



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11080.009153/2004-28
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-003.166 – 2ª Turma
Sessão de 06 de maio de 2014
Matéria IRPF
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e JOSÉ CARLOS BISOGNIN PANZENHAGEN
FAZENDA NACIONAL e JOSÉ CARLOS BISOGNIN PANZENHAGEN

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

ANO-CALENDÁRIO: 1999

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO. OBSERVÂNCIA DE CONDIÇÃO IMPLEMENTADA PELO DECRETO-LEI N.º 1.510/1976 NO PERÍODO DE SUA VIGÊNCIA. POSTERIOR REVOGAÇÃO. DIREITO ADQUIRIDO - 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 a alienação ocorra após a vigência de nova lei revogadora do benefício, tendo em vista o direito adquirido. Jurisprudência da CSRF e do STJ.

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Cabível a aplicação da multa qualificada de 150%, quando restar caracterizada a realização, pelo contribuinte, da conduta prevista no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Recurso especial do Contribuinte e da Fazenda Nacional negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto qualidade, em negar provimento ao recurso do Contribuinte. Vencidos os Conselheiros Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Gustavo Lian Haddad.

Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Relator) e Maria Helena Cotta Cardozo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gustavo Lian Haddad.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente à época da formalização

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora-Designada *AD HOC* para formalização do voto vencedor

EDITADO EM: 25/05/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente à época do julgamento), Gustavo Lian Haddad, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata o presente processo de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada, tendo em vista a alegação, pela autoridade lançadora, de simulação levada a cabo pelo autuado quando da alienação de 14.303 ações ordinárias e 9 ações preferenciais, de sua propriedade, de Elevadores Sur S/A Indústria e Comércio (doravante “ELEVADORES SUR” - CNPJ 90.347.840/0001-18), conforme auto de infração de fls. 31 a 35 e Relatório de Atividade Fiscal de fls. 37 a 83.

Verifica-se ter o lançamento se originado de complexa sequência de operações societárias, assim resumidamente descritas às fls. 45 a 47 quanto aos pontos de interesse à presente discussão:

1. No dia 04/08/99, o autuado e demais acionistas de ELEVADORES SUR (acima qualificada) ingressam no quadro societário de 5246 PARTICIPAÇÕES S.A. (CNPJ 02.880.274/0001-48), subscrevendo um aumento de capital de R\$ 700,00, bem como a simultânea 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 S.A. passou a ser de R\$ 1.700,00, dividido em 17.000.000 de ações. A subscrição do aumento de capital se deu de tal forma que foi mantida, em 5246 PARTICIPAÇÕES S.A., aproximadamente a mesma participação que os acionistas detinham em ELEVADORES SUR (Anexo III, fls. 28 a 34)

2. No mesmo dia 04/08/99, um dos antigos acionistas de 5246 PARTICIPAÇÕES, EDUARDO DUARTE, até então detentor (juntamente com MÁRCIA LÚCIA COELHO DOS SANTOS) de 100% das ações de emissão da 5246 PARTICIPAÇÕES S.A., renunciou ao cargo de diretor da empresa. MÁRCIA LÚCIA COELHO DOS SANTOS já havia renunciado ao cargo anteriormente, em 20/04/99 (Anexo III, fls. 27 a 34);

3. 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 S.A. para a própria 5246 PARTICIPAÇÕES S.A. pelo valor de R\$ 1.400,00. Com isso, a 5246 PARTICIPAÇÕES S.A. passou a ter 10.000.000 AÇÕES EM TESOURARIA, ou seja, passou a deter 10.000.000 ações de sua própria emissão (Anexo III, fls. 134 a 140);

4. No dia 15/08/99, os novos acionistas da 5246 PARTICIPAÇÕES S.A. (repita-se, então também acionistas de ELEVADORES SUR, incluindo-se aqui o autuado) subscrevem um aumento de capital na empresa, no valor de R\$ 36.653.340,00. Tal aumento de capital foi integralizado mediante a conferência das ações que eles detinham na empresa ELEVADORES SUR (Anexo III, fls. 35 a 38);

5. No dia 27/08/99, a THYSSEN INDUSTRIES S/A (Sociedade domiciliada em Madri, Espanha), juntamente com a THYSSEN ELETEC LTDA. (CNPJ 01.189.622/0001-72), constituíram, no Brasil, a empresa THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES LTDA. (CNPJ 03.375.379/0001-02), com um capital social subscrito de R\$ 100,00, a ser integralizado no prazo de um ano (Anexo V, Fls. 05 a 11);

