme Mello (ob. cit., p. 162), a prova da simulação é difícil. Isso decorre da própria natureza dos atos simulados: são praticados justamente para ludibriar, buscando esconder os atos efetivos.*

*A prova direta de atos que as partes procuram ocultar é árdua quando não impossível. Pode ser feita todavia através de documentos que demonstrem o negócio jurídico real que se procurou dissimular.*

*Justamente por essa dificuldade, admite-se que a simulação seja provada por todos os meios admitidos em Direito, inclusive por indícios e presunções.*

*Com isso concorda Francisco Ferrara (A simulação nos negócios jurídicos, Campinas: Red Livros, 1999, 430 e 432), verbis:*

*[...] com relação a terceiros, que são alheios à simulação, a prova não sofre limitações nem restrições: todo o meio de prova é admitido para descobrir a aparência ou falsidade do negócio [...] De facto, neste caso não seria aplicável a proibição da prova por testemunhas e presunções, porque os terceiros encontram-se sempre na impossibilidade de obter uma prova escrita do fingimento realizados por outros e sem elas o saberem.*

*[...] Efectivamente, os terceiros não podem ter a esperança, a não ser em casos excepcionais, de servir-se duma contra-declaração feita pelas partes*



[...] Verdadeiramente eficaz e fructuosa é só a prova por presunções, a qual é normalmente o auxílio a que recorrem terceiros para estabelecer a simulação.

A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova directa. Melhor se deduz, se pode arguir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per conjecturas, signa et urgentes susiciones), e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno.

O contrato é submetido a um exame apurado, a uma inquirição subtil e inexorável: indaga-se a causa do seu nascimento, se corresponde na realidade, a uma necessidade económica dos contratantes, e qual ela seja; se foi posto, realmente, em execução ou se continua, ainda, o estado de facto anterior à sua conclusão, atende-se ao modo e no tempo em que se realizou, às relações respectivas das partes, à sua conducta anterior e posterior ao estabelecimento do contrato, etc. e é difícil que deste exame não transpareça a simulação, e descoberta nos seus íntimos meandros, não se revele, por vezes de modo irresistível.

Ferrara, apesar de afirmar a dificuldade da prova direta da simulação, não se furt a abordar os meios probatórios indiretos, elencando-lhes os elementos, que classifica como relativos ao interesse em simular; às pessoas dos contraentes; ao objeto do negócio jurídico; à execução do negócio; à conducta das partes na realização do negócio (ob. cit., pp. 432-449).

Entre os diversos elementos capazes de provar a simulação apontados por Ferrara, destacam-se alguns, que merecem ser vistos em maior detalhe pela sua pertinência com o caso em análise.

Antes de mais nada, segundo Ferrara, deve-se indagar a respeito da existência de motivo para a simulação, ou seja, 'o interesse que leva as partes a estabelecer um acto simulado, a razão que conduz a fazer aparecer um negócio que não existe ou a mascarar um negócio sob uma forma diferente: é o porquê do engano'. Essa causa deve ser 'séria e importante (sufficiens e idonea)' de forma a justificar a simulação.

Outro aspecto relevante é a falta de execução material do contrato, a qual, afirma Ferrara, é decisiva para caracterizar um negócio como simulado, tratando-se da 'mais clara confissão' da simulação. Na execução apenas formal do negócio jurídico, ocorrem mutações meramente jurídicas, comportando-se os contraentes, de fato, de acordo com outro negócio jurídico ou como se não tivesse negócio algum.

Também é elemento hábil a formar prova de simulação a conduta das partes, que deve estar em consonância com aquilo que foi acordado; havendo discrepancia, há indício de que também há descompasso entre a vontade real e a vontade manifestada.

Finalmente, no campo do objeto do negócio, é digna de nota a divergência entre a natureza e a quantidade dos bens e direitos e o respectivo preço.' (grifos do original e negrito nossos).

Ainda com relação aos meios de prova já se demonstrou que a posição doutrinária é, em sua maioria, que a simulação pode ser provada por indícios, afastando-se a



*alegação do impugnante que simulação não pode ser presumida e teria que haver prova direta.*

*Contudo, essa prova indiciária não se faz por indícios isolados, mas pelo seu conjunto, não podendo ser analisados isoladamente, mas é o seu conjunto que forma a prova que aponta a simulação.*

*Veja-se a complexa estrutura montada para a operação de compra, venda e permuta das ações, envolvendo pessoas jurídicas criadas com o fim específico de evitar os efeitos tributários e a sua realização não tinha nenhuma razão comercial e propósito algum diverso do que a simples ocultação do ganho de capital e criação de ágio.*

*Pela faculdade que nos confere o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, para formar nossa livre convicção mediante as provas, mesmo que indiciárias, chegamos à conclusão que houve simulação nos atos negociais praticados com o único intento de alienar as ações da Elevadores Sûr e da Astel para o Grupo ThyssenKrupp e ocultar o ganho de capital e criação de ágio.*

*Outros elementos que reforçaram e sustentam essa nossa conclusão foram os pareceres dos Profs. Galeno Lacerda, fls. 162 a 187; Jaguarê Torelly Teixeira, fls. 175 a 181; Paulo de Barros de Carvalho, fl. 90 a 121; da empresa Ernest & Young, fls. 122 a 161 e o Laudo do Perito Carlos Eduino de Almeida Guedes, fls. 188 a 206, todos no Anexo II.*

*Salientamos principalmente o Parecer do Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho, pois o impugnante argumenta que o Parecer deste grande Doutrinador foi de encontro a sua conhecida defesa do direito do contribuinte de planejar seus negócios, visando a maior economia possível, fl. 108. Concluímos, pois, que se este eminentíssimo Doutrinador, que segundo o impugnante é conhecido por defender o interesse dos contribuintes (fl. 108), afirma categoricamente, às fls. 112 e 117 do Anexo II, que houve 'simulação', com muito mais razão, propriedade e segurança este julgador confirma sua convicção de que a 'simulação' efetivamente ocorreu, conforme já exposto nesta peça.*

*Portanto entendemos improcedentes as alegações do impugnante de que não houve simulação, pois as operações, os negócios jurídicos e comerciais praticados, totalmente documentados e registrados formalmente (fls. 181 a 187), não representaram a realidade do negócio que, expressamente dita pelo contribuinte, tratava-se de uma compra e venda, com a alienação do controle acionário das empresas Elevadores Sûr e Astel. (...)"*

Também peço vênia para aqui transcrever as ementas e os judiciosos fundamentos do voto condutor do Acórdão nº 103-49.582, proferido em 07/12/2006 pela Terceira Câmara deste Conselho, da lavra do nobre conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento, representante dos Contribuintes, indicado pela Confederação Nacional da Indústria.

**"APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI NÃO REGULAMENTADA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INEXISTÊNCIA.** Não há que se falar em aplicação retroativa da Lei Complementar nº 104/2001 porque nela não se fundamentou a autuação, nem, tampouco em erro na identificação do sujeito passivo, quando o lançamento se volta contra o contribuinte que realmente auferiu o ganho de capital.

**DECADÊNCIA.** No caso de simulação, o prazo decadencial deixa de ser regido pelo art. 150, § 4º, para se submeter ao regramento do art. 173, I, do CTN.



**SIMULAÇÃO. CARACTERÍSTICAS. RECONHECIMENTO.** Evidenciado, por indícios e por expressa declaração do contribuinte, o desacordo entre a vontade real e a vontade declarada nos atos exteriorizados, o reconhecimento de simulação se impõe.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EWEM ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA., ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do auto de infração suscitada pela contribuinte; REJEITAR as preliminares de erro na identificação do sujeito passivo e de decadência do direito de constituir o crédito tributário e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto, que passam a integrar o presente julgado.  
(...)

#### VOTO

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Relator

(...) Suscita a recorrente, em preliminar, a nulidade do auto de infração, apontando duas causas dela ensejadora: (i) a impossibilidade de aplicação da norma geral anti-elisiva introduzida pela Lei Complementar nº 104/2001, que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN, em face da sua não regulamentação e por conta do princípio da irretroatividade das leis, e (ii) o erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que o ganho de capital, objeto do lançamento, não lhe diz respeito, pois quem realizou a permuta das ações foi a empresa 5246.

Argüi, também, como preliminar, a decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário, defendendo a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista a inexistência dos motivos ensejadores da sua não aplicação.

Afasta-se, de logo, a primeira causa indicada como determinante da nulidade do lançamento, uma vez que a autoridade lançadora não fundamentou o seu entendimento de simulação e desconsideração do ato jurídico na norma geral anti-elisão, e sim no Código Civil contemporâneo ao fato gerador.

No tocante à segunda causa de nulidade do lançamento e à decadência, o exame passa pelo enfretamento do mérito, uma vez que ambas perdem o sentido se acolhida a ocorrência de simulação, prosperando se diversa for a conclusão.

Na companhia da melhor doutrina, não vejo 'ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, mesmo que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho', sob pena de se ter de admitir 'o absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal' (Luciano Amaro).

Da Constituição Federal advém o direito 'à utilização de estruturas jurídicas válidas, sem violação da lei, que sejam capazes de evitar incidências tributárias, ou de minorar os seus ônus' (Ricardo Mariz de Oliveira).

Todos os meios e formas lícitas de que se vale o contribuinte para evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, reduzindo ou impedindo o surgimento de dever ou da obrigação tributária são designados pelo nome de elisão fiscal, cuja distinção básica da evasão ilícita reside nos meios empregados, como ensina SAMPAIO DÓRIA:

'O primeiro aspecto substancial que as extrema é a natureza dos meios eficientes para sua consecução: na fraude, atuam meios ilícitos (falsidade) e, na elisão, a licitude dos meios é condição sine qua non de sua realização efetiva'. (Elisão e Evasão Fiscal, São Paulo, José Bushatky, Editor, p. 58).



O exame da licitude ou não dos meios empregados conduz necessariamente à apreciação do fato concreto e de sua correspondência com o modelo abstrato (forma) utilizado. Se a forma não reflete o fato concreto, é aparente, e aí estamos diante da simulação, assim definida no Código Civil de 1916:

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

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

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

III – quando os instrumentos particulares forem ante-datados ou pósdatados'.

No lapidar ensinamento de CLÓVIS BEVILÁQUA, in Código Civil dos Estados Unidos do Brasil, edição histórica, Editora Rio, Volume I, p. 353:

'Simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado'.

Explicitando esse conceito de simulação oferecido pelo autor do Projeto que veio a se converter no Código Civil de 1916, WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, didaticamente leciona que:

'Como o erro, simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico, que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido'. (Curso de Direito Civil, Parte Geral, Edição Saraiva, 1975, p. 207).

A simulação pressupõe, em regra, uma declaração bilateral de vontade; resulta, sempre, de um conluio, um concerto, entre as partes, de tal sorte que nenhuma das partes é iludida, uma e outra têm conhecimento da burla urdida para prejudicar terceiro e traduz, invariavelmente, uma proposital divergência entre a vontade interna ou real e a vontade declarada no ato, que não corresponde à verdadeira intenção das partes.

Na simulação, ocorrem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a operar e valer entre as partes, e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar e valer perante terceiros, como bem apreendido por UBALDINO MIRANDA, que ensina:

'Com efeito, a simulação é um procedimento complexo a que as partes recorrem para a criação de uma aparência enganadora. Nesse procedimento, mediante uma só intenção, as partes emitem duas declarações: uma destinada a permanecer secreta e a outra com o fim de ser projetada para o conhecimento de terceiros, isto é, do público em geral. A declaração, destinada a permanecer secreta, consubstanciada numa contra declaração ou ressalva, constata a realidade subsistente entre os simuladores.'

O procedimento simulatório é deliberado pelas partes mediante um acordo ou pacto (*pactum simulationis*) pelo qual celebram um negócio jurídico aparente: umas vezes, por lhes interessar apenas essa aparência, frente a terceiros, os quais, na intenção dessas partes que simulam, devem tornar a aparência como realidade, nenhuma relação jurídica efetiva é estabelecida entre elas (simulação absoluta). Outras vezes, as partes têm em vista a

X

*formação de uma determinada relação jurídica, mas pactuam a celebração de uma forma negocial aparente, a fim de ser projetada ao conhecimento de terceiros para, sob essa forma aparente, subsistir, entre elas, aquela relação jurídica que visam (simulação relativa).*

*Assim, na primeira hipótese, quando uma das partes simula com o seu comparsa uma venda fictícia (imaginaria venditio), para fugir ao assédio dos seus parentes sucessíveis; e, na segunda hipótese, quando alguém simula uma venda a outrem, quando na realidade lhe doa'. (Teoria Geral do Negócio Jurídico, São Paulo, Atlas, 1991, p. 115).*

*Como os atos simulados são praticados com o objetivo de ludibriar, escondendo os atos dissimulados e efetivos, a prova da simulação é difícil, árdua, às vezes impossível, pois divergência psicológica de intenção das partes que é, escapa a uma prova direta, dificilmente os que simulam deixam evidências, a prova escrita do fingimento é impossível e a contra-declaração, reveladora do negócio dissimulado, raríssima.*

*Por isso, o fisco, a quem incumbe desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios jurídicos atacados, provando que não passam de mera aparência ou ocultam uma outra relação jurídica de natureza diversa, escamoteando a ocorrência do fato gerador, há de se valer da prova indireta, de indícios, que hão de ser graves, precisos, concordantes entre si, resultantes de uma forte probabilidade e indutores de ligação direta do fato desconhecido com o fato conhecido.*

*Dentre os indícios apontados pela doutrina como capazes de provar a simulação, guardam maior pertinência com o caso em análise os seguintes: a existência de motivo para a simulação, a causa 'simulandi, o interesse que move as partes para celebrar um ato simulado, para mascarar um negócio sob uma forma diferente; a necessidade de realização do negócio simulado; a interposição de pessoas; a falta de execução material do negócio simulado; o pagamento de preço vil, desproporcional ao bem, objeto do negócio.*

*A recorrente expressamente declara que a vontade real das partes sempre foi uma só, qual seja, a transferência do controle acionário das empresas Elevadores Sür e ASTEL, com o que, implicitamente, confessa que a operação apresentada como sendo uma compra e venda de ações em tesouraria com subsequente e imediata permuta não corresponde à vontade real das partes.*

*A essa declaração, reveladora da realidade subsistente entre as partes, bastante, por si só, para caracterização da simulação, se soma um conjunto de indícios que reforça a convicção da sua prática.*

*Com efeito, o motivo que levou à simulação é evidente, outro não sendo, senão esconder o fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital e criar o ágio; salta aos olhos a desnecessidade dos negócios jurídicos celebrados que, apesar de documentados e registrados formalmente, não retratam uma realidade negocial; a utilização de pessoas jurídicas interpostas está fartamente demonstrada, havendo até mesmo participação reciproca; a não realização material das vontades exteriorizadas fica evidenciada, não só pela velocidade cronológica em que os negócios foram celebrados, mas também pela inexistência de qualquer razão comercial e propósito empresarial que possa justificá-los; a subavaliação das ações das empresas Elevadores Sür e ASTEL para efeitos de integralização ao capital subscrito na empresa 5246 caracteriza o preço vil.*

*A esses indícios se acrescente a existência dos vícios e irregularidades nos livros sociais da Elevadores Sür apontados pela fiscalização, que vão, desde a grafia errada*

*do nome de acionistas, à falta de registro de acionista e de transferências de ações, a demonstrar a artificialidade da estrutura montada.*