6. No dia 05/09/99, EDUARDO DUARTE e SIMONE BURCK SILVA, até então detentores de 100% das ações de emissão de 5256 PARTICIPAÇÕES LTDA. (CNPJ 03.284.016/0001-61), transferem suas ações para ADROALDO AUMONDE, renunciando aos cargos de Diretores no dia 08/09/99 (Anexo IV, fls. 28 a 34 e 143 a 150);

7. No dia 08/09/99, os acionistas da 5246 PARTICIPAÇÕES S.A. transferem as ações que acabaram de subscrever na 5246 PARTICIPAÇÕES S.A. para a 5256 PARTICIPAÇÕES LTDA., em decorrência de uma integralização de aumento de capital subscrito pelos então acionistas da 5246 PARTICIPAÇÕES S.A. nesta 5256 PARTICIPAÇÕES LTDA, no montante de R\$ 25.032.000,09 (Anexo IV, fls. 28 a 34);

8. No dia 08/09/99, a 5246 PARTICIPAÇÕES S.A. (VENDEDORA) vende para THYSSEN INDUSTRIES S/A (COMPRADORA), 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 havia adquirido em 05/08/99; 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 (Anexo I e Anexo II, fl. 186);

9. Ato contínuo, a THYSSEN INDUSTRIES S/A (COMPRADORA) subscreveu um aumento de capital na empresa THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES LTDA. 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 S.A., que a THYSSEN INDUSTRIES S/A havia acabado de adquirir da própria 5246 PARTICIPAÇÕES S.A.; 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 (Anexo V, fls. 13 a 15);

10. Em seguida, e no mesmo dia 08/09/99, a THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES LTDA. (PERMUTANTE) realiza permuta com a 5246 PARTICIPAÇÕES S.A. (VENDEDORA), passando a titularidade das 10.000.000 (3.340.000 ON e 6.660.000 PN) de ações de emissão de 5246 PARTICIPAÇÕES S.A. (então detidas pela PERMUTANTE) para a própria 5246 PARTICIPAÇÕES S.A. Em contrapartida, a titularidade das ações de emissão de ELEVADORES SUR e de ASTEL MANUTENÇÃO E ASSISTÊNCIA TÉCNICA DE ELEVADORES LTDA. (CNPJ 93.258.671/0001-38) então detidas pela 5246 PARTICIPAÇÕES S.A. passaram aqui para a propriedade de THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES LTDA..

Com isso, as 10.000.000 de ações de emissão de 5246 PARTICIPAÇÕES S.A. voltaram a ser AÇÕES EM TESOURARIA e a THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES LTDA. passou a deter o controle societário de ELEVADORES SUR e de ASTEL MANUTENÇÃO E ASSISTÊNCIA TÉCNICA DE ELEVADORES LTDA. (na proporção de 98,66% e 99,9999%, respectivamente) (Anexo I);

11. No dia 09/09/99, a 5246 PARTICIPAÇÕES S.A. remeteu para o exterior uma considerável parcela do valor recebido na venda/permuta de ELEVADORES SUR e ASTEL MANUTENÇÃO E ASSISTÊNCIA TÉCNICA DE ELEVADORES, a título de investimento direto na subsidiária GRANITE HOLDINGS CORPORATION, com sede em Nassau, Ilhas Bahamas (Anexo II, Fl. 208);

12. Finalmente, no dia 30/12/99, os quotistas da THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES LTDA. resolvem, por unanimidade, aprovar a incorporação da THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES LTDA. pela THYSSEN SUR ELEVADORES E TECNOLOGIA (nova denominação então vigente de ELEVADORES SUR – CNPJ 90.347.840/0001-18) . (Anexo V, Fls. 16 a 23).

Alegou a autoridade fiscal, quando do lançamento, que:

*“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 vendidos para o GRUPO THYSSEN KRUPP pelo valor de **RS 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 THYSSEN KRUPP, sem o qual a operação não seria vantajosa para o adquirente.”*

O auto assim lavrado foi objeto de impugnação pelo contribuinte, anexada às fls. 99 a 242 dos autos, com decisão da autoridade julgadora de 1ª. instância de fls. 247 a 281 no sentido de procedência integral do lançamento.

Cientificado da referida decisão em 05/09/2005 (fl. 487), insurgiu-se o contribuinte contra a mesma, através de Recurso Voluntário a este Conselho, anexado às fls. 291 a 484.