*Diante disso, resta evidenciado o desacordo entre a vontade real (realizar a venda do controle acionário) e a vontade declarada nos atos exteriorizados (aumento de capital e formação de reserva de capital na 5246; colocação de ações em tesouraria, aumento de capital da 5246 com a conferência, pela recorrente, das ações da Elevadores Sür e da ASTEL; compra e venda das ações em tesouraria da Elevadores Sür e da ASTEL pelo valor de mercado; permuta pela 5246 das ações em tesouraria que acabara de alienar, pelas ações da Elevadores Sür e da ASTEL), a maioria dos quais, os últimos, praticados no mesmo dia e por meio do mesmo instrumento de contrato.*

*Desse modo, sob pena de se considerar a simulação eficaz como instrumento de economia de tributo, há de se ter por escorreito o lançamento quando tributou o negócio jurídico realmente realizado, sem considerar os atos simulados, havidos por ineficazes, tendo a conduta fiscal amparo no art. 149, VII, do CTN que, como norma geral de direito tributário, abre para a administração tributária, em havendo suspeita de simulação, a competência para investigar a sua existência e, se comprovada, praticar o ato de lançamento de ofício, independentemente de sua decretação ou declaração pelo Poder Judiciário.*

*Dessarte, inexiste erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que, afastados os atos simulados, o ganho de capital objeto do lançamento tem como sujeito passivo a recorrente, juntamente com os demais alienantes das ações da Elevadores Sür e da ASTEL.*

*De igual modo, comprovada a simulação, o prazo decadencial deixa de ser regido pelo art. 150, § 4º, para se submeter ao regramento do art. 173, I, do CTN, pelo que nenhuma parcela do crédito tributário foi atingida pela decadência.*

*Inexiste, por outro lado, erro na base de cálculo dos tributos lançados, uma vez que, na apuração do ganho de capital, o valor da venda foi calculado proporcionalmente ao valor pelo qual as ações de Elevadores Sür e ASTEL foram integralizadas na 5246, enquanto o custo de aquisição relativo ao investimento na Elevadores Sür foi zero porque a recorrente, embora tenha sido intimada, não se manifestou, sequer informou seu valor, não podendo ser considerado o custo registrado na contabilidade porque avaliado indevidamente pelo método de equivalência patrimonial.*

*No tocante à multa de lançamento de ofício, a sua imposição no percentual de 150% é decorrência imperiosa do reconhecimento da simulação fraudulenta.*

*Face ao exposto, voto pela rejeição das preliminares e, no mérito, pelo desprovimento do recurso.”*

Todas as matérias enfrentadas nos fundamentos do voto acima transcritos são tratadas no presente litígio, isso porque a empresa EWEM ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA., cujo sócio majoritário é o Sr. Adroaldo Carlos Aumonde, também era acionista da Elevadores Sür e participou das mesmas operações que o Sr. Paulo Ronei Reali e que culminaram na transferência da Sür para a Thyssen Kroupp Participações.

Entendo que nada mais merece ser acrescentado aos fundamentos acima transcritos. Esse Relator tem por norte a busca da praticidade e não é adepto da redundância.

Outrossim, é relevante trazer a colação o entendimento manifestado pela Colenda Primeira Câmara deste Conselho que enfrentou matéria semelhante no Acórdão nº 101-94.771, sessão de 11/11/2004, cujas ementas elucidam:



**"DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO** – Devidamente demonstrado nos autos que os atos negociais praticados deram-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), cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

**SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO** – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivocabilidade 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, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é.

**IRPJ – GANHO DE CAPITAL** – Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor pelo qual o bem ou direito houver sido alienado ou baixado e o seu valor contábil, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

**MULTA AGRAVADA** – Presente o evidente intuito de fraude, cabível o agravamento da multa de ofício prevista no inciso II, art. 44, da lei nº 9.430/96.”

Em essência, as operações levadas a efeito pelos acionistas da Elevadores Sûr equivale a um procedimento comezinho, qual seja, utilizar de terceiros (pessoas físicas ou jurídicas) para viabilizar um negócio ou pretensão. Isso ocorre na humanidade desde os primórdios, revelando-se em atitudes simples do cotidiano, até em complexas operações contábeis e financeiras, tal qual a situação em comento.

Considero, pois, que o procedimento fiscal não merece reparos nessa parte.

### 3. Preliminar de erro na identificação do sujeito passivo

Uma vez verificada a simulação, não há que se falar em erro na identificação do sujeito passivo. Toda a argumentação do recorrente nesse sentido passa a ser inócuia.

Aliás, o auto de infração foi preciso inclusive ao apontar que o fato gerador do ganho de capital ocorreu em 08/09/1999, data em que Thyssen adquire a participação e controle da SUR, por intermédio de operações de “aquisição de ações”, por R\$ 202.337.000,00, e “permuta” com a empresa 5246 Participações.

Tanto assim, que a fiscalização nem tomou conhecimento da operação realizada em 15/08/1999, data em que “formalmente” as ações do contribuinte foram transferidas para a 5246 Participações (fl. 10).

### 4. Da preliminar de Decadência

Sou pelo entendimento que, em se tratando de lançamento de ofício, regido pelo art. 149 do CTN, a decadência é sempre contada na forma do art. 173 do mesmo diploma legal.



Por sua vez, o entendimento até aqui majoritário neste Conselho e na Câmara Superior de Recursos Fiscais é no sentido de que o prazo decadencial do IRPF no Ganhos de Capital deva ser contado na forma do art. 150 do CTN. Cite-se:

Número Recurso :106-131343

Data da Sessão :17/02/2004

Acórdão :CSRF/01-04.907

Ementa : “*IRRF – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - DECADÊNCIA Nos casos de tributos sujeito ao regime de lançamento homologação o prazo decadencial inicia com a ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Lançamento realizado após a homologação tácita não subsiste. (Lei 5.172/66 art. 150 parágrafo 4º). RECURSO IMPROVIDO*

Todavia, configurando-se a simulação, conforme aqui tratado, a contagem do prazo decadencial inicia-se no 1º dia do exercício seguinte. O Fato gerador ocorreu no ano de 1999, Logo, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2000 e seria encerrada em 31/12/2004, sendo que o auto de infração foi cientificado em 11/12/2004 (fl. 101).

A decadência deve, portanto, ser rejeitada.

5. Preliminar de nulidade do auto de infração por ausência de indicação da base de cálculo e de justificativa do imposto apurado.

Ao contrário do que alega o recorrente a decisão de primeira instância também não merece reparos quanto ao enfrentamento dessa preliminar (*verbis*).

“(...) a fiscalização descreveu no item “4.1 Da apuração do Ganhos de Capital” todas as etapas do cálculo:

*Valor da Venda: proporcionalmente ao valor da integralização na empresa 5246, fl. 70, sobre o valor na alienação de R\$ 202.337.000,00, fls. 62 e 71; ou seja, 0,7050 \* 202.337.000,00 = R\$ 1.426.475,85;*

*Custo de Aquisição: a fiscalização considerou custo “zero”, por não ter sido apresentada documentação comprobatória, fl. 97;*

*O ganho de capital considerado foi R\$ 1.426.475,85, ao qual foi aplicado a alíquota de 15%, obtendo-se o imposto de R\$ 213.971,37;*

*Neste item foi deduzido o valor efetivamente recolhido, em 29-10-1999 de R\$ 25.842,71, fl. 71, chegando-se ao valor de R\$ 188.128,66, a diferença de R\$ 1,61 em relação ao valor lançado é devido aos arredondamentos dos cálculos, o que por ora não foi feito.*

(...)

*Valor Patrimonial*

*Argumenta que a integralização da participação na empresa 5246, mediante aporte das ações da SÜR, a valor patrimonial, não encontrava nenhum impedimento legal, concorrendo a publicidade dada às operações que foram consideradas irregulares, fls. 114-118.*

*Argumenta ainda que foi válido o seu procedimento ao utilizar o valor patrimonial como base de cálculo para o IRPF devido sobre o ganho de capital auferido no aporte*



*de suas ações da Elevadores Sûr na empresa 5246; fundamenta no art. 23 da Lei nº 9.249/1995, salientando que o valor patrimonial é parâmetro para a aferição do valor de mercado das ações transacionadas pelo interessado. Cita vários julgados do Conselho de Contribuintes e conclui pela sua irresponsabilidade em qualquer eventual vício após o aporte realizado, fls. 154-159.*

*Por mais que o impugnante tente nos convencer que uma empresa que ficou "na gaveta" por um ano, valendo R\$ 700,00, após esse período aumentou o seu capital em R\$ 1.400,00, em seguida R\$ 36 milhões, para em apenas 2 semanas passar a valer R\$ 200 milhões, com ações recém integralizadas, não agiu com dolo, é difícil até para o mais leigo, sem conhecimento algum de qualquer método de avaliação empresarial.*

*O valor patrimonial é um dos parâmetros para a aferição do valor de mercado de ações transacionadas. Os dois valores podem divergir no caso de existência de algum ativo, na empresa investida, registrado por valor superior ou inferior ao de mercado; ainda pode ocorrer divergência entre os valores patrimonial e de mercado no caso de expectativa de lucro ou prejuízo futuro na empresa investida.*

*Não nos foram apresentadas provas que em 2 semanas existiram fatos supervenientes que causaram astronómica valorização e, consequentemente, não nos convenceram que esta supervalorização não fora única e exclusivamente com o intuito de reduzir ganho de capital (falso planejamento tributário) e utilização de ágio pelo comprador, como bem relatado às fls. 82 a 89 do Relatório Fiscal, e comprovado com os documentos."*

Em verdade, o Relatório de Atividade Fiscal permitiu ao contribuinte, com os elementos constantes no processo, não só determinar os componentes da apuração do ganho de capital, como realizar sua defesa em plenitude.

o auto de infração guerreado não apresenta qualquer vício material ou formal em sua constituição, haja vista que foi lavrado por autoridade fiscal competente com observância das disposições dos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972 (PAF).

Aliás, as hipóteses de nulidade *ab initio* do lançamento estão elencadas no art. 59 do PAF, quais sejam: lavratura por servidor incompetente ou com preterição ao direito de defesa. Nenhuma delas ocorreu, pelo contrário o contribuinte compreendeu plenamente as infrações que lhe foram imputadas, tanto assim que apresentou defesa administrativa abordando vários aspectos dessa acusação.

Quanto o autuado revela conhecer as acusações tributadas, rebatendo-as de forma meticulosa, com impugnação que abrange questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. Esse é o entendimento de Antonio da Silva Cabral, in "Processo Administrativo Fiscal" (Ed. Saraiva, 1993, pág. 223):

*"(...) Por outro lado, o erro na menção da norma aplicável não invalida, de imediato, o auto de infração, caso a infração realmente exista, apesar do erro na citação da norma aplicável. (...)"*

Reforçam este entendimento, entre outros, os seguintes Acórdãos do Conselho de Contribuintes: 104-17287 (1º CC, 4ª Câmara, sessão de 08/12/1999), 108-06259 (1º CC, 8ª Câmara, sessão de 18/10/2000) e 203-07250 (2º CC, 3ª Câmara, sessão de 19/04/2001). Todos decidiram pela inocorrência da nulidade, mesmo que a capituloção legal seja imperfeita, quando a infração está corretamente descrita e evidenciada, propiciando o amplo exercício do direito de defesa.



A título exemplificativo, podem também ser citados os seguintes Acórdãos emanados dos Conselho de Contribuintes:

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DE AUTUAÇÃO - FALTA DE DESCRIÇÃO ADEQUADA DO OBJETO DO LITÍGIO** - Se o contribuinte, na peça impugnatória, demonstra pleno conhecimento do objeto do litígio e de seus fundamentos materiais, não há sustentação à pretensão de nulidade de autuação por falta de descrição adequada do objeto do litígio. (Ac. 104-17250, sessão de 10/11/1999)

**IRPF - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO** - Não ocorre preterição do direito de defesa quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem à autuada compreender a acusação que lhe foi formulada no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente sua defesa. (Ac. 102-45637, sessão de 22/08/2002)

**PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO - CERCEAMENTO DE DEFESA** - Incabível a argüição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente. Estando o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa. O cerceamento do direito de defesa não prevalece quando todos os valores utilizados na autuação se originam de documentos e demonstrativos constantes nos autos do processo. (Ac. 106-13409, sessão de 01/07/2003)

**"NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.** Tendo as peças impugnativa e recursal contido argumentos que somente seriam declináveis à vista do perfeito entendimento da matéria questionada, não há como se acatar a argüição de cerceamento do direito de defesa sob o fundamento de que a descrição dos fatos, constante da Peça Básica, não teria ficado suficientemente claro, a ponto de possibilitar-lhe o necessário entendimento da matéria tributável e o consequente exercício pleno do direito à ampla defesa. (Ac. 107-07231, sessão de 02/07/2003)."

Quanto ao custo de aquisição, correto o procedimento fiscal de considerá-los igual a zero, por falta de comprovação do valor declarado. É o que dispõe o art. 762, §§ 2º e 3º do RIR/99, in verbis:

'Art. 762. Os custos de aquisição dos ativos objeto das operações de que trata o artigo anterior serão considerados pela média ponderada dos custos unitários (Lei nº 8.981, de 1995, art. 72, § 2º). (...)

§ 2º Na ausência do valor pago, o custo de aquisição será, conforme o caso (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, incisos III, IV e V):

I - o valor da avaliação no inventário ou arrolamento;

II - o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho líquido do alienante;

III - o valor da ação por conversão de debênture fixado pela companhia emissora;

IV - o valor corrente, na data da aquisição.

§ 3º O custo de aquisição é igual a zero nos casos de (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 4º):

I - partes beneficiárias adquiridas gratuitamente;

*II - acréscimo da quantidade de ações por desdobramento;*

*III - aquisição de qualquer ativo cujo valor não possa ser determinado pelos critérios previstos nos parágrafos anteriores.' (Grifei)*

Consta no Livro Registro de Ações da Elevadores Sûr S/A, cópia às fls. 147 – Anexo V, que, exceto a quantidade de 8.468 ações, transferidas de outro livro, cuja data de aquisição é anterior a 1987, as demais ações alienadas pelo Sr. Paulo foram adquiridas após 19/07/1990, não sendo possível determinar o valor da compra das mesmas. Caberia ao contribuinte manter em boa guarda os documentos dessas aquisições para fins comprovação, Não por 5 anos após a compra, mas por 5 anos após a venda (contados do prazo de entrega da DIRPF).

Afasto, portanto a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

6. Preliminar de nulidade do Auto de Infração por aplicação indevida da norma do art. 116 § único do CTN.

Em relação ao argumento de nulidade por inaplicabilidade da Norma Geral Anti-Elisão, fundado no parágrafo único do art. 116 do CTN, reitero que a autoridade fiscal autuante não fundamentou o seu entendimento de simulação e desconsideração do ato jurídico nessa norma e, sim, no Código Civil vigente à época do fato gerador.

Vejamos os itens 11 a 13 da exposição de motivos da Medida Provisória nº 66 de 29/08/2002 que, dentre outras finalidades, regulamentou a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CNT, mas foi rejeita:

*"11. Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico.*

*12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial.*

*13. Os conceitos adotados no projeto guardam consistência com os estabelecidos na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal.*

*14. Os arts. 15 a 19 dispõem sobre os procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional." (Grifei).*

Aliás, a norma não poderia comportar outro entendimento, pois, Não há que se confundir evidente intuito de fraude (dolo, fraude ou simulação) com simples abuso de forma.

A simulação, repiso, caracteriza-se pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro.

Rejeito, então, essa preliminar.

7. Do mérito



O recorrente insiste na tese de que teria participado de um planejamento tributário e não de negócios simulados.

Todavia, diversamente do que alega a defesa, concluí, pelos fundamentos já discorridos nesse voto, que os atos descritos e comprovados no relatório de Ação Fiscal extrapolam, em muito, o que pode ser considerado “planejamento tributário”. Repito: trata-se de simulação, daí a correição do procedimento fiscal em tributar o ganho de capital apurado.