Em sessão plenária de 04/07/2007, foi dado provimento parcial ao referido Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão 102-48.656, assim ementado (fls. 496 a 562):

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 - APRECIACÃO - Conforme cedição 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.

A decisão foi assim resumida:

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 de 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 22 ações, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Apresenta declaração de voto o Conselheiro Nauray Fragoso Tanaka.

Cientificada do acórdão em 15/05/2008 (fls. 563), a Fazenda Nacional interpôs, na mesma data, o Recurso Especial de Divergência de fls. 566 a 585, com fundamento no art. 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, questionando a aplicação, pelo recorrido, do art. 4º, alínea d, do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, da qual decorreu a exclusão, pelo r., do ganho com 22 ações, as quais seriam de propriedade do sujeito passivo em dezembro de 1983. É trazido como paradigma, a propósito, o Acórdão 104-22.220, de lavra da 4ª. Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, assim ementado:

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI Nº.1510, DE 1976 - ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE NOVA LEI REVOGADORA DO BENEFÍCIO - LEGISLAÇÃO APLICÁVEL - 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 garante o direito à isenção, que pode ser modificada ou revogada, por lei, aplicando-se a lei vigente na data da alienação, quando ocorre o fato gerador da obrigação tributária.

Defende a Fazenda que se está a tratar, no caso, de regimes jurídicos distintos: até a edição da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, vigia um regime jurídico baseado no mencionado Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, que contemplava essa hipótese de isenção, mas, com a edição da Lei nº 7.713, de 1988, inaugurou-se um outro regime. E é este último que se aplica aos fatos ocorridos a partir de sua vigência. Cita, ainda, como supedâneo a seu entendimento, os arts. 104, inciso III, 144 e 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN). Nesse sentido, entende que o vocábulo “condições” reproduzido pelo CTN deve ser entendido como sinônimo de “encargos” e não de “requisitos”, aduzindo, suportado por jurisprudência colacionada oriunda do Superior Tribunal de Justiça, que:

“(…) para que o recorrido fizesse jus à ultra-atividade concessiva de isenção, que se encontrava revogada quando da ocorrência do fato gerador, deveria ter demonstrado o encargo por ele suportado, que tornasse injusta a tributação que lhe é exigida.

35. *Pela leitura da norma benéfica invocada pelo contribuinte (Decreto-Lei nº 1.510/76, art. 4º, alínea "d"), verifica-se que para o gozo do benefício não estava o sujeito passivo obrigado à realização de um encargo. Ficou ali estabelecido que o simples decurso do prazo de cinco anos entre a subscrição das ações e sua respectiva alienação seria suficiente para o gozo da isenção.*

36. *Não foi, destarte, exigida do sujeito passivo nenhuma obrigação (prestação de dar, fazer ou não-fazer) para que gozasse do incentivo fiscal, cediço que o critério para a sua concessão se limitou o mero decurso de tempo entre a subscrição de ações e a sua alienação.*

37. *No caso vertente, é ainda mais patente a inexistência de motivo para a ultra-atividade da norma benéfica pelo fato de o contribuinte não ter alienado as ações logo após o decurso do prazo de cinco anos da subscrição, o que se deu período superior a uma década.*

(...)”

Propugna, assim, ao final, pela reforma do recorrido, a fim de que seja integralmente mantida a autuação realizada.

Ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 467, de 07/07/2008 (fls. 586/589).

Cientificado do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 10/12/2008 (fl. 593), o Contribuinte ofereceu, em 15/12/2008, embargos ao recorrido Acórdão 102-48.656 (fls. 595 a 840), seguido de contrarrazões ao Recurso interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional (fls. 841 a 851).

Em sede de contrarrazões, o contribuinte propugna pela existência de direito adquirido á referida isenção, por ter sido cumprida a condição para a isenção (onerosa, em seu entendimento), qual seja, a permanência por 5 anos das ações adquiridas, em seu patrimônio, antes da revogação da isenção pela Lei nº 7.713, de 1988. Entende que o regime jurídico mais limitador e restritivo estabelecido pela nova Lei não pode ser aplicado aos direitos adquiridos na égide da lei anterior. Cita, a propósito, a Súmula STF 544, bem como jurisprudência oriunda do STJ e deste Conselho que suportariam seu entendimento.

Não acolhidos os embargos de iniciativa do contribuinte, através de Despacho de fls. 854 a 858. Cientificado da decisão de não acolhimento em 09/05/2011 (fl. 865), ingressa o contribuinte com Recurso Especial de Divergência, de fls. 866 a 1031, com fulcro nos arts. 67 e seguintes do atual RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Tal recurso foi regularmente admitido, conforme despacho de fls. 1035 a 1039.