#### 8. Isenção do Ganho de Capital – ações adquiridas até dezembro de 1983.

Embora o recorrente alega que suas ações na Elevadores Sûr já eram possuídas antes de 1984, fazendo jus à isenção do IRPF sobre eventual ganho de capital nos termos prevista no art. 4º, alínea “d” do Decreto-Lei nº 1.510 de 1976, pela análise dos anexos do processo 11080.009152/2004-83, cujo interessado é o Sr. Adroaldo Carlos Aumonde, este relator pode apurar sua participação na empresa até dezembro de 1983, remanescentes em 1999.

A matéria de direito em questão é conhecida deste Conselho e possui jurisprudência pacífica na Câmara Superior de Recursos Fiscais. No voto proferido no Acórdão nº 104-19.821, de 18/02/2004, o ilustre Conselheiro Roberto William Gonçalves, Fazendário, de reconhecida capacidade e experiência, enfrentou o tema com precisão. Peço vênia para transcrever aqui parte do citado voto, adotando seus fundamentos como razões de decidir:

*“(...) acerca do Decreto-lei nº 1.510/76, “vis a vis” com o art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/88, este Colegiado já se manifestara, conforme ementa do Acórdão nº 104-16.545, sessão de 19 de agosto de 1988, “verbis”:*

*‘GANHO DE CAPITAL – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – DIREITO ADQUIRIDO. A tributação sobre ganhos de capital prevista na Lei nº 7.713, art. 3º, par. 3º, não alcança as situações já definidas na vigência do Decreto Lei nº 1.510/76, art. 4º, letra ‘d’, sob pena de afronta ao Direito Adquirido.’*

*Por oportuno mencione-se que a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao examinar Recurso da Ilustre Procuradoria da Fazenda Nacional, RP/104-0.309, sobre a matéria objeto do Acórdão antes mencionado, Recurso Voluntário nº 14.485, Processo nº 11080.037864/94-71, referendou, na íntegra, a decisão desta 4ª Câmara, que assim lhe fora submetida. Consta, textualmente, da ementa do Acórdão CSRF/01.349, Sessão de 17 de abril de 2001:*

*‘IRPF. PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. AQUISIÇÃO SOB EFEITOS DA HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 4º, ALÍNEA “d” DO DECRETO-LEI 1510/76. DIREITO ADQUIRIDO SEM TRIBUTAÇÃO MESMO NA VIGÊNCIA DE LEGISLAÇÃO POSTERIOR ESTABELECENDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI 7.713/88). Se a pessoa física titular de participação societária, sob a égide do art. 4º, “d”, do Decreto-lei 1.510/76, subsequentemente ao período de 5 (cinco) anos da aquisição da participação, alienou-a, ainda que legislação posterior ao decurso do prazo de 5 (cinco) anos tenha transformado a hipótese de não incidência em hipótese de incidência, não torna aquela alienação tributável, prevalecendo,*



*sob o manto constitucional do direito adquirido o regime tributário completado na vigência da legislação anterior que afastava qualquer hipótese de tributação.'*

*Ora, formalizava o art. 4º, letra 'd', do Decreto-lei nº. 1.510/76, da não incidência do imposto:*

*'d – nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação.'*

*De outro lado, na vigência do mesmo Decreto-lei, seu artigo 5º, reproduzido no artigo 40, § 4º, do RIR/80, dispunha, expressamente, que, para efeitos da tributação, prevista no mesmo Decreto-lei:*

*'art. 5º.- . presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e que as bonificações são adquiridas a custo zero, nas datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem.' (grifos não do original).*

*Igualmente, por oportuno, o diploma legal em questão não faz quaisquer distinções quanto à natureza de participações societárias, se ON ou PN. (...)*

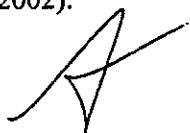
*Por oportuno, tratava-se de condição de não incidência tributária. Não, de isenção, passível de suspensão a qualquer tempo, conforme prescrição do CTN, artigo 178. Daí, o direito adquirido, reportado na ementa do Acórdão 104-16.545, de 19. 08.98."*

*Na esteira dessas considerações, pois, com os adendos ora acrescidos, ratifico, na íntegra, a conclusão do Acórdão nº 104-19.341, Sessão de 13 de maio de 2003."*

Esclareço que revi meu posicionamento quanto a esta matéria, a partir de reflexos e estudos sobre o chamado "direito adquirido". A meu ver, a Lei 7.713 de 1988, parece mesmo ter sido omissa nessa parte, pois, trata-se de isenção de caráter oneroso, ou seja, para fazer jus, o contribuinte deveria permanecer com a participação acionária por mais de 5 (cinco) anos, tempo que a norma legal considerou suficiente para caracterizar que o investimento não seria especulativo.

Corroborando esse entendimento, a colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais ratificou-o, em diversos outros julgados, a exemplo:

*"IRPF – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – AQUISIÇÃO SOBRE OS EFEITOS DA HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 4º, ALÍNEA "d" DO DECRETO-LEI 1.510/76 – DIREITO ADQUIRIDO A ALIENAÇÃO SEM TRIBUTAÇÃO MESMO NA VIGÊNCIA DE LEGISLAÇÃO POSTERIOR ESTABELECENDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI 7.713/88) – Se a pessoa Física titular da participação societária, sob a égide do artigo 4º "d", do Decreto-Lei 1.510/76, subsequentemente ao período de 5 (cinco) anos da aquisição da participação, alienou-a, ainda que legislação posterior ao decurso do prazo de 5 (cinco) anos tenha transformado a hipótese de não incidência em hipótese de incidência, não torna aquela alienação tributável, prevalecendo, sob o manto constitucional do direito adquirido o regime tributário completado na vigência da legislação anterior que afastava qualquer hipótese de tributação." (Acórdão nº CSRF/01-03.725, de 02/12/2002).*



*"IRPF – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – DIREITO ADQUIRIDO – DECRETO-LEI 1.510/76 – Não incide imposto de renda na alienação de participações societárias integrantes do patrimônio do contribuinte há mais de cinco anos, nos termos do art. 4º, alínea d, do Decreto-Lei 1.510/76 a época da publicação da Lei de nº 7.713, em decorrência do direito adquirido." (Acórdão nº CSRF/04-00.215, de 14/03/2006).*

O Superior Tribunal de Justiça - STJ também já apreciou essa matéria, sendo que suas decisões ratificam o entendimento deste Conselho a exemplo de recente julgado, REsp 656222/RS de 25/10/2005, cuja ementa e acórdão abaixo transcrevo.

Ementa:

*"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONDICIONADA OU ONEROSA. DECRETO-LEI N. 1.510/76. REVOGAÇÃO PELA LEI N. 7.713/88. DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO. SÚMULA N. 544/STF.*

- 1. Insere-se no conceito de isenção condicionada ou onerosa a isenção do imposto de renda sobre lucro auferido por pessoa física em virtude de venda de ações (art. 4º, 'd' do Decreto-Lei n. 1.510/76), pois concedida mediante o cumprimento de determinado requisito (condição), qual seja, o de a alienação ocorrer somente após decorridos cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária.*
- 2. Cumpridos os requisitos para o gozo da isenção condicionada, tem o contribuinte direito adquirido ao benefício fiscal.*
- 3. 'Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas' (Súmula n. 544/STF).*
- 4. Recurso especial não-provido.*

Acórdão:

*"Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Francisco Peçanha Martins e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator." (grifei).*

Restava, então apurar a quantidade de ações alienadas pelo contribuinte em 1999 que teriam sido adquiridas até dezembro de 1983. Pois bem, na busca da verdade material, e considerando a necessidade de verificar a quantidade de ações possuídas antes de 1984 pelos demais acionistas da Elevadores Sûr, que também sofreram autuações para exigência do ganho de capital, este Relator analisou os anexos do Processo Fiscal Nº. 11080.009152/2004-83, cujo interessado é o Sr. Adroaldo Carlos Aumont, tendo constatado que:

- nos atos constitutivos e alterações contratuais da empresa Elevadores Sûr, juntados no Anexo VII daquele processo, consta a participação do Sr. Aldo Silva Leal em assembleias de acionistas a partir de 15/08/1980 (fl. 153), na qualidade de acionista;
- porém, nos livros de registro de transferências de ações da Elevadores Sûr, cujas cópias encontram-se no Anexo IX do aludido processo, não há qualquer termo de transferência em nome do contribuinte;
- na análise das atas das assembleias da Elevadores SUR S/A posteriores a 1984 não constatei nenhum outro desdobramento ou grupamento de ações. Os aumentos das



quantidades de ações ocorreram mediante ofertas públicas ou particulares, a exemplo dos atos de 16/04/1990 e 29/12/1994.

Portanto, ao menos parte das 8.468 ações possuídas pelo Sr. Paulo em junho de 1987, conforme livro de Registro de Ações Nominativas da Elevadores Sûr S/A, cópia juntada à fl. 126, Anexo V, foram adquiridas até dezembro/1983, senão todas.

Repiso que ônus da prova dessa quantidade seria do recorrente, que não apresentou comprovante de transferências (aquisições) de ações anteriores a dezembro de 1983. Todavia, considerando-se o desdobramento em 22/12/1993 (1 para 10) e o grupamento em 30/04/1987 (1000 para 1), essa quantidade comprovada revelou-se pequena.

Sendo assim, no cálculo do ganho de capital procedido pela fiscalização deve ser excluída a importância proporcional a 8.468 ações, ou seja 35,06% do ganho tributado, considerando que o contribuinte alienou 24.150 ações ( $24.140 + 10$ , demonstrativo à fl. 57).

#### 9. Da multa qualificada

O recorrente afirma que seus atos jamais consubstanciam hipótese para aplicação da multa qualificada.

Iniciei a fundamentação desse voto justamente apreciando a acusação fiscal de que o contribuinte praticou atos com simulação de vontade, concluindo por sua ocorrência.

Assim, diante do evidente intuito de fraude, em face da simulação, há que ser mantida a exigência da multa qualificada de 150%.

#### 10. Conclusão

Por todo o exposto, oriento meu voto no sentido de MANTER a qualificação da multa de ofício, REJEITAR as preliminares de decadência e nulidade e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para excluir na apuração do ganho de capital o ganho correspondente a 8.468 ações (35,06% da quantidade de ações alienadas).

Sala das Sessões- DF, em 04 de julho de 2007.

ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

## Declaração de Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e, por isso, foi conhecido por esta Câmara.

O conhecimento do direito tributário e das normas aplicáveis em relação a cada evento que o direito considerou juridicamente relevante é missão quase impossível ao homem comum. Por mais qualificado que seja o profissional, não tem ele condições de conhecer todas as normas tributárias e as interpretações atribuídas na esfera administrativa e judicial.

No caso dos autos, por exemplo, em relação à alienação das ações adquiridas até o ano de 1983, sequer é possível falar em conduta tendente a reduzir ou suprimir a exigência do imposto de renda, eis que, por força das disposições do artigo 4º, letra "d", do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, atualmente revogado pela Lei nº 7.713, de 1988, tais rendimentos, conforme farta jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do STJ, são isentos<sup>1</sup>. Apesar da isenção aqui referida, nem mesmo os auditores fiscais e os ilustres pareceristas, cujas teses alicerçaram a exigência do crédito tributário, se deram conta da referida isenção.

Este processo guarda semelhança com o recurso nº 152.622, julgado na sessão do mês de junho do corrente ano e com o recurso nº 145.171, julgado em 24 de maio de 2006, pela Primeira Câmara deste Conselho de Contribuintes. Por sinal, todos estes recursos são provenientes do Rio Grande do Sul e as razões que a fiscalização utilizou para considerar a existência de conduta dolosa dos contribuintes são semelhantes. Comparando as justificativas existentes nos autos de infrações para desconsiderar os contratos celebrados e justificar a qualificação da multa veremos que elas trilham a mesma linha.

No recurso nº 152.622, a empresa lá nominada pagava pró-labore aos seus sócios. Estes sócios decidiram constituir outra empresa com a finalidade de prestar serviços de administração. A nova empresa iniciou prestando serviços única e exclusivamente à empresa anterior e o pró-labore, até então pago aos sócios, deixou de existir. Com a suspensão do pagamento do pró-labore, desapareceu a incidência do Imposto de Renda na Fonte.

Ao final de cada mês, a empresa prestadora de serviços de administração emitia nota fiscal e recebia o valor correspondente. A fiscalização, ao perceber que a segunda empresa era tributada com base no lucro presumido e que os recursos obtidos da prestação dos serviços de administração eram diretamente encaminhados aos sócios, entendeu que aqueles

<sup>1</sup> Ver RESP 652222/RS de 25/10/2005, rel. Min. Castro Meira; Acórdão nº 04-00.215, Jul. 14/03/2006, da CSRF; Acórdão nº 01-03-725, de 22/12/2002, da CSRF.

contribuintes agiram com o objetivo de evitar a cobrança do imposto de renda incidente sobre o pró-labore. Diante de tal constatação, lavrou auto de infração exigindo o valor do imposto de renda, acrescido de multa de 150%. Entendeu a fiscalização que os contribuintes, ao agirem da forma acima exposta, praticaram ato simulado com a finalidade de reduzirem o valor do imposto a pagar.

Na oportunidade, quando proferi meu voto, fiz as seguintes considerações:

*"Imaginemos que eu e o conselheiro .... somos advogados e a cada cliente que atendemos emitimos recibo de honorários, recolhendo 27,5% a título de imposto de renda. Em certa oportunidade, meu colega e eu fizemos os cálculos e chegamos a conclusão de que constituindo uma pessoa jurídica, para por meio dela prestar os mesmos serviços de assessoria jurídica, a carga tributária seria menor."*

*No plano fático a realidade continuará a mesma. Continuaremos trabalhando no mesmo local, utilizando a mesma sala, a mesma mesa, a mesma cadeira, o mesmo computador, o mesmo telefone, atendendo os mesmos clientes, atuando nos mesmos processos, praticando a mesma tabela de honorários e contando com o auxílio da mesma secretaria e dos mesmos estagiários. A única diferença é que nossos honorários virão em forma de lucros distribuídos pela pessoa jurídica que decidimos constituir.*

*Aos olhos de alguns, no momento em que o nosso objetivo era, de forma consciente, reduzir o valor do imposto a pagar, o procedimento antes descrito caracteriza situação tipificada no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, que conceitua fraude como sendo "Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento". Nestas circunstâncias, resta saber quando um ato praticado em conformidade com o Direito deixa de ser uma prerrogativa do contribuinte para se caracterizar em sonegação tributária.*

Naquela oportunidade, votei no sentido de que a forma eleita para o negócio encontrava-se dentre aquelas autorizadas pela lei e que inexistia, na situação, discordância entre as finalidades declaradas publicamente e as funções da empresa. Em minha proposta de voto, sugeri a seguinte ementa ao acórdão:

**LANÇAMENTO DECORRENTE DE DESCONSIDERAÇÃO  
DE NEGÓCIO JURÍDICO PREVISTO EM LEGISLAÇÃO  
CIVIL E COMERCIAL – NECESSIDADE DE  
PROCEDIMENTO PRÉVIO – ART. 116, PARÁGRAFO  
ÚNICO DO CTN.**

1. Ocorrido o fato gerador, surge a obrigatoriedade do pagamento do tributo, do que o contribuinte não pode se furtar. Pode, entretanto, em momento anterior a ocorrência do fato gerador, buscar evitar que este aconteça, o que configura evasão lícita,

que nos termos e limites do parágrafo único do artigo 116, do CTN, em procedimento próprio, é passível de ser desconstituída pela fiscalização.

2. Para o lançamento de crédito tributário feito a partir da desconsideração de atos ou negócios jurídicos legalmente previstos na Lei Civil e Comercial, tidos por simulados, não basta o registro e a fundamentação de desconsideração feita no próprio auto de infração por meio do qual se exige o crédito tributário decorrente da desconstituição dos atos e negócios jurídicos. É necessário a existência de procedimento prévio em que se declara a desconstituição dos atos e negócios tidos por simulados, situação que não foi observada no caso dos autos, razão pela qual, dou provimento ao recurso voluntário.
3. Qualquer entendimento que atribua unilateralmente ao fisco o poder de desconsiderar realidades jurídicas não pode ser aceito.

Após debates e pedidos de vista, os conselheiros decidiram que a ação do contribuinte em busca de procedimento que lhe gere menor carga tributária não pode ser compreendida como atitude fraudulenta. Nesta linha de entendimento, decidiu o colegiado, de forma unânime, afastar a multa qualificada concluindo que a ação em conformidade com a legislação civil e comercial, sem que os atos fossem ocultados, não caracteriza situação de fraude, dolo ou simulação capaz de ensejar a qualificação da multa.

Quanto ao mérito, naquele julgamento, o entendimento dos conselheiros mostrou-se dividido em duas teses, a saber: a) a tese do relator, resumida na proposta de ementa acima transcrita e b) a tese do conselheiro Antônio José Praga de Souza sustentando que a fiscalização não podia exigir multa qualificada, mas que era possível, para fins tributários, desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte para exigir o imposto correspondente. Proferidos os votos, a votação terminou quatro a quatro, prevalecendo o voto de qualidade da Presidente que acompanhou a tese do Conselheiro Antônio José Praga de Souza.

Quanto ao Recurso nº 145.171, anteriormente citado, em relação à qualificação da multa, o acórdão, que posteriormente voltaremos a fazer referência, foi redigido com a seguinte ementa:

“....

**PENALIDADE QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – ERRO DE PROIBIÇÃO – ARTIGO 112 DO CTN – SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI** – Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude

-f-

*criminal. (Ac. 101-95.537, Rel. Mário Junqueira Franco Júnior)<sup>2</sup>.*

Na linha da jurisprudência acima referida, também se encontram julgados da Sexta e da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

*GANHO DE CAPITAL – SIMULAÇÃO – PROVA. A opção do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe à autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador ou que o contribuinte tenha usado estratagema para revestir-lo de outra forma. Não havendo impedimento legal para a realização das doações, ainda que delas tenha resultado a redução do ganho de capital produzido pela alienação das ações recebidas, não há como qualificar a operação de simulada. A reduzida permanência das ações no patrimônio dos donatários/doadores e doadores/donatários, por si só, não autoriza a conclusão de que os atos e negócios jurídicos foram simulados. No ano-calendário de 1997 não havia a incidência de ganho de imposto sobre o ganho de capital produzido pela diferença entre o custo de aquisição pelo qual o bem foi doado e o valor de mercado atribuído no retorno do mesmo bem," (Acórdão 106-13.483).*

A Terceira Câmara deste Conselho, em matéria semelhante a que se discute nestes autos, de forma unânime, já decidiu na seguinte linha:

*INCORPORAÇÃO ATÍPICA - NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO - SIMULAÇÃO RELATIVA - A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada. Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo.*

*EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos. (Acórdão 103-2147-12404, Rel. PASCHOAL RAUCCI, julg. Em 16-10-2002.*

---

<sup>2</sup> Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir o percentual da multa de ofício para 75%. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Relatora), Caio Marcos Cândido e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.



Para compreensão do precedente acima referido e a fim de evitar tautologia, transcrevo a seguinte passagem do acórdão, cujos fundamentos adoto como razão de decidir para desqualificar a multa aplicada.

*O que se discute nos presentes autos são os procedimentos utilizados pelo contribuinte, os seus propósitos e os resultados alcançados, se o conjunto de atos e fatos jurídicos implementados constituem infração à legislação fiscal e, em caso positivo, se estaria caracterizado o evidente intuitivo de fraude, tal como preceituado nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64.*

*O tema em questão comporta ao menos uma breve incursão em correntes doutrinárias antagônicas sobre elisão e evasão fiscal. Tributaristas consagrados, em nível nacional e internacional, dissentem sobre o assunto, todos apoiados em teorias e raciocínios solidamente construídos, e as citações e opiniões que forem mencionadas adiante têm, como única e exclusiva finalidade, fundamentar e justificar o voto que a final será proferido.*

*Como já relatado, uma empresa superavitária foi incorporada por outra deficitária. Segundo se noticia nos autos, o propósito foi contornar a proibição legal da incorporadora compensar os prejuízos da incorporada.*

....

*Contudo, no mesmo ato de incorporação, a empresa incorporadora assumiu a denominação social da incorporada, de tal sorte que para o mundo dos negócios a empresa extinta continuou a operar, pois o nome é o elemento distintivo da pessoa (física ou jurídica), enquanto que a empresa incorporadora teve sua razão social eliminada.*

...

*O recorrente aditou o seu recurso com o memorial de fls. 626/630, alegando que a incorporação foi realizada com observância formal a todas as normas que regem a matéria, não se podendo falar em simulação. Diz que "há negócio indireto, portanto, quando as partes recorrem a negócio jurídico, a cuja forma e disciplina se sujeitam, com o objetivo de alcançar consciente e consensualmente, finalidades diversas das que lhe são típicas", reportando-se a decisões do Conselho de Contribuintes que admitem "como lícitas, operações que, não infringindo a lei, são realizadas com finalidades meramente fiscais" (fls. 629).*

*No memorial citado, o defendantassevera que o princípio da estrita legalidade respalda o procedimento do contribuinte, tanto que o critério econômico para interpretação e aplicação da legislação tributária exigiu a edição da Lei Complementar nº 104/2001, sem efeito retroativo, ficando tacitamente convalidadas as operações lícitas praticadas pelo autuado e não aceitas pelo Fisco.*

*Depreende-se do exposto que a recorrente reconhece o objetivo de auferir uma economia tributária, sob a alegação de que teria sido praticada sob o manto da legalidade, e por isso perfeitamente legítima e lícita.*

*A análise adequada da questão deve ser precedida do exame de premissas maiores, estabelecidas na Magna Carta e complementadas pelo CTN. A Prof. Dra. DIVA PRESTES MARCONDES MALEIRBI, em seu magnífico trabalho "ELISÃO TRIBUTÁRIA", publicado na obra "Textos Selecionados para o XI CURSO DE APERFEIÇOAMENTO EM DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO" - Ed. Resenha Tributária - 1985, reportando-se a KARL LENS (Metodología de la Ciencia del Derecho, Ariel, Barcelona, 1966), assim se manifesta:*

*"... os tipos descritos nas hipóteses de incidência podem ser "abertos" ou "fechados"; no tipo aberto, o fato ocorrido apenas deve-se coordenar ao tipo legal descrito na hipótese da norma.*

- Qb

*enquanto que no tipo fechado deve haver perfeita e rigorosa correspondência entre os aspectos essenciais do fato ocorrido com os definidos no tipo legal da norma, para que possa operar-se a subsunção."*

*No sistema "aberto" há normas que estabelecem diretrizes de caráter geral para aplicação da legislação tributária, onde predomina o resultado econômico, com vistas à observância dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.*

*O conteúdo econômico, no sistema "aberto", prevalece sobre os meios jurídicos utilizados, especialmente quando se verificar "abuso de formas", como expressamente previsto no Código Tributário Alemão de 1977: "Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada" (§ 42).*

*O Código Tributário Germânico de 1977 também acolhe, em relação aos negócios e atos simulados, o conceito da consideração econômica : "São irrelevantes para os fins da tributação os negócios e atos simulados. Se por meio de um negócio simulado se encobre outro negócio, leva-se em conta para fins de tributação o negócio encoberto." (§ 41, inc. 2º).*

*Portanto, no sistema "aberto" caberá ao intérprete " .ater-se a "intentio facti" ou intenção empírica e, assim, se for o caso, concluir pela incidência do tributo toda vez que ficar demonstrada a propositada alteração da "intentio juris" correspondente, a utilização de forma jurídica não típica ou atípica em relação ao fim visado, o abuso da forma jurídica ..." (A.A. Falcão, in *Fato Gerador da Obrigaçāo Tributária*, Ed. Revista dos Tribunais, 1971).*

*O tipo denominado "fechado" está fundado no "princípio da legalidade estrita, implicando na reserva da lei formal ("lex scripta") e na reserva absoluta da lei ("lex stricta"). Disso se infere o princípio da tipicidade, do qual decorrem os subprincípios da seleção, do "numerus clausus", do exclusivismo e da determinação." (A.P. Xavier).*

*O sistema "fechado" implica, pois, numa adequada e exata justaposição dos atos e negócios praticados pelo sujeito passivo, em harmonia com a descrição e conteúdo da lei tributária, pautando-se a interpretação ao enfoque exclusivamente jurídico da hipótese de incidência. Só interessam ao exegeta, no fato concreto subsumido à hipótese de incidência, os caracteres que tenham sido contemplados pela lei (h.i.); os demais são desprezíveis por irrelevantes (Geraldo Ataliba, mencionado por Diva Malerbi, op. cit.).*

*Para encerrar essa confrontação, é oportuno registrar o magistério de Gilberto de Ulhoa Canto:*

*"O legislador deve formular a norma de tal maneira que ela tenha o máximo de eficácia, abrangendo todas as situações econômicas de cada tipo. Entretanto, se ele não o faz, ao aplicador da norma falece poder para estender a sua incidência a hipóteses que, embora de conteúdo econômico parecido, não foram juridicisadas por dispositivo legal. O imposto deve levar em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo; mas, sendo sua exigibilidade a resultante necessária da lei, somente desta poderá emanar obrigação tributária, já que o fato gerador é ato, negócio ou situação por ela definido, e não o resultado da respectiva dimensão econômica enquanto não tenha por ela sido encampado." (ELISÃO E EVASÃO FISCAL, Cad. Pesq. Trib. nº 13, Ed. Resenha Tributária, 1988, fls. 49/50).*

*Após a minguada síntese para cotejo dos sistemas "aberto" e "fechado", cabe assinalar que muitos dos doutrinadores, que acreditam serem maioria, entendem que o Sistema Tributário Brasileiro é do tipo "fechado", sendo inadmitida a interpretação econômica na aplicação da legislação fiscal, tanto que o art. 74 do projeto do CTN, que a admitia, foi excluído do texto final. Referido dispositivo, que integrava o Capítulo IV – Da Interpretação da Legislação Tributária, estabelecia:*

*JL*

"A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes."

*Na justificativa referente ao texto supra, expressamente constava: "A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação em função dos resultados, efetivos ou potenciais, ainda que não nominalmente referidos na própria lei."*

*Deixando de integrar o Código Tributário Nacional as disposições supra, vários são os autores que entendem não haver respaldo para a consideração econômica na interpretação e aplicação da legislação tributária.*

*A. A. BECKER, referindo-se à interpretação das normas tributárias segundo a realidade econômica, informa que essa interpretação é também chamada de "construtiva", mas que "na verdadeira realidade faz é a demolição do que há de jurídico no direito tributário. Em nome da defesa do direito tributário, eles matam o "direito" e ficam apenas com o "tributário" "(in Teoria Geral do Direito Tributário).*

*Majoritariamente a doutrina admite, nos sistemas tributários fechados, a prática de procedimentos elisivos.*

*O sempre lembrado Rubens Gomes de Souza, in Pareceres - 3 - Imposto de Renda, Ed. Resenha Tributária, 1976, ao distinguir "elisão" de "evasão", cita Randolph E. Paul, que define a "elisão" ("tax avoidance") como a atividade do contribuinte que procura, por meios lícitos, amoldar os fatos futuros ao objetivo de excluir ou reduzir a respectiva tributação; e como "evasão" ("tax evasion"), a atividade do contribuinte que procura, por meios que podem ser objetivamente lícitos, excluir ou reduzir o débito tributário decorrente de fatos pretéritos e, portanto, já existentes.*

*E o mestre Rubens G. Souza, na mesma obra citada, consigna (pág. 215):*

**"Para resumir: a elisão consiste em evitar (portanto antecipadamente) obrigação tributária ainda não existente; evasão consiste em escapar-se (portanto posteriormente) de obrigação tributária já existente. O professor espanhol Narciso Amorós disse isso numa fórmula extremamente feliz: "A elisão é não entrar na relação fiscal. A evasão é dela sair: exige, portanto, estar, haver estado, ou podido estar dentro dela em algum momento."**

*Nas palavras do respeitado tributarista Ricardo Mariz de Oliveira, "a melhor doutrina, surpreendendo esta distinção básica entre elisão e evasão, também acrescenta que a economia, para ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal." (Evasão e Elisão Fiscal, Cad. Pesq. Trib. - Vol. 13, pág. 150).*

*Outrossim, R. Mariz de Oliveira, acompanhando a posição de renomados tributaristas, aponta que a interpretação da lei tributária pelos efeitos econômicos dos atos praticados é inviável como regra geral no sistema brasileiro, nem existe como norma expressa, a exemplo do que ocorre em outros regimes, observando, ainda, que o intuito de economizar tributos não é ilegal, sendo mesmo obrigação dos administradores das empresas, aos quais incumbe gerir os negócios sociais da forma mais rentável possível, na conformidade dos arts. 153 e 154 da Lei 6404/76, advertindo que a linha divisória entre o lícito e o ilícito em muitas situações é extremamente tênue, o que exige cuidadosa análise de cada caso em particular. (Op.cit., págs. 152, 156, 157 e*

-fj-

164).

*Luiz Carlos Andrezani, citado por R. Mariz, em parecer de sua lavra, a respeito do tema, fez as judiciosas considerações:*

*"Afastadas as discussões sobre aspectos periféricos da questão, o ponto central que merece análise mais demorada, diz respeito à identificação da hipótese limite da chamada economia lícita, e correspondente ingresso no campo da simulação, já que é este o possível argumento que pode ser utilizado para questionamento do negócio pretendido.*

*A contextura da hipótese legal da simulação prevista no artigo 102 do Código Civil dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.*

*A par disso, subdivide-se doutrinariamente a simulação em absoluta e relativa. Diz-se absoluta, a simulação originada de ato praticado com o fito de nenhuma eficácia produzir e, para tanto, contém cláusula, declaração ou confissão não verdadeira. A simulação é relativa quando o ato praticado tem por objetivo encobrir, dissimular, um outro ato que possui natureza diversa.*

*No âmbito tributário, as situações encontradiças suscitam, normalmente, as simulações da segunda espécie mencionada: pratica-se um ato – que irrompe legal e formalmente perfeito no mundo físico – mas que serve somente como embalagem e veículo para consecução de outro – dissimulado – este sim em conformidade com a real e interior vontade do agente." (Op. cit., págs. 165/166).*

*No que tange à simulação, Washington de Barros Monteiro ensina que a doutrina distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa. É absoluta quando a declaração de vontade exprime aparentemente um ato jurídico, não sendo intenção das partes efetuar ato algum ("colorem habens, substantiam vero nullam"). É relativa quando efetivamente há intenção de realizar algum ato jurídico, mas este é de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende ultimar ("colorem habens, substantiam vero alteram"). (Curso de Direito Civil, Vol. I, Ed. Saraiva, 1993, pág. 209).*

*O conceituado civilista diz que a simulação difere da dissimulação, mas em ambas o agente quer o engano; na simulação, quer enganar sobre a existência de situação não-verdadeira, na dissimulação, sobre a inexistência da situação real. Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara. (Op. cit., pág. 213).*

*Conforme consta a fls. 520, os fatos "descritos e demonstrados no RELATÓRIO FISCAL (fls. 437 a 442), que passa a ser peça deste processo, mostram indícios de simulação nessa operação, ou seja, economicamente a incorporadora seria a empresa SUPRARROZ S/A, CGC 87.452.181/0001-75, e a forma adotada pretendeu aproveitar em evento futuro prejuízos que agora não poderiam ser compensados.*

*Neste ponto, é válido ressaltar que o percutiente trabalho fiscal atribuiu ao ato de incorporação características de simulação, sendo oportuno, para efeito de evitar remissão e de não quebrar a seqüência expositiva, reproduzir texto de L.C. Andrezani, anteriormente transscrito:*

*"No âmbito tributário, as situações encontradiças suscitam, normalmente, as simulações da segunda espécie (relativa) mencionada: pratica-se um ato – que irrompe legal e formalmente perfeito no mundo físico – mas que serve somente como embalagem e veículo para consecução de outro – dissimulado – este sim em conformidade com a real e interior vontade do agente."*

- ff

....