Quanto ao referido Recurso Especial, o Contribuinte apresenta os seguintes argumentos, em síntese, quanto às matérias para as quais foram alegadas existência de divergência jurisprudencial:

a) Quanto ao evidente intuito de fraude:

Alega, inicialmente, ter agido em total consonância não só com a legislação, mas também com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, tendo a fiscalização se valido de presunções e não de provas concretas, devendo os vícios de vontade serem efetivamente comprovados, vedada a utilização de indícios.

Sustenta que: (a) a operação autuada é verdadeira; (b) as sociedades indicadas efetivamente existiram e existem; (c) os negócios jurídicos e comerciais foram realizados de fato e foi dada publicidade; e (d) não há indícios de simulação ou dissimulação na operação autuada. Ainda, alega que o atendimento a todas as solicitações do Fisco, a observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes descaracterizam a má-fé, característica necessária aos atos fraudulentos, rejeitando assim a ocorrência de evidente intuito de fraude.

Argumenta que há que se diferenciar o negócio jurídico indireto do negócio jurídico simulado. O negócio jurídico indireto configura-se quando um contribuinte se utiliza de um determinado negócio, típico ou atípico, para obtenção de uma finalidade diversa daquela que constitui a sua própria causa, em que as partes querem efetivamente o negócio e os efeitos típicos dele realizado e submete-se a sua disciplina jurídica.

Ressalta a existência das três condições necessárias a que determinado ato produza efeitos elisivos: (a) Em primeiro lugar, resulta de atos anteriores à ocorrência do fato gerador. (b) Em segundo lugar, resulta de atos praticados lícitamente, alegando que o ponto central das operações praticadas foi a aquisição de ações mantidas em tesouraria, hipótese essa expressamente permitida pelo artigo 30 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (c) Em terceiro lugar, resulta de atos efetivamente existentes tanto que foram documentados e registrados nas repartições competentes e continuam gerando efeitos.

Entende, também, que não se pode falar em simulação quando, em um negócio bilateral, se imputa à apenas uma das partes a fraude, citando que, no âmbito do Acórdão nº 105-16.395, de lavra da 5ª. Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, se reconheceu como legal e válido o ágio que a empresa THYSSEN KRUPP obteve com a aquisição da ELEVADORES SUR.

Propugna, ainda, pela juntada de prova nova (laudo pericial), produzida em Ação Ordinária para Decretação de Ineficácia ou Anulabilidade de Atos Praticados com Fraude Contra Credores, ajuizada por CIACORP INTERNATIONAL CORPORATION contra Adroaldo Carlos Aumonde e THYSSEN KRUPP ELEVADORES S/A, a qual somente não foi anexada anteriormente pelo fato da perícia só ter ficado pronta após o julgamento do recurso voluntário de iniciativa do Recorrente. Tal laudo teria concluído que não houve dolo, fraude ou simulação na venda do controle acionário da ELEVADORES SUR S/A à THYSSEN KRUPP INDUSTRIES S/A.

Traz como paradigmas que caracterizariam a divergência suscitada em termos de caracterização da ocorrência de simulação/evidente intuito de fraude os acórdãos abaixo ementados:

a) Acórdão 101-95.537 (1ª Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, sessão plenária de 24/05/2006).

SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los.

OPERAÇÃO ÁGIO – SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO – VERDADEIRA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO – Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.

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 criminal. Recurso não provido.

b) Acórdão 103-21.047 (3ª Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, sessão plenária de 16/10/2002).

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.

PENALIDADE - SUCESSÃO - A incorporadora, como sucessora, é responsável pelos tributos devidos pela incorporada, até a data do ato de incorporação, não respondendo por penalidades aplicadas posteriormente a essa data e decorrentes de infrações anteriormente praticadas pela sucedida (CTN, art. 132).

b) Quanto ao erro na identificação do sujeito passivo:

Alega, ainda, que o IRPF incidente sobre o ganho de capital apurado pela autoridade fiscal seria devido pela empresa 5246 PARTICIPAÇÕES S.A., sociedade que efetuou a permuta das ações com a estrangeira THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES LTDA e não pelo contribuinte objeto de autuação.

A respeito da participação do Recorrente sobre o valor da alienação (aproximadamente R\$ 202 milhões), entende que deva se considerar o seguinte: quando o recorrente subscreveu o capital na empresa 5246, o patrimônio líquido desta era de R\$ 36 milhões; o patrimônio líquido da 5246 passou a ser de R\$ 202 milhões somente depois que a empresa estrangeira THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES permutou com a empresa 5246 sua participação nesta empresa, pelas ações da sociedade Elevadores SUR. Assim, essa diferença, de 36 milhões para 202 milhões, teria ficado na empresa 5246 PARTICIPAÇÕES S.A. Se ganho houve, é lá que ele deve ser apurado. Entende que o Recorrente não auferiu qualquer benefício econômico do respectivo fato gerador (permuta das ações), aliás, ele nem mesmo realizou o fato gerador, que foi gerado pela empresa 5246 PARTICIPAÇÕES, sendo, portanto, esta empresa o sujeito passivo da exigência tributária. Cita a propósito o seguinte trecho do voto condutor do Acórdão Paradigma nº 108-09.227, formalizado quando do julgamento do lançamento sobre outro dos acionistas da Elevadores SUR que participaram da mesma sequência de operações sob análise, *verbis*:

"(...)

Acolho a preliminar de nulidade pela ocorrência de erro na identificação do sujeito passivo, porque o Fisco não lavrou o auto de infração na empresa intitulada 5246, onde foram efetuados os aportes financeiros e que obteve o ganho econômico, tendo ela permanecido em atividade após os fatos tidos como simulados, além de continuar sendo controlada indiretamente pela pessoa física que foi beneficiada pela não tributação do ganho de capital na alienação de participação societária. O planejamento tributário ilícito teve como fundamento básico a continuidade da pessoa jurídica. Para o deslinde da questão é importante distinguir a extensão da figura da simulação. Está claro que o fato oculto nos negócios perpetrados foi o ganho de capital na alienação das ações que o Sr. Adroaldo Aumonde detinha na Elevadores Sur para o Grupo

Thyssen. Deve ser feita uma distinção entre as etapas das operações engendradas pela pessoa física e o comprador de suas ações. A personalidade jurídica da empresa 5246 continuou existindo, foi a ela que se destinaram os recursos e ali ficaram sob o controle indireto do Sr. Adroaldo Aumonde. Quando no pólo passivo da simulação produzida pelo vendedor e comprador figura uma empresa onde todas as operações foram realizadas e esta pessoa jurídica continua sendo controlada indiretamente pelo sócio vendedor, é nela que a tributação deve recair. A matéria não é nova nesta Câmara. No julgamento do recurso nº 136.234, processo nº 10882.003600/2002-75, acórdão nº 108-08.603, foi rejeitada a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, em virtude do auto de infração ter sido lavrado na empresa beneficiária da movimentação financeira e econômica, não se acatando a pretensão da recorrente para que a exigência tributária recaísse na figura do sócio da pessoa jurídica, tendo sido mantido o lançamento.

Naquela oportunidade, decidiu esta Câmara que o procedimento de fiscalização adequado ao caso é a lavratura do auto de infração na empresa para qual os aportes financeiros foram dirigidos, o que na situação aqui analisada corresponde à 5246. Assim, tendo sido lavrado o auto de infração na pessoa jurídica Epart Administração e Participações Ltda. ao invés de na pessoa jurídica 5246, onde as operações societárias ocorreram e que foram destinados os ganhos econômico e financeiro, tendo o recurso lá permanecido sob o controle da pessoa física interessada na simulação, deve ser acolhida a preliminar de nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo."

O acórdão acima, utilizado como primeiro paradigma caracterizador da divergência suscitada quanto à matéria, encontra-se assim ementado:

Acórdão 108-09.227 (8ª Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, sessão plenária de 28/02/2007).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - Configura erro na identificação do sujeito passivo, quando o Fisco não lavra o auto de infração na empresa onde foram efetuados os aportes financeiros e para qual foi dirigido o ganho econômico, quando ela permanece ativa após os fatos considerados como simulados e controlada pela pessoa física beneficiada, direta ou indiretamente, pela não tributação do ganho de capital na alienação de participação societária.

IRPJ E CSLL - DECADÊNCIA - O Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquidos, são tributos cuja legislação prevê a antecipação de pagamento sem prévio exame pelo Fisco, está adstrito à sistemática de

lançamento dita por homologação, na qual a contagem da decadência do prazo para sua exigência tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (art. 150 parágrafo 4º do CTN). Ocorrendo a ciência do auto de infração pela contribuinte no ano de 2005, cabível a preliminar de decadência suscitada para os tributos lançados no ano-calendário de 1999.