*Segundo Ruy Barbosa Nogueira, a interpretação da lei tributária não há de ser nem a que mais favoreça ao Fisco, nem a que mais favoreça ao contribuinte. Mas "pro lege". (Da Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias - Ed. Revista dos Tribunais, 1965).*

*No caso dos autos, com muita argúcia e rara felicidade, conseguiram os autuantes instruir o processo com uma série de dados e fatos mais do que suficientes para a caracterização de procedimento dissimulatório, para mascarar situação que se ajusta à tipificação contida nos artigos 508 e 509 do RIR/94, tal como capitulado no auto de infração contestado.*

*Verificada a improriedade, para efeitos fiscais, da incorporação realizada, pois contaminada por vício de simulação, fica obstada a compensação de prejuízos oriundos da empresa SUPREMA S/A, tornando-se inócuas a preliminar suscitada que, por isso, deve ser rejeitada.*

*No que concerne à penalidade imposta, esta foi a cominada no art. 992, inc. II, do RIR/94, aplicável "nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964", os quais, expressamente, contemplam hipóteses de intenção dolosa do agente, a saber:*

*"Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa....."*

*"Art. 72- Fraude é toda ação ou omissão dolosa....."*

*"Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso ..."*

*O comando legal que remete aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64, delimita a aplicação da multa agravada aos casos de evidente intuito de fraude.*

*A "evidência" indicada na lei exige que o intuito de fraude aflore com tal clareza que não se possa pôr em dúvida ter havido má-fé nos atos praticados, com inequívoco propósito de violar disposição legal.*

*A matéria objeto destes autos comprehende caso de "simulação relativa" ou "dissimulação", e a doutrina maciçamente alerta para a dificuldade de definir, com precisão, a linha fronteiriça que separa o ato elisivo do negócio dissimulado.*

*Também é comum recomendação de cautela, por parte do intérprete e aplicador da lei, pelas dificuldades práticas de se concluir por hipótese de evasão ou elisão, pois é insuficiente o elemento temporal (antes ou depois de ocorrência do fato gerador), especialmente em casos de simulação relativa, cuja determinação vincula-se, via de regra, a fatos, indícios e presunções, por isso que cada situação deve ser analisada isoladamente.*

*Em face de tais circunstâncias, vejo-me diante de muitas dificuldades para caracterizar a "evidência" exigida pela lei, cumulada com o "intuito de fraude" (este de caráter manifestamente subjetivo), pelas seguintes razões:*

- a) as empresas envolvidas nas operações acoimadas de simulatórias são todas sociedades anônimas, em razão do que os atos praticados impõem divulgação e registro nos órgãos públicos, o que foi feito;
- b) todas as operações estavam devidamente lançadas na escrituração comercial e fiscal, não se vislumbrando qualquer hipótese de ocultação ou resistência a fornecimento de informações ou documentos solicitados pela Fiscalização;
- c) foram cumpridas, junto à Receita Federal e demais órgãos públicos, as formalidades próprias aos atos de incorporação.



*O que não padece de dúvidas é a intenção do contribuinte em economizar imposto, tendo ele praticado todos os atos que entendeu válidos, na forma da lei. Se conseguiu o "desideratum" é outro aspecto da questão, mas daí a afirmar-se estar configurado um "evidente" intuito de fraude há, no meu juízo, um considerável distanciamento.*

*Em assim sendo, não se pode olvidar que o Código Tributário Nacional, em seu Livro II - Normas Gerais de Direito Tributário, no capítulo IV que trata da Interpretação e Integração da Legislação Tributária, acha-se incluído no art. 112, que dispõe:*

*"Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capituloação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."*

*Em face das diretrizes estabelecidas pelo art. 112 do CTN, acima transcrito, e ante as circunstâncias apontadas, entendo não estar configurada a evidência do intuito de fraude, exigência legal para agravamento da penalidade, a recomendar a aplicação da multa destinada às infrações não dolosas, prevista no art. 992, inciso I, do RIR/94, então vigente. (Texto extraído do acórdão 103-21047)*

A propósito da instigante tarefa de definir o limite do que é permitido e o que é vedado pelo contribuinte, Antelmo Gomes de Oliveira e Diego Galbinski, em publicação existente no CD Juris Síntese nº 58, março e abril de 2006, reportaram-se à matéria com as seguintes considerações:

*No sistema jurídico brasileiro, a liberdade fiscal integra, tradicionalmente, a categoria jurídica das liberdades fundamentais, que permite a escolha de várias opções, em especial "a construção de um modelo de ação que poderá consistir numa escolha de negócios mais favoráveis, para obter o resultado desejado, de eliminação ou de redução do tributo devido". Este modelo de ação causa, geralmente, o surgimento do fenômeno do planejamento tributário, que gira em torno "desde a chamada reorganização societária até a celebração de negócios jurídicos especialmente desenhados para aproveitar as vantagens e os vazios existentes nas leis tributárias".*

*No plano da experiência propriamente dito, o exercício da liberdade fiscal tem, entretanto, uma densa zona de penumbra, que envolve dois fenômenos:*

*i) o fenômeno jurídico do negócio indireto, que a liberdade fiscal tutela; e*

*ii) o fenômeno jurídico da simulação relativa, que a liberdade fiscal não tutela.*

*Em linhas muito gerais, o negócio indireto constitui, tradicionalmente, uma modalidade de negócio jurídico, "que as partes celebram para através dele atingir fins*

-fla

*diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial". De acordo com este conceito, os contribuintes utilizam o negócio indireto para realizar um fim distinto do que corresponde à sua causa-função objetiva: dai a referência dos autores ao seu caráter 'indireto' ou obliquo, anômalo ou inusual".*

*Dentre os inúmeros negócios indiretos, que os contribuintes podem realizar, no exercício jurídico da liberdade fiscal, destacam-se os negócios de formação sucessiva, denominados step by step transactions, que, a grosso modo, são "uma pluralidade de atos autônomos, um sucedendo ao outro, de tal forma que a finalidade última só pode ser alcançada com a prática seriada de todos". Neste sentido, afirmou ASCARELLI, "preliminarmente, devemos perguntar: é o negócio indireto um negócio único, ou resulta, ele, da combinação de mais negócios, economicamente conexos, mas juridicamente distintos? Penso que no âmbito dos negócios indiretos, podemos encontrar quer negócios únicos, quer pluralidade de negócios que permitem às partes alcançar, através da sua combinação, o escopo indireto visado".*

*Ao contrário do negócio jurídico indireto, a simulação constitui o defeito dos negócios, que se origina da "divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo [...] e determinada pelo intuito de enganar terceiros". Conforme a doutrina e a jurisprudência brasileira, a simulação tem duas espécies:*

i) a simulação absoluta, denominada simplesmente de simulação, que ocorre "quando a declaração de vontade exprime aparentemente um ato jurídico, não sendo intenção das partes efetuar ato algum". A simulação absoluta caracteriza-se, de um certo modo, "pela completa ausência de qualquer realidade", isto é, o negócio jurídico simulado reflete "uma simples aparência, uma sombra vã, um corpo sem alma"; e

ii) a simulação relativa, denominada simplesmente de dissimulação, que ocorre "quando há efetivamente intenção de realizar algum ato jurídico, mas este é de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende ultimar, não é efetuado entre as próprias partes, aparecendo então o testa-de-ferro, o prestanome, ou a figura de palha [...] não contém elementos verdadeiros, ou melhor, seus dados são inexatos".

*As diferenças entre as duas espécies de simulação giram, normalmente, em torno das seguintes características, de acordo com a dogmática jurídica:*

*"[...] na simulação, faz-se aparecer o que não existe, na dissimulação oculta-se o que é; a simulação provoca uma crença falsa num estado não real, a dissimulação oculta ao conhecimento dos outros uma situação existente; aquela procura uma ilusão externa, busca esta uma ocultação interna (dissimula-se o ódio, o rancor).*

....

*De modo geral, em relação à simulação relativa, o negócio indireto distingue-se, no plano da teoria propriamente dito, com uma certa facilidade. Por outro lado, no plano da experiência, a distinção dos dois fenômenos envolve, contudo, uma zona*

*cinzenta, em torno dos fins dos contribuintes:*

- i) selecionar o meio mais vantajoso fiscalmente; ou
- ii) dissimular a ocorrência do fato gerador.

*De acordo com esta circunstância, a jurisprudência brasileira distingue, atualmente, o negócio indireto e a simulação relativa, no exercício jurídico da liberdade fiscal, mediante o critério da violação à lei. Conforme este critério jurídico:*

- i) o sujeito passivo da relação tributária realiza, geralmente, um negócio jurídico indireto, quando não viola nenhuma norma, que veda a realização do ato; enquanto
- ii) o sujeito passivo da relação tributária realiza, geralmente, um negócio jurídico simulado, quando viola uma norma, que veda a realização do ato.

*Segundo este critério objetivo, a jurisprudência brasileira julgou recentemente, por exemplo, que o contrato de arrendamento mercantil dissimula o contrato de compra e venda, no exercício jurídico da liberdade fiscal, quando “estiver contemplado em uma das situações de repúdio, previstas na Lei nº 6.099/1974 (arts. 2º, 9º, 11, § 1º, 14 e 23)”.<sup>48</sup> Conforme este leading case, apenas nas hipóteses expressas da lei, “é que se tem autorização legal para a descaracterização do arrendamento mercantil e imputação das consequências”.<sup>49</sup>*

*De acordo com este precedente, “não havendo nenhum dispositivo legal considerando como cláusula obrigatória para a caracterização do contrato de leasing que fixe valor específico de cada contraprestação, há de se considerar como sem influência, para a definição de sua natureza jurídica, o fato das partes ajustarem valores diferenciados ou até mesmo simbólicos para efeitos da opção de compra”.*

Na mesma linha que sigo em meu voto, encontra-se, ainda, o seguinte precedente que faz referência ao Acórdão 01-01.874/94, da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

**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/01-01.874/94).

**IRPJ- INCORPORAÇÃO ATÍPICA-** A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando negócio jurídico indireto. (Ac. 101.94127 - Rel. Sandra Maria Faroni, j. 28/02/2003).

Em seu substancioso voto, a relatora Sandra Maria Faroni assim enfrentou a matéria:

“(....)

*Ocorreu, portanto, a incorporação de pessoa jurídica superavitária por pessoa jurídica deficitária e que, de fato, estava desativada.*

*Não há, na lei, qualquer restrição, quer a que sociedade controlada incorpore controladora, quer a que sociedade deficitária incorpore uma superavitária, quer a que uma sociedade incorpore outra com patrimônio líquido negativo. Sendo o evento motivado por legítimos designios de reorganização societária, e desde que respeitados os direitos da minoria, não há obstáculos à incorporação. E isso tanto é mais verdadeiro quando o evento envolve sociedades de um mesmo grupo empresarial, quando essas modalidades de incorporação, talvez insólitas, trazem vantagens para o grupo.*

*Na jurisprudência administrativa não são raros os exemplos que reconhecem não haver óbice a incorporações nessas condições.*

*No voto condutor do Acórdão que decidiu o litígio referente ao Recurso nº.120.696 (Processo nº.10980.006561/97-68), o ilustre Conselheiro Natanael Martins registra:*

*“..... se dúvidas no passado existiram quanto à possibilidade de incorporação de sociedade com patrimônio negativo, estas hoje não mais têm razão ser.*

*Deveras, indagado a propósito da referida operação, em alentado parecer cuja ementa abaixo transcrevo, respondeu o Consultor Jurídico do Ministério de Estado da Indústria, do Comércio e do Turismo no Parecer CONJUR n. 129, de 26.12.96 (D.O.U. de 09.01.97), pela absoluta possibilidade de sua realização:*

*“Ementa: Registro do Comércio. Sociedade Anônima. Incorporação de sociedade em liquidação, com patrimônio líquido negativo. Possibilidade jurídica.*

*Ressalvados os direitos de acionistas e terceiros, é possível a incorporação de sociedade com patrimônio líquido negativo. Não obsta à incorporação o fato de estar em liquidação a sociedade incorporanda”*

*Assim, dado ser a operação possível, as consequências contábeis são as que naturalmente resultam do ato, e as fiscais aquelas previstas na legislação de regência, vigente ao tempo em que esta se realizou”.*

*Também os acórdãos 1º CC-101-83.870/92, 101- 83.894/92 e 101-92.311/98 - (DOU de 08/03/95, 13/03/95 e 27/10/98) e CSRF/01-1.756/94 (DOU de 13/09/96) manifestam-se no sentido de que nada impede que uma sociedade deficitária incorpore uma superavitária.*

*No presente, a empresa é acusada de ter infringido o art. 33 do Decreto-Lei 2.341/87, que vedava à sucessora por incorporação, fusão ou cisão, compensar os*

*prejuízos fiscais da sucedida. Para tanto, o acórdão recorrido, corroborando a conclusão da autoridade fiscal, entendeu que, embora formalmente tenha havido incorporação da Focom Fomento pela Focom Total, (empresa com prejuízos a compensar), na realidade, ocorreria a operação inversa, e a empresa extinta teria sido a Focom Total (que tinha prejuízos a compensar), e não a Fomento.*

*Essencial, pois, para o deslinde da questão, é a caracterização, ou não, da operação como simulada.*

*A doutrina distingue a simulação absoluta - quando não há relação negocial efetiva entre as partes – da simulação relativa- quando dois negócios se sobreponem : o simulado ou aparente, que não espelha o íntimo querer das partes, e o dissimulado, oculto ou real, que as partes efetivamente desejam celebrar. A presente acusação, em síntese, é de que a Focom Fomento incorporou a Focom Total, dissimulando a operação através da incorporação aparente da Focom Fomento pela Focom Total.*

*A jurisprudência deste Conselho tem se firmado no sentido de que, para que se possa caracterizar a simulação em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. No caso, não havia qualquer impedimento para que fosse concretizado a ato jurídico que a fiscalização aponta como dissimulado (incorporação da Focom Fomento pela Recorrente). Apenas não conseguiria, a nova empresa, a economia tributária via compensação de prejuízos.*

*Pondera o redator do voto condutor do acórdão que o objetivo final visado pelas partes foi permitir que os prejuízos fiscais da incorporadora Focom Total (antiga Philco) fossem compensados com lucros futuros decorrentes da incorporação, e portanto, o efeito econômico do negócio é o correspondente ao de uma compensação de prejuízos fiscais da incorporada, e, consequentemente, a incorporação foi simulada. Porém, o fato de objetivar compensar prejuízos que seriam perdidos com a extinção da empresa não é suficiente para caracterizar como simulada uma operação lícita, que efetivamente se concretizou com observância de todos os requisitos legais. O empresário tem o direito de, entre dois caminhos igualmente lícitos, escolher o que lhe traga maior economia de tributos.*

Alberto Xavier<sup>3</sup> faz uma distinção entre *negócio indireto* e *simulação*, e destaca:

“ ...