PENALIDADE QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INOCORRÊNCIA - SIMULAÇÃO RELATIVA - 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. Preliminar de nulidade acolhida. Preliminar de decadência acolhida.

Traz, ainda, como paradigma adicional, que sustentaria seu posicionamento no sentido de necessidade de lançamento na 5246 PARTICIPAÇÕES S.A., a seguinte decisão:

Acórdão 101-94.771 (1ª Câmara do então 1º Conselho de Contribuintes, sessão plenária de 11/11/2004).

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 inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, 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.

LANÇAMENTOS DECORRENTES – CSLL - A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa. Recurso provido parcialmente.

c) Quanto à decadência e desqualificação da multa:

Por sua vez, reconhecendo-se, com base nas alegações anteriormente reproduzidas, a inexistência de dolo, fraude, simulação ou dissimulação, sustenta a recorrente que se impõe, por conseguinte, o reconhecimento, da decadência do direito do Erário Federal autuar o contribuinte com base em operação realizada no ano de 1999, com fulcro no art. 150, § 4º. do CTN, não cabível a utilização dos ditames do art. 173, I do mesmo Código

Entende, também, que não há que se falar em violação à lei, sendo que a legislação reguladora da matéria existente e aplicável aos fatos exigia para a aplicação da multa qualificada evidente e incontestável intuito de fraude, de dolo, o que não é o caso, propugnando assim, pela desqualificação da multa aplicada pela autoridade fiscal.

Quanto à tais matérias, traz como paradigma adicional, além do mesmo Acórdão 108-09.227, cuja ementa já foi aqui reproduzida, o Acórdão abaixo:

Acórdão 102-47.476 (2ª Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, sessão plenária de 23/03/2006).

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - INEXISTÊNCIA DE FRAUDE - A simples omissão de receita não é sinônimo de fraude. Assim, há de ficar afastada a aplicação do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional para a contagem do prazo decadencial, prevalecendo a norma do artigo 150, § 4o., da Lei Complementar Tributária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Para a aplicação da multa qualificada de 150%, é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo. Preliminar acolhida.

Levanta, por fim, incongruência na decisão recorrida, uma vez que todos os documentos acostados aos autos demonstram que a isenção pleiteada não abrangeria apenas 22 (vinte e duas) ações, como teria concluído erroneamente o douto acórdão recorrido, mas sim a totalidade das 14.312 ações que o contribuinte alienou em 09/09/1999, conforme comprovam, incontestavelmente, os documentos anexos. Informa que foi elaborado laudo técnico sobre a determinação da quantidade de ações de ELEVADORES SUR S/A possuídas pelo Sr. José Carlos Panzenhagen em 31/12/1983, com seus conseqüentes reflexos na tributação de ganho de capital pela posterior venda das ações, laudo este formado com base em documentação, cujas cópias autenticadas são juntadas a estes autos.

Diante do exposto, o contribuinte requer seja dado provimento integral ao recurso, a fim de que sejam apreciadas todas as questões e provas levadas a efeito nas defesas anteriormente apresentadas, inclusive cópia da perícia judicial e do laudo técnico apresentados, reconhecendo-se ao final, a licitude dos atos praticados, com a conseqüente anulação do lançamento objeto.

Cientificada do Recurso do Contribuinte em 18/05/2012 (fls. 1040), a Fazenda Nacional ofereceu, na mesma data, as Contra-Razões de fls. 1043 a 1045, onde requer que seja mantida incólume a decisão recorrida, restando inócua a argumentação do contribuinte para todas as matérias presentes em seu Recurso Especial, a partir da caracterização nos autos de simulação e evidente intuito de fraude pelo autuado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

a) Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional:

Início a análise pelo Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. O recurso é tempestivo, os paradigmas foram proferidos por órgãos julgadores diferentes daquele do presente processo e não foram reformados, e as matérias impugnadas não são objeto de súmula do CARF. Ainda, analisando o paradigma trazido pelo Procurador da Fazenda, verifico se estar diante de situações fáticas idênticas para as quais o presente Conselho adotou critérios jurídicos diferentes e, assim, conheço do recurso.

Conhecido o Recurso, passo a seu mérito. Entendo a propósito, inclusive como já tive oportunidade de me manifestar anteriormente em casos similares, que, no caso da isenção prevista pelo art. 4º, alínea d, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, posteriormente revogada pela Lei nº 7.713, de 1988, há que se aplicar o teor do art. 144 do CTN, que reza:

CTN (Lei 5.172/66)

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Vejo que, no caso em questão, o ganho de capital se realizou em 1999, já na vigência da Lei nº 7.713, de 1988. Aplicável então, com fulcro no art. 144 citado, a revogação trazida pela nova Lei ao caso sob análise, não havendo que se falar de isenção com fulcro no art. 4º, “d”, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976.

Faço notar, ainda, que o art. 178 do CTN, citado pelo contribuinte em suas contrarrazões e também em Declaração de Voto no âmbito do recorrido, estabelece, desde sua redação trazida pela Lei Complementar nº 24, de 07 de maio de 1975, ou seja, anteriormente à revogação propugnada pela Lei nº 7.713, de 1988, que:

CTN

*Art. 178. A isenção, salvo se concedida **por prazo certo e em função de determinadas condições**, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (g.n.)*

A respeito deste dispositivo, alinho-me aqui à corrente que entende como cumulativas as qualificadoras da isenção concedida a fim de que a ressalva presente na parte inicial do dispositivo possa operar. É bastante elucidativa, a respeito, a declaração de voto de lavra do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, no acórdão 2201-001.619, de 16 de maio de 2012, que, tratando da mesma situação agora em sede de restituição, não merece, em meu entendimento, qualquer reparo, *verbis*:

“(...) No caso específico das isenções, inclusive, o CTN dispõe expressamente que estas podem ser revogadas ou modificadas, por lei, desde que não tenham sido concedidas em função de determinadas condições e por prazo certo. É o que reza o art. 178, verbis:

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

Note-se que o artigo 178, acima reproduzido, refere-se a duas condições, cumulativamente: que a isenção seja concedida por prazo certo e (e não ou) em função de determinadas condições. E, neste caso, a lei, de fato onera a isenção com a condição de que a alienação somente ocorra após cinco anos da aquisição, porém, e este é o ponto, não delimita um prazo para a vigência da isenção.

E não se diga que o artigo 178, ao utilizar o conectivo “e” não pretendeu dar ao texto o sentido de adição. É que o artigo 178 foi alterado pela Lei Complementar nº 24, de 07/05/1975 especificamente para o “ou” da redação anterior pelo “e” da redação atual. Aliomar Baleeiro, comentando esta alteração, observou:

“A primitiva Redação do art. 178 era alternativa: ‘por prazo certo ou em função de determinadas condições’. Uma coisa ou outra. A Lei Complementar nº 24/1975 substituiu ou por e ambas as circunstâncias simultaneamente”.

Não há dúvida, portanto, de que a irrevogabilidade da isenção depende da observância das duas condições, e não é este o caso”

Por outro lado, o art. 104, que integra o capítulo que cuida da vigência da legislação tributária, é claro ao fixa a vigência de lei que reduz ou extingue isenção, a saber:

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei referentes a imposto sobre o patrimônio e a renda:

III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178.

Ora, no caso sob exame, a alienação da participação societária e, portanto, o fato gerador da obrigação tributário ocorreu na vigência da Lei nº 7.713, de 1988 e a isenção prevista no art. 4º, “d” do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976 não preenche ambas as condições previstas no art. 178 do CTN: ser condicionada a determinadas condições e, cumulativamente, ser por prazo certo.

Portanto, o imposto recolhido era devido, razão pela qual o Contribuinte não faz jus à restituição pleiteada.

(...)”

A partir do acima disposto, e tendo em vista que, no caso em questão, na forma acima, ainda que se admita como presente a alegada “onerosidade”, não havia prazo certo concedido para a isenção sob análise, tenho por inaplicável a ressalva inicial contida no art. 178 do CTN, devendo-se reconhecer aqui a revogação operada pela Lei nº 7.713, de 1988, para todos os fatos geradores ocorridos quando de sua vigência, não havendo que se cogitar, assim, da isenção alegada no caso sob análise.

Destarte, entendo que, no momento de ocorrência do fato gerador (alienação das ações da ELEVADORES SUR), ocorrida durante o ano-calendário de 1999, a isenção prevista pelo art. 4º, alínea d, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, já havia sido revogada pela Lei nº 7.713, de 1988, sendo esta última a Lei que, assim, deve reger a constituição do crédito tributário na situação sob análise, estando tal entendimento em plena consonância com o procedimento originalmente realizado pela autoridade fiscal.