*A distinção entre o negócio simulado, por um lado, e os negócios indiretos (...), por outro, corresponde à fronteira que separa a mentira da verdade. Os negócios indiretos (...) são verdadeiros; os negócios simulados são falsos e mentirosos.*

*Na simulação há uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada – e dai o seu caráter mentiroso ou enganatório. No negócio indireto não há divergência entre a vontade real e a declarada – e dai o seu caráter verdadeiro; há, isso sim, uma divergência entre a causa-função típica e os motivos ou fins perseguidos pelas partes, divergência essa querida realmente e revelada às claras.*

*Por outras palavras: há a utilização de uma estrutura ou de uma*

---

<sup>3</sup> XAVIER, Alberto. "Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva - Dialética, S. Paulo



*forma para atingir indiretamente um resultado que não é o típico daquela estrutura e daquela forma. O fim típico, porém, é realmente querido pelas partes; só que se limita a funcionar como condição para a realização de um fim ulterior que é essencial na determinação volitiva das partes.”*

.....

*Se os negócios em fraude à lei são realizados por via de atos simulados, aplica-se-lhes o regime de simulação. Mas não assim se são realizados por via de negócios verdadeiros, sejam estes ou não negócios indiretos...”*

*A hipótese enquadra-se perfeitamente na caracterização de negócio indireto descrita pelo Professor Alberto Xavier. Efetivamente, as partes queriam e realizaram a reestruturação societária, com extinção de uma das empresas, mediante sua absorção por outra. Apenas, em lugar de extinguir a empresa deficitária, extinguiram a superavitária, para atingir indiretamente economia de tributos. O fim típico da incorporação (absorção de uma sociedade por outra) foi realmente querido, só que funcionou como condição ulterior de economia de tributos, essencial na determinação volitiva das partes.*

*A previsão legal para a tributação de operações como a objeto do presente litígio só surgiu no direito pátrio com a Lei Complementar nº 104/2001, que acrescentou um parágrafo ao art. 116 do Código Tributário Nacional, com a seguinte dicção:*

*"Art. 116. (...)*

*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.”*

*A exposição de motivos que acompanhou o Projeto que resultou na Lei Complementar nº 104/2001 assim justifica a criação de uma norma antielisiva:*

*“A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade da elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito”.*

*Como se vê, a inclusão do parágrafo único do art. 116 teve por escopo criar uma possibilidade de descharacterizar negócios lícitos, praticados com o objetivo de economizar tributos, a fim de submetê-los à tributação que adviria caso os negócios tivessem sido outros, aqueles preferidos em face do planejamento tributário. Para esses, necessário o procedimento prévio....”*

*fls.*

*Não restou, assim, caracterizada a declaração enganosa de vontade, essencial na simulação, mas sim, um planejamento tributável, possivelmente enquadrável na hipótese descrita no art. 14 da Medida Provisória nº 66/2002, não vigorante à época e não mais em vigor hoje.*

*Pelas razões declinadas, dou provimento ao recurso.*

*Sala das Sessões - DF, em 28 de fevereiro de 2003*

*SANDRA MARIA FARONI*

O resultado das decisões acima mostra que a matéria está longe de ser pacificada. Enquanto a Segunda e a Terceira Câmara, nos recursos nºs 152.622 e 124.045, respectivamente, por unanimidade de votos, em situação análoga, afastaram a qualificadora da multa, no recurso nº 145.171, sorteado à Primeira Câmara, a desqualificação da multa deu-se por maioria. Assim, para este conselheiro, não se pode atribuir ao contribuinte pecha de sonegador, qualificando a multa de ofício para o percentual de 150%, quando ele molda seu comportamento seguindo respeitável corrente doutrinária e precedentes jurisprudenciais<sup>4</sup>.

A qualificação da multa, no Direito Tributário, está sempre vinculada a uma ação ou omissão consciente, com a finalidade de suprimir ou reduzir tributo. O artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, ao prever multa de 150% (cento e cinqüenta por cento), faz referência aos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. A seu turno, a Lei nº 4.502, de 1964, nos artigos aqui referidos, dispõe, "in verbis":

*Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

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

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

**Não se pode aplicar sanção por ato lícito.** Entendo que a fraude somente se caracteriza a partir de uma ação ou omissão ilícita. Não se pode falar em ação ou omissão dolosa nos casos em que o agente está pautando sua conduta em conformidade com o Direito existente. Presente a ação ou omissão com a finalidade de evitar o acontecimento do

<sup>4</sup> Ainda que se corra o risco de ver o crédito tributário extinto pela decadência, a qualificação da multa não pode servir de elemento para deslocar a contagem do prazo decadencial do artigo 150, § 4º, para o artigo 173, ambos do CTN. A multa não pode ser qualificada sob pretexto de que se assim não for feito o crédito tributário estará extinto pela decadência. Não me parece que nos casos em que o contribuinte conduz sua ação baseado em linha de atuação alicerçada em respeitável corrente doutrinária e precedentes jurisprudenciais do próprio Conselho de Contribuintes, enseja a qualificação da multa.

ato jurídico-tributário, é necessário identificar se esta ação se deu mediante infração às leis civis e comerciais. Até que se regulamente o parágrafo único do artigo 116, do CTN, a seguir transrito, não se pode atribuir conduta de sonegador ao contribuinte que, sem ocultar qualquer ato, dirige sua ação, sob perspectivas jurídicas e econômicas, buscando economia tributária lícita, também conhecida como elisão fiscal.

*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. (AC) (Parágrafo acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, DOU 11.01.2001)*

Ao usar as expressões, “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, tem-se que a eficácia da referida norma está a depender de lei que o regulamente. Assim, enquanto não ingressar no mundo jurídico a lei reclamada pelo parágrafo único do artigo 116, do CTN, não pode a Fiscalização, para fins tributários, desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados em conformidade com a legislação civil ou comercial, sob o argumento de que tiveram por finalidade dissimular a ocorrência do fato gerador. *Qualquer entendimento que atribua ao fisco o poder de, sem existência de lei regulamentando a matéria, desconsiderar realidades jurídicas não pode ser aceito por afrontar o princípio da legalidade, em relação ao qual a Administração Tributária não pode se afastar.*

Em face do princípio da legalidade estrita que rege o direito tributário, a Administração tem ciência da necessidade de lei que discipline o procedimento para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, conforme previsto no parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), introduzido pela Lei Complementar no 104, de 10 de janeiro de 2001.

Diante da controvérsia doutrinária e jurisprudencial acerca dos procedimentos de planejamento tributário, buscando justiça fiscal e tendo por norte a capacidade contributiva, o legislador, no ano de 2001, aprovou a Lei Complementar nº 104, que inseriu o parágrafo único ao artigo 116 do CTN, anteriormente transrito. Considerando que a referida norma depende de lei que o regulamente, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 66, de 2002, cujos artigos 13 a 18 disciplinavam o procedimento para desconsiderar, para fins tributários, os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Ao ser convertida em lei, o capítulo que tratava do procedimento exigido para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos para fins tributários foi integralmente suprimido da Lei nº 10.637, de 2002. Assim, o parágrafo único do artigo 116 do CTN não é auto-aplicável.

Ainda que se alegue que determinados procedimentos lícitos são praticados com a única finalidade de pagar menos impostos, constituindo-se verdadeira injustiça em face ao princípio da capacidade contributiva, não se pode ignorar que tais atos, à luz do direito vigente, são perfeitamente válidos, razão pela qual não podem ser desconsiderados unilateralmente pela fiscalização.

Ciente da necessidade de lei que regulamente o parágrafo único do artigo 116, do CTN, para que o mesmo possa ser aplicado, em 21 de março do corrente ano (2007), o



Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional, em regime de urgência, o Projeto de Lei nº 536/2007, que assim dispõe:

*Art. 1º Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nesta Lei.*

*§ 1º São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem ocultar os reais elementos do fato gerador, de forma a reduzir o valor de tributo, evitar ou postergar o seu pagamento.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica nas hipóteses de que trata o inciso VII do art. 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).*

*Art. 2º Na hipótese de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração, nos termos do § 1º do art. 1º, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos e fundamentos que justifiquem a desconsideração.*

*§ 1º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.*

*§ 2º Considerados improcedentes os esclarecimentos apresentados, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil formalizará representação à autoridade administrativa que instaurou o procedimento de fiscalização.*

*§ 3º A representação de que trata este artigo deverá:*

*I – conter relatório circunstanciado dos atos ou negócios praticados e a descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, bem assim os fundamentos que justifiquem a desconsideração.*

*II – discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de ocultar os reais elementos constitutivos do fato gerador;*

*III – ser instruída com os elementos de prova colhidos no curso do procedimento de fiscalização e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo; e*

*IV – conter o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios praticados em relação aos equivalentes, referidos no inciso I, com especificação da base de cálculo, da alíquota incidente e do montante do tributo apurado.*

*Art. 3º A autoridade administrativa decidirá sobre a representação de que trata o § 3º do art. 2º no prazo máximo de cento e vinte dias a contar de sua formalização.*

*Parágrafo único. Na hipótese de desconsideração, o sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data em que for intimado da decisão, para efetuar o pagamento dos tributos e encargos moratórios.*

*Art. 4º A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios, no prazo a que se refere o parágrafo único do art. 3º, ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.*

*§ 1º O sujeito passivo será intimado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.*

*§ 2º A contestação da decisão de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, quando houver, integrará a impugnação do lançamento do crédito tributário.*

*Art. 5º Aplicam-se as normas do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, ao lançamento efetuado nos termos do art. 4º.*

*Art. 6º A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá expedir atos normativos necessários à execução do disposto nesta Lei.*

*Art. 7º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.*

Em que pese ter remetido o Projeto de Lei em regime de urgência ao Congresso Nacional, em maio deste ano, o Poder Executivo remeteu nova mensagem ao Parlamento pedindo para desconsiderar o regime de urgência, procedimento que nos parece altamente danoso à arrecadação tributária, pois enquanto não for regulamentado o procedimento previsto no artigo 116, parágrafo único do CTN, não se pode desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte, com base na legislação civil e comercial, com a finalidade de pagar menos imposto.

O debate sobre acerca da elisão tributária e do abuso de formas jurídicas e de direito, segundo o qual os contribuintes continuariam a ter liberdade econômica para organizar seus negócios, das formas mais vantajosas e adequadas possíveis, desde que os procedimentos efetuados neste sentido não tenham por objetivo exclusivo a economia de tributos, conforme destaca IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e PAULO LUCENA DE MENEZES, (Revista Dialética de Direito tributário, nº 63, pág. 159-171, Dezembro de 2000), esteve presente por ocasião da Revisão Constitucional de 1993, a partir de projeto apresentado pelo Instituto dos Advogados de São Paulo – IASP, o qual sugeriu a inserção do seguinte preceito no plano constitucional:

*"art. ... Os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica das pessoas para contribuir.*

*Alternativa I (Proposta por Hamilton Dias de Souza): Parágrafo único. O disposto neste artigo não pode ser elidido por qualquer prática, sem alcance geral, que implique redução ou eliminação de tributo.*

*Alternativa II (Proposta por Marco Aurélio Greco): Parágrafo único: Para assegurar o direito neste artigo, poderá a Administração tributária, para efeitos fiscais, considerar ineficazes os atos que contenham por sua causa exclusiva o objetivo de reduzir o ônus tributário."*

O que não se conseguiu fazer por meio de Revisão Constitucional não pode ser feito a partir de atos interpretativos da própria Administração. Se de um lado, nenhum contribuinte que tenha capacidade contributiva deve deixar de pagar tributos, por outro, não pode a Administração, sem amparo na lei, desconsiderar, para fins tributários, atos e negócios

*fla*

jurídicos praticados no exercício do livre direito que cada um tem de agir, desde que não exista lei proibindo esta ou aquela conduta.

Antes de concluir, valho-me das considerações de Ives Grandra da Silva Martins e Paulo Lucena de Menezes, na obra antes citada, para fazer a seguinte observação:

*Se está se propondo a regulamentação de uma norma legal (parágrafo único do art. 116 do CTN, pelo projeto de lei 536/2007) que permita que a desconsideração de tais procedimentos é porque, no momento da prática do ato levado a efeito pelo contribuinte, não existia base legal para tanto. Por conseguinte, as operações não podiam ser questionadas. Mais do que isto, ainda que a aludida proposta legislativa (PL 537/2007) seja convertida em lei, ela não poderá ser aplicada retroativamente, pois não se enquadra nas hipóteses do artigo 106 do CTN).*

Finalmente, rogo vênia ao ilustre relator para mais um ponto de discordância. Refiro-me à passagem de seu voto em que ele invoca, para sustentar a autuação, os itens 11 a 13 da exposição de motivos da Medida Provisória nº 66 de 29/08/2002, afirmando que tal norma teria regulamentado o parágrafo único do art. 116 do CNT. Dita legislação não existia na época dos fatos e, a exceção de pequeno período de vigência em que vigorou como Medida Provisória, não ingressou no mundo jurídico. Por tais razões, não se mostra apta para sustentar o lançamento.

#### Considerações finais:

Sem ignorar que o Direito está em constante evolução, tenho tecido críticas ao STJ em face de suas freqüentes mudanças de posições. Não é concebível que cidadão, louvando-se do entendimento exarado pelo Órgão previsto na Constituição como o responsável para dizer a última palavra acerca da interpretação da lei, ingresse com ação judicial reclamando determinado direito, já reconhecido pelo STJ, para, momentos mais tarde o próprio STJ negar o direito reclamado, sob o argumento de que mudou de opinião. Tal procedimento gera descrédito em relação ao Órgão Julgador e espalha a insegurança jurídica.

Em relação ao Conselho de Contribuintes, conforme se depreende do caso concreto, a jurisprudência acerca da definição do limite do que é permitido e do é proibido nos planejamentos tributários ainda não está pacificada. O ilustre relator cita em seu voto o acórdão nº 101-94.771, julgado em 11/11/2004, em que a Primeira Turma entendeu que em relação aos negócios, mesmo lícitos, quando praticados com o intuito de evitar a incidência da norma jurídico-tributária, é cabível a desconsideração, para fins tributários, do negócio realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação, com multa de 150%. Aquela mesma Câmara, em 24/05/2006, quando do julgamento do Recurso nº 145.171, afastou a qualificação da multa. Tal situação demonstra que a insegurança jurídica em relação ao STJ também se aplica ao Conselho de Contribuintes, o que é lamentável.

Para evitar a insegurança jurídica, tenho sustentado que a mudança de entendimento das Cortes Superiores, responsáveis por dizer a última palavra em relação à interpretação da lei, só pode ser aplicada para os casos futuros. Esse entendimento, conforme registra o Ministro Celso de Mello, em acórdão referente ao Mandado de Segurança nº 26.603-

1/DF, ainda pendente de publicação, não é estranho à experiência jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, que já fez incidir o postulado da segurança jurídica em questões várias, inclusive naquelas envolvendo relações de direito público (MS 24.268/MG, Rel. p/ o acórdão Min. GILMAR MENDES - MS 24.927/RO, Rel. Min. CEZAR PELUSO, v.g.) e de caráter político (RE 197.917/SP, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÉA), cabendo mencionar a decisão do Plenário que se acha consubstanciada, no ponto, em acórdão assim ementado:

*"(...) 5. Obrigatoriedade da observância do princípio da segurança jurídica enquanto subprincípio do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente. 6. Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica e sua aplicação nas relações jurídicas de direito público. (...)." (MS 22.357/DF, Rel. Min. GILMAR MENDES – grifei)*

“Vale mencionar, por oportuno, que também a prática jurisprudencial da Suprema Corte dos EUA tem observado esse critério, fazendo-o incidir naquelas hipóteses em que sobrevém alteração substancial de diretrizes que, até então, vinham sendo observadas na formação das relações jurídicas, inclusive em matéria penal.”

“Refiro-me, não só ao conhecido caso “*Linkletter*” – *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618, 629, 1965 –, como, ainda, a muitas outras decisões daquele Alto Tribunal, nas quais se proclamou, a partir de certos marcos temporais, considerando-se determinadas premissas e com apoio na técnica do ‘*prospective overruling*’, a inaplicabilidade do novo precedente a situações já consolidadas no passado, cabendo relembrar, dentre vários julgados, os seguintes: *Chevron Oil Co. v. Huson*, 404 U.S. 97, 1971; *Hanover Shoe v. United Shoe Mach. Corp.*, 392 U.S. 481, 1968; *Simpson v. Union Oil Co.*, 377 U.S. 13, 1964; *England v. State Bd. of Medical Examiners*, 375 U.S. 411, 1964; *City of Phoenix v. Kolodziejski*, 399 U.S. 204, 1970; *Cipriano v. City of Houma*, 395 U.S. 701, 1969; *Allen v. State Bd. of Educ.*, 393 U.S. 544, 1969, v.g.”. (Fonte: Voto do Ministro Celso de Mello, no Mandado de Segurança nº 26.603-1, conhecido nacionalmente como o caso da infidelidade partidária dos Deputados Federais).

No caso do mandado de segurança acima referido, o STF, em vários precedentes, dentre os quais o MS 20.927/DF, em que foi relator o Ministro MOREIRA ALVES e o MS 23.405/GO, em que foi relator o Ministro GILMAR MENDES, firmou clara orientação no sentido de “inaplicabilidade do princípio da fidelidade partidária aos parlamentares empossados.”

*“Mandado de Segurança. 2. Eleitoral. Possibilidade de perda de mandato parlamentar. 3. Princípio da fidelidade partidária. Inaplicabilidade. Hipótese não colocada entre as causas de perda de mandato a que alude o art. 55 da Constituição. (...)." (MS 23.405/GO, Rel. Min. GILMAR MENDES).*

Ocorre, entretanto, que o Tribunal Superior Eleitoral, em 27 de março de 2007, ao responder a Consulta nº 1.398/DF, nela assentou que a troca de partido, de forma injustificada, resultava em perda do mandato, eis que este pertence ao partido e não ao candidato eleito.

*fls.*

O Código Eleitoral (Lei nº 4.737 de 1965) assim como as Leis nº 9.504, de 30/09/1997, que estabelece normas para as eleições e nº 9.096, de 19/09/1995 que dispõe sobre partidos políticos, bem com a Constituição, foram as normas aplicáveis em relação aos julgamentos anteriores em que o STF entendeu que a troca de partido político não importava em perda do mandato. No entanto, a partir do dia 27/03/2007, em que aplicando as mesmas leis, se tornou evidente a revisão jurisprudencial dos entendimentos até então consagrados pelo STF, em respeito ao postulado da segurança jurídica, entendeu o STF, no Mandado de Segurança nº 26.603/DF, que somente perdem os mandatos os deputados que, sem justificativa, trocaram de partido após a data de 27/03/2007, pois os deputados que trocaram de partido antes da data aqui referida, o fizeram baseado em um contexto objetivo de expectativa de plena validade de seus atos. Não pode a mudança de jurisprudência do STF atingir direitos daqueles que conduziram seus atos seguindo a orientação da Corte Suprema.

**Assim, enquanto não houver uniformização da jurisprudência do Conselho de Contribuintes e a regulamentação, por meio de lei ordinária, do artigo 116, parágrafo único do CTN, não se pode aplicar sanções em decorrência de atos lícitos praticados pelos contribuintes.**

Com os fundamentos acima mencionadas, considerando que o contribuinte valeu-se de atos negociais lícitos previstos no direito civil e comercial com a finalidade de pagar menos tributo, agindo sem ocultar qualquer procedimento e diante do art. 112, II, do CTN, que determina que, em caso de dúvida, se interpreta de maneira mais favorável a lei tributária quanto às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, VOTO no sentido de DESQUALIFICAR A MULTA aplicada e DAR PROVIMENTO ao recurso para, com base no artigo 150, § 4º, do CTN, reconhecer a decadência da exigência do crédito tributário objeto do lançamento, resultando prejudicadas as demais teses de defesa.

É o voto.

Sala das Sessões- DF, em 04 de julho de 2007.

MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira SILVANA MANCINI KARAM

Trata-se de analisar a existência de dolo, de fraude ou de simulação, --- figuras jurídicas apenadas com multa qualificada, --- em planejamento tributário praticado mediante sucessivos atos societários, realizados antes da ocorrência do fato gerador do tributo, com o propósito supostamente legítimo, posto que não vedado em lei, de evitar ou reduzir a carga tributária decorrente.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 49 a 94, a autoridade lançadora apurou omissão de ganho de capital, decorrente da alienação de ações ou quotas sociais do interessado e dos interessados nos Recursos números 148.366, 148.367, 148.418, 156.682 - este último contendo além do Recurso Voluntário, Recurso de Ofício da 4ª Turma da DRJ de POA/RS - todos idênticos.

No relatório da r. decisão recorrida encontram-se as seguintes considerações sobre o Relatório Fiscal apensado aos autos, “verbis”:

*“Relatório da Atividade Fiscal.*

(...)

*O início da ação fiscal se deu em 09.11.2004, mediante intimação para esclarecimentos sobre a operação de alienação de ações emitidas por Elevador Sur.*

*Salienta que foram efetuadas diligências junto a terceiros e que foram recebidos documentos do Ministério Público Federal, obtidos junto aos autos do Inquérito Policial, conduzido pela Delegacia de Repressão a Crimes Fazendários do Departamento de Polícia Federal.*

*Em seu relato, a Autoridade Fiscal resume, às fls. .... os principais negócios jurídicos implementados pelas partes envolvidas, cujas páginas transcrevo a seguir para melhor compreensão do lançamento.*

*“Para uma adequada compreensão das operações realizadas, mister um breve resumo dos principais negócios jurídicos implementados pelas partes envolvidas, que culminou com a celebração, em 08/09/99, do CONTRATO DE COMPRA E DA E DE PERMUTA DE AÇÕES.*

*- Em 22/09/98, através de uma Assembléia Geral Extraordinária ... , os acionistas de ELEVADORES SUR deliberaram pelo cancelamento do registro de capital aberto de ELEVADOR SUR, tornando a sociedade companhia de capital fechado;*

*- No dia 04/08/99, os ALIENANTES ingressaram no quadro societário da 5246 PARTICIPAÇÕES, subscrevendo um aumento de capital de R\$ 700,00, bem como a formação de reserva de capital no valor R\$ 1.400,00, mediante a emissão de 7.000.000 de ações. Com isso, o capital social da 5246 PARTICIPAÇÕES passou a ser dividido em /*

17.000.000 de ações. A subscrição do aumento de capital se deu de tal forma, que foi mantida aproximadamente, a mesma participação que os acionistas detinham em ELEVADORES SUR;

- No dia 04/08/99, um dos antigos acionistas de 5246 PARTICIPAÇÕES, EDUARDO DUARTE, até então detentor (juntamente com MARCIA ....) DE 100% das ações de emissão da 5246 PARTICIPAÇÕES, renunciou ao cargo de diretor da empresa. MARCIA .... já havia renunciado ao cargo, em 20/04/99;
- No dia 05/08/99, EDUARDO DUARTE e MARCIA .... , alienaram as 10.000.000 ações que detinham na 5246 PARTICIPAÇÕES para a própria 5246 PARTICIPAÇÕES pelo valor de R\$ 1.400,00. Com isso a 5246 PARTICIPAÇÕES passou a deter 10.000.000 de ações em TESOURARIA, ou seja, a deter 10.000.000 de ações de sua própria emissão;
- No dia 15/08/99, os ALIENANTES subscrevem um aumento de capital na empresa 5246 PARTICIPAÇÕES no valor de R\$ 36.653.340,00, o qual foi integralizado mediante a conferência das ações que eles detinham na empresa ELEVADORES SUR;
- No dia 27/08/99, a THYSSEN INDUSTRIES, juntamente com a THYSSEN ELETEC LTDA. ..... constituíram, no Brasil, a empresa THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES, com um capital social subscrito de R\$ 100,00 a ser integralizado no prazo de um ano;
- No dia 05/09/99, EDUARDO DUARTE e SIMONE .... , até então detentores de 100% das ações de emissão da 5256 PARTICIPAÇÕES, transferem suas ações para ADROALDO AUMONDE, renunciando aos cargos de Diretores no dia 08/09/99;
- No dia 08/09/99, os ALIENANTES PESSOAS FÍSICAS (além da pessoa jurídica domiciliada no exterior, a EWEN LTD.) transferem as ações que acabaram de subscrever na 5246 PARTICIPAÇÕES para a 5256 PARTICIPAÇÕES em decorrência de uma integralização de aumento de capital subscrito pelos ALIENANTES nessa empresa no montante de R\$ 25.032.000,09;
- No dia 08/09/99, a 5246 PARTICIPAÇÕES (VENDEDORA) vende para a THYSSEN INDUSTRIES S/A, as 10.000.000 .... de AÇÕES de sua emissão que estavam em TESOURARIA pelo preço de R\$ 202.337.000,00 ....;
- (...)

- Ato contínuo, a THYSSEN INDUSTRIES (COMPRADORA) subscreveu um aumento de capital na empresa THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES no valor de ... integralizado da seguinte forma: a) R\$ 202.337.000,00 mediante a conferência de 10.000.000 de emissão da 5246 PARTICIPAÇÕES que a THYSSEN INDUSTRIES havia acabado de adquirir da própria 5246 PARTICIPAÇÕES; b) pagamento em dinheiro no valor de R\$ 3.782.000,00 e, c) o saldo remanescente deveria ser integralizado em dinheiro ou bens no prazo de 24 meses. Como consequência do aporte de capital feito pela THYSSEN

*INDUSTRIES, a THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES foi inscrita no Livro de Registro de Ações Nominativas da VENDEDORA;*

- *Em seguida, no mesmo dia 08/09/99, a THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES (PERMUTANTE) permuta com a 5246 PARTICIPAÇÕES (VENDEDORA), passando a titularidade das 10.000.000 .... de ações de emissão de 5246 PARTICIPAÇÕES para a própria 5246 PARTICIPAÇÕES e a titularidade das ações de emissão de ELEVADORES SUR e de ASTEL ASSISTÊNCIA TÉCNICA para a THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES. Com isso, as 10.000.000 de ações de emissão de 5246 PARTICIPAÇÕES voltaram a ser AÇÕES EM TESOURARIA e a THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES passou a deter o controle societário de ELEVADORES SUR e de ASTEL ASSISTÊNCIA TÉCNICA (98,66% e 99,9999%);*
- *No dia 09/09/99, a 5246 PARTICIPAÇÕES remeteu para o exterior uma considerável parcela do valor recebido na venda de ELEVADORES SUR e ASTEL ASSISTENCIA TÉCNICA ... a título de investimento direto na subsidiária GRANITE HOLDINGS CORPORATIONS, com sede em NASSAU, Ilhas Bahamas (fls. 208 do Anexo II);*
- *No dia 30/12/99, os quotistas da THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES resolvem, por unanimidade, aprovar a incorporação da THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES pela THYSSEN SUR ELEVADORES.*"

Conclui a autoridade fiscal autuante, o seguinte:

*"Com base em uma análise mais detida nos negócios jurídicos acima, é possível afirmar, de maneira resumida, que os controles societários de ELEVADORES SUR e da ASTEL ASSISTÊNCIA TÉCNICA foram vendidas para o GRUPO THYSENKRUPP pelo valor de R\$ 202.337.000,00, através de uma complexa seqüência de atos societários que tiveram por objetivo MASCARAR a operação de compra e venda, acarretando a falta de recolhimento dos tributos devidos pelos ALIENANTES sobre o ganho auferido na operação.*

*Além da falta de recolhimento dos tributos devidos, a operação teve por objetivo gerar um ágio dedutível para o GRUPO THYSENKRUPP, sem o qual a operação não seria vantajosa para o adquirente." (destaque desta Conselheira).*

Apresentada a operação praticada, passo a focar minhas considerações em relação à penalidade qualificada, ponto que me parece deve ser analisado com extrema cautela levando-se em conta a hermenêutica dominante aplicada ao planejamento tributário à época dos fatos autuados.

Ocorre que, na oportunidade da realização da operação acima descrita, até mesmo consultorias especializadas da maior respeitabilidade recomendavam a sua prática por entenderem que se tratava de elisão fiscal e não de evasão fiscal.

Ao longo do tempo, o planejamento tributário ganhou novos contornos de interpretação e tem sido visto nos dias de hoje de forma diversa. Mas a questão ainda é bastante polêmica.

Do voto vencedor do Acórdão 101.95.537, de 24.05.2006, peço vênia para extrair as seguintes considerações do i. Conselheiro Relator que podem auxiliar a expor o meu entendimento a respeito desta matéria que deve ser apreciada de modo não dissociado de sua evolução temporal de interpretação:

*"A questão do planejamento tributário, ou melhor da elisão fiscal, tem provocado acirrados debates nos Conselhos de Contribuintes.*

*Há poucos anos, o conceito conferido ao contribuinte de seu auto-regular era considerado como absoluto, derivado do que se convencionou chamar de princípio da legalidade estrita, o que levava à interpretação dos fatos muito mais pelo seu formalismo do que pelo seu conteúdo.*

*Também era comum adotar-se hermenêutica em face do sentido literal da norma, sem maiores avaliações do seu intuito, desprestigiando o seu conteúdo finalístico ou teleológico. Tudo isto em prol da segurança jurídica.*

(...)

*No Acórdão 106-09.343/97, a seguinte ementa é esclarecedora, no que pertinente ao assunto ora tratado:*

*IRPF – Ganhos de Capital – SIMULAÇÃO – Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de incorporação e de cisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele de que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos praticados eram lícitos, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão e não de evasão ilícita."*

*Hoje em dia, no entanto, mais e mais se forma a consciência da responsabilidade social do contribuinte, momentaneamente após o advento das modificações radicais introduzidas pela Constituição Federal de 1988.*

(...)

*Por isso é que no Direito Tributário a legalidade não pode ser considerada estrita"*

Significa dizer que, em nome da legalidade estrita não pode o contribuinte pretender praticar atos formalmente lícitos, passando ao largo do princípio da capacidade contributiva. Por esta razão entendo infastável a incidência do tributo sobre o ganho de capital efetivamente auferido nas operações.

Naquele voto vencedor, o i. Relator demonstrou que o planejamento tributário em discussão -- aliás, idêntico ao que ora se aprecia -- era bastante conhecido, posto que praticado com regularidade no passado como medida de elisão fiscal conforme mencionei acima, logo ao início desta Declaração de Voto, "verbis":

*"(...) Trata-se de conhecido planejamento de venda de participação societária, visando afastar tributação sobre ganho de capital. Ao invés de alienação direta, recebe-se um novo sócio, com investimento acima do valor patrimonial, ou seja, com ágio, retirando-se da sociedade incontinentemente o sócio mais antigo, levando consigo os valores monetários, enquanto o novo sócio permanece com as ações que originalmente pretendia adquirir. Pode ser o total da participação ou apenas parte dela, mas sempre visando escapar do ganho de capital que seria gerado na parte das ações que se pretendia alienar."*

*Há várias formas de implementar tal objetivo. Quando por exemplo, as ações pertencem a pessoas físicas, normalmente conferem-se as cotas em empresa de passagem (conduit company), a fim de que o ágio possa repercutir em equivalência patrimonial no novo patrimônio dos sócios.*

*A empresa que recebe investimento com ágio, se anteriormente de responsabilidade limitada, é transformada em companhia, para que a reserva não seja tributada.*

*Existem casos também nos quais se procede a uma "cisão branca", conferindo-se ativos em outra empresa (drop down), sendo esta última a receptora do ágio, com subsequente cisão.*

*Há ainda as "cash companies", nas quais o adquirente constitui uma empresa cujo único ativo é dinheiro em caixa, permutando ações com os antigos sócios, normalmente após uma operação de separação de ativos em empresa específica, conforme antes destacado.*

*Em todos os exemplos, inclusive o caso dos autos, o interesse é exclusivamente escapar à manifestação patente de capacidade contributiva, excluindo a necessária imposição da norma tributária.*

*Não há qualquer desejo de associação verdadeira. Ou se existir, pela remanescente participação, de fato o que se quer é conferir participação maior ao adquirente daquela que ele mesmo conferiu inicialmente, em percentual sempre ínfimo pois o restante de sua inversão se faz através de ágio, não tributável, cuja contabilização no patrimônio líquido, em conta diversa da do capital, beneficia a todos os antigos proprietários da empresa."*

Numa prévia conclusão, o i. Relator diz que "por todos esses aspectos é que considero não oponível ao fisco a forma de apresentação adotada pelo contribuinte, devendo ser cobrado o tributo correspondente ao ganho de capital efetivamente existente, que traduz verdadeira capacidade contributiva existente ...". Porém, " (...) concluir-se pela manutenção não me parece suficiente para a qualificação da penalidade, matéria que reconheço, sujeita a sinceras controvérsias".

Em seguida o i. Relator discorre sobre os institutos da simulação relativa ou fraude à lei, em cotejo com a figura jurídica da simulação absoluta. Cita o Ministro Moreira Alves em sua manifestação no Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, ESAF, Brasília, 2002, p.64 e a obra consagrada de Marco Aurélio Greco, Planejamento Tributário, Ed. Dialética,2004. Afinal conclui que: “(...) em matéria tributária, tirante a simulação absoluta, que se externa pela falsidade material ou ideológica dos atos praticados, os vícios das patologias de fraude à lei e simulação relativa muitas vezes se confundem, podendo-se vislumbrar, igualmente, abuso na utilização dos institutos, pois em dissonância com as suas inerentes finalidades. Por esse motivo devo analisar a imposição da penalidade qualificada em cada um dos vícios supramencionados, já que, no meu entender, esta só seria aplicável, no momento atual, em casos de simulação absoluta. Faço uso da expressão “no momento atual”, pois não posso conceber que diante de tanta divergência doutrinária e jurisprudencial acerca do ato praticado pelo contribuinte, possamos, vários anos após a sua execução, eleva-lo a “status” de crime de sonegação fiscal.”

O Mestre Marco Aurélio Greco, em sua obra consagrada já mencionada, pp.223 e 230 ensina que fraude à lei não pode ser confundida com fraude criminal, “verbis”:

*“... podem ser identificadas duas situações distintas às quais a palavra “fraude” pode se referir: 1) a fraude à lei, em que há atos lícitos e violação indireta ao ordenamento como um todo e frustração da sua imperatividade; e 2) a fraude contra o Fisco em que a conduta agride diretamente uma norma que assegura um direito ou crédito do Fisco – existente ou em curso de formação – de modo a esconde-lo ou impedir seu surgimento.*

....

*Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido – que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável -- não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos, hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.”*

Todos os atos jurídicos foram realizados de modo explícito e devidamente informados pelo contribuinte através do cumprimento das obrigações acessórias, permitindo inclusive a fiscalização dos documentos e respectivos registros contábeis. O elenco das operações praticadas descritas pela autoridade fiscal em seu relatório comprova que nenhuma dificuldade teve o Fisco de apurar os elementos do negócio praticado, exigindo o tributo devido através do lançamento em discussão.

A decisão da Sexta Câmara deste E. CC, no processo administrativo em que se discutia a doação para antecipação da legítima, denota outra corrente doutrinária. Confira-se a ementa do Ac. 106.14.483 de 2005:

*“GANHO DE CAPITAL – SIMULAÇÃO PROVA. A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei releva o*

*planejamento tributário. Para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, caba à autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador ou que o contribuinte tenha usado de estratégia para revestir-lo de outra forma. Não havendo impedimento legal para a realização das doações, ainda que delas tenha resultado a redução de ganho de capital produzido pela alienação das ações recebidas, não há como qualificar a operação de simulada. A reduzida permanência das ações no patrimônio dos donatários/doadores e doadores/donatários, por si só, não autoriza a conclusão de que os atos e negócios jurídicos foram simulados. No ano calendário de 1997 não havia a incidência de imposto sobre ganho de capital produzido pela diferença entre o custo da aquisição pelo qual o bem foi doado e o valor de mercado atribuído no retorno do mesmo bem.”*

Em suma, a decisão acima diz que não existindo impedimento legal o planejamento tributário é legítimo.

A ausência de consenso jurisprudencial e doutrinário, exaustivamente demonstrada, a respeito da utilização do planejamento tributário nos negócios realizados no passado não me permitem manter a qualificação da penalidade no caso vertente.

Mas não é só. Conforme a própria autoridade fiscal afirmou **“ALÉM DA FALTA DE RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS DEVIDOS, A OPERAÇÃO TEVE POR OBJETIVO GERAR UM ÁGIO DEDUTÍVEL PARA O GRUPO THYSSENKRUPP, SEM O QUAL A OPERAÇÃO NÃO SERIA VANTAJOSA PARA O ADQUIRENTE.”** (destaque desta Conselheira.)

Verificando o Ac. 105.16.395, processo de n. 19515.000496/2006-43, relativo ao auto de infração lavrado em face da THYSSENKRUPP, qual seja o grupo adquirente das ações a que se refere a autoridade fiscal mencionada no parágrafo precedente, deparo-me com o seguinte:

- a) Lançamento decorrente da glosa da despesa de ágio e exigência de IRPJ e CSLL apenados com 75%, sob fundamentação de que “caso esta operação fosse realizada diretamente, não haveria ágio”;
- b) descrição detalhada de toda a operação realizada demonstrando tratar-se da autuação da outra ponta da relação jurídica, qual seja, dos adquirentes das ações e quotas sócias, participantes do negócio;
- c) Ainda que descaracterizada a operação e promovido o lançamento, a penalidade aplicada foi de 75% sem, portanto, qualificação;
- d) A DRJ considerou o auto de infração improcedente sob argumento de que “ao invés do grupo Aumonde vender diretamente as ações da empresa Elevadore Sur S/A (Thyssen Sur S/A) e as quotas da Astel Ltda. o que ensejaria a tributação do ganho de capital apurado, optou por constituir uma empresa (empresa 5246 Participações S/A) interpostas pessoas e integralizar o capital com estas ações/quotas. Passo seguinte foi a venda das ações da empresa 5246 Participações ... sem tributar o lucro apurado na venda, .....e, posteriormente permuta-las com as ações da empresa Elevadores Sur S/A (Thyssen Sur S/A) e as quotas da Astel

Ltda. Ou seja, é a parte vendedora quem se beneficia da utilização de interposta pessoa. Ai tem toda aquela discussão se teria havido simulação nesta operação, se poderia tributar valendo-se da interpretação econômica, mas que não se aplica ao presente processo e, por isso, não será enfrentada, já que, é sempre bom lembrar, o sujeito passivo (interessado) de que trata o presente..."

e) Houve recurso de ofício, ao qual se negou provimento.

A análise do negócio simulado sujeito à qualificação não pode, a meu ver, ser bipartido. Isto é, não me parece razoável entender que a venda de controle acionário de uma determinada empresa realizada mediante conhecido planejamento tributário possa ser considerada parcialmente simulada e parcialmente legítima. A operação que visa a transferência das ações ou quotas, ou tem os contratos e respectivos registros considerados integralmente legítimos e, em decorrência, não simulados, ou a situação é diversa na operação como um todo. Não me parece razoável, "data vénia" afirmar que a adquirente não se beneficia da operação. Afinal, sabe-se muito bem que se o vendedor paga mais tributo em razão da escolha de planejamento mais oneroso o preço da venda pode se modificar em razão da elevação dos custos da operação.

Em suma, parece-me razoável entender que a operação de transferência de controle de ações ou quotas sociais através de planejamento tributário deve ser apreciada integralmente, da primeira até a ultima operação praticada. Se a primeira operação ou primeiro contrato foi considerado simulado, e, em conseqüência foi descaracterizado o negócio praticado, não há como proteger o restante da mesma operação. E vice-versa.

Assim, embora a decisão proferida no Ac. 105.16.395 de 25.04.2007 pela 5ª. Câmara do 1º CC afastando o lançamento praticado em face da Thyssenkrupp e tornando o ágio decorrente da operação dedutível, não seja conclusiva para mim, é indicativo importante no sentido de que a figura da simulação foi afastada com relação à sociedade adquirente. Aliás sequer foi cogitada, posto que a penalidade aplicada foi de 75%. E, se na compradora (Thyssenkrupp) a operação não foi descaracterizada, não vejo como proceder de modo diverso com relação aos vendedores no que se refere a aplicação da multa qualificada. Portanto, se tributação existe, --- e entendo que deve existir neste caso, --- esta deve ser apenada com a multa de ofício de 75%.

Analisada em primeiro lugar a questão da qualificação da multa, como sempre fizemos neste Colegiado, passamos em seguida a verificar se o lançamento esta ou não decadente.

O auto de infração data de 10 de dezembro de 2004, sendo que a ciência do lançamento foi realizada via postal em 11 de dezembro de 2004. Consta que os alienantes ingressaram na sociedade 5426 em 04.08.99.

Pode-se concluir que, no mínimo, foi nesta data é que a sociedade que transferiu afinal as ações se tornou proprietária das mesmas. Aplicando-se as regras do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, e considerando tratar-se de ganho de capital cuja incidência é exclusiva de fonte, deflagrando-se o fato gerador na data de 04.08.99, considerando-se ademais que o tributo apurado à época foi recolhido, é de se concluir pela decadência do lançamento.

Registre-se por fim que, não restou explicitado nos autos, a meu ver, a data em que o interessado adquiriu as ações, mas é certo que se foram havidas antes de 1983, o ganho de capital seria isento de tributação nos termos do Decreto-lei de 1976, artigo 4º, letra "d".

Pelas razões expostas VOTO pela desqualificação da multa aplicada e, conseqüentemente, por dar provimento ao recurso reconhecendo a decadência do lançamento nos termos do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 04 de julho de 2007.

  
SILVANA MANCINI

## Declaração de voto

Conselheiro Naury Fragoso Tanaka

Necessário externar o motivo da alteração de posicionamento quanto à tributação do resultado obtido na alienação de ações ou quotas de capital havidas há mais de 5 (cinco) anos quando esse tempo teve término de contagem em momento anterior à publicação da Lei nº 7.713, de 1988, em razão de que interpretava no sentido de que a isenção contida no artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei nº 1.510, de 1976<sup>(5)</sup>, havia sido eliminada pelo artigo 58, da primeira.

Fundamentava essa interpretação a revogação expressa contida no texto legal mais recente, a impossibilidade da extensão do benefício na presença de norma contrária à autorização anterior e a falta de consolidação do direito pela alienação no transcorrer do prazo em que válida a dita norma portadora da autorização à isenção.

Verificado o ordenamento jurídico tributário, constata-se norma geral reguladora das isenções, contida no artigo 178, do Código Tributário Nacional – CTN<sup>(6)</sup>, na qual se excepciona a revogação aos benefícios concedidos por prazo certo ou em função de determinadas condições:

*“CTN - Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo ou em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do artigo 104.”*

Como a isenção concedida pela norma presente no artigo 4º, “d”, do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, era condicionada à permanência da participação societária por mais de 5 (cinco) anos em poder do titular, havia uma condição explícita a cumprir de natureza onerosa porque impositiva da permanência dos direitos por período certo de tempo para o fim proposto. Esse requisito constitui ônus financeiro ao titular em razão da possibilidade de interferência negativa na composição de negócios com esses direitos, considerada a incidência do tributo sobre o ganho de capital resultar superior ao ônus financeiro resultante de outros meios de capitalizar recursos; ou seja, no período de validade dessa norma, para venda de participações societárias com prazo de aquisição inferior a 5 (cinco) anos, em muitas oportunidades o titular preferiu arcar com um custo financeiro de um empréstimo, por exemplo, do que envolvê-las no negócio e arcar com o ônus tributário. Assim, esse requisito constitui condição onerosa ao direito de usufruir do benefício.

Por esse motivo, embora não tenha sido prorrogada essa isenção quando da edição da Lei nº 7.713, de 1988, como houve com aquela relativa ao ganho de capital na

---

<sup>5</sup> Decreto-lei nº 1.510, de 1976 - Art. 4º Não incidirá o imposto de que trata o art. 1º :

(...)

d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação.

<sup>6</sup> Norma integrante do Capítulo V, que trata da “*Exclusão do crédito tributário*”, localizada na sessão II, restrita às “*Isenções*”.



alienação de bens imóveis, há que se considerar o benefício aos que haviam cumprido a condição até a validade da referida lei.

Combina com esse raciocínio, o entendimento posto por Aliomar Baleeiro<sup>7</sup>:

*"Sem dúvida, em princípio, a regra deve ser a revogabilidade ou a redutibilidade da isenção em qualquer tempo em que o Estado entenda que ela já não corresponde ao interesse público do qual promanou. Mas há exceções, quando a isenção, pelas condições de sua outorga conduziu o contribuinte a uma atividade que ele não empreenderia se estivesse sujeito aos tributos da época. Então ela foi onerosa para o beneficiário. Nesses casos, a revogabilidade, total ou parcial, seria um ludibrijo à boa-fé dos que confiaram nos incentivos acenados pelo Estado." (g.n.)*

Nessa linha também, a Súmula 544(<sup>8</sup>), do Supremo Tribunal Federal – STF, os julgados judiciais do Superior Tribunal de Justiça – STJ, no REsp 656.222 / RS no qual foi relator o Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA; REsp 723.508 / RS, relator o Ministro FRANCIULLI NETTO(<sup>9</sup>), e diversos julgados na esfera administrativa a respeito dessa matéria, como o posicionamento predominante no Acórdão nº 104-21.519, em que foi relator o ilustre conselheiro Nelson Malmann, de 26 de abril de 2006.

*"AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI N.º 1510, DE 1976 - ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE NOVA LEI REVOCADORA DO BENEFÍCIO - DIREITO ADQUIRIDO - PAGAMENTO INDEVIDO - RESTITUIÇÃO - A alienação de participação societária adquirida sob a égide do art. 4º, alínea "d", do Decreto-lei nº. 1.510, de 1976, após decorridos cinco anos da aquisição, não constitui operação tributável, ainda que realizada sob a vigência de nova lei revocadora do benefício, tendo em vista o direito adquirido, constitucionalmente previsto. Implementada a condição antes da revogação da lei que concedia o benefício, os pagamentos porventura efetuados são indevidos, portanto passíveis de restituição."*

Destarte, quanto ao ganho de capital na alienação de participações societárias havidas há mais de 5 (cinco) anos antes da publicação da Lei nº 7.713, de 1988, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das sessões – DF, 04 de julho de 2007.

Naury Fragoso Tanaka

<sup>7</sup> BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11.ª Ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2000, págs. 948 e 949.

<sup>8</sup> Súmula STF nº 544 - "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas." Pesquisa no site do STF, <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/jurisp.asp>; 20h57 de 9 de setembro de 2007.

<sup>9</sup> Pesquisa no site do STJ, <http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia>, "Argumento de pesquisa: "Isencao e 1510"; 12h59, de 9 de setembro de 2007.