Finalmente, quanto à argumentação de direito adquirido sob a égide do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, reporto-me aqui ao julgamento do Supremo Tribunal Federal (STF) das ADIN’s nº 3.105/DF e 3.128/DF, relativas ao art. 4º, *caput*, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, referente à análise da constitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre inativos e pensionistas, que sepulta a idéia de norma de imunidade tributária absoluta, *verbis*:

“1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, caput). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, da CF, e art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair ad aeternum a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência

de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento.

(...)”

A propósito, verifico que, na situação fática, inexistente norma que, no momento do fato gerador, imunizasse o ganho de capital referente à parcela de ações adquiridas antes de 1983 da incidência tributária, não havendo que se falar de direito adquirido. Confirmando tal entendimento, o recente julgamento pelo Supremo Tribunal Federal da Lei da Ficha Limpa (ADCs 29 e 30), opinou por sua aplicação a fatos iniciados ou ocorridos antes de sua edição, concluindo não haver que se falar em direito adquirido em sede de regime jurídico.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao Recurso Especial do Procurador da Fazenda Nacional, a fim de que seja mantido como montante tributável também o ganho de capital oriundo da alienação das 22 ações inicialmente excluído pelo acórdão vergastado.

b) Recurso Especial interposto pelo Contribuinte:

O apelo é tempestivo, os paradigmas foram proferidos por órgãos julgadores diferentes daquele do presente processo e não foram reformados, e as matérias impugnadas não são objeto de súmula do CARF. Resta perquirir acerca do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade. Opto por fazê-lo subdividindo o pleito pelas matérias objeto de alegação de divergência pelo recorrente.

a) Quanto ao evidente intuito de fraude/simulação:

Inicia-se a análise por esta matéria constante do Recurso Especial de iniciativa do contribuinte, por se entender como fundamental para o deslinde de outras matérias presentes no mesmo pleito, tais como a decadência e a multa qualificada.

Em sede de conhecimento, inicialmente, comungo da opinião do despacho de exame de admissibilidade de fls. 1038, pela confusão existente entre a presente matéria e aquelas de desqualificação da multa e contagem do prazo decadencial também abordadas pelo contribuinte em seu pleito recursal e a serem tratadas (conjuntamente) em item próprio a seguir, no âmbito do presente voto.

Assim, a propósito, também em plena consonância com o referido despacho, julgo ser o acórdão-paradigma de nº 108-09.227 já reproduzido, não só suficiente para configurar a divergência para as matérias de qualificação da multa e contagem do prazo decadencial, mas também para a sara de divergência na caracterização de evidente intuito de fraude na situação sob análise, e, assim, entendo ser o paradigma suficiente para comprovação de divergência quanto a todas estas três matérias.

Quanto à possibilidade de utilização de indícios para fins de caracterização do vício de vontade, adoto aqui, a fundamentação já utilizada pela autoridade julgadora de 1ª instância às fls. 272 a 274, por oferecer supedâneo teórico perfeito para meu posicionamento

acerca da matéria, no sentido de serem as provas indiciárias perfeitamente legais para fins de caracterização de simulação em matéria tributária, verbis:

“(…)

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 eles 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 frutuosa 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 suspiciones), e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno.

(…)

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.”

Superada tal objeção e agora adentrando ao cerne propriamente dito da questão (caracterização ou não da simulação e conduta dolosa com o intuito de suprimir tributo, caracterizando evidente intuito de fraude), com base na livre convicção de provas que me é permitida pelo art. 29 do Decreto nº 70.235, de 25 de março de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, também chego à conclusão que houve simulação nos atos negociais praticados, com o intento de alienar as ações da Elevadores SUR e da Astel para o Grupo ThyssenKrupp e ocultar o ganho de capital, caracterizado o dolo por parte do contribuinte.

A propósito, entendo inicialmente que a sequência de operações engenhosamente engendrada pelos acionistas alienantes reflete mera exteriorização que diverge da vontade dos acionistas, a qual, conforme expressamente admitido pelo contribuinte, era de celebração de uma compra e venda, com a alienação do controle acionário das empresas ELEVADORES SUR e Astel, representando uma sequência de condutas dolosas com o fim de alterar artificialmente as características essenciais da operação que ensejaria o fato gerador do tributo, de modo a evitar seu pagamento, caracterizado, assim, evidente intuito de fraude.

Rejeito as correntes que admitem que o registro formal das operações, acompanhado do pleno atendimento às solicitações do fisco (por vezes, doutrinariamente tido como caracterizador de uma modalidade de simulação denominada como simulação relativa), tenha o condão de afastar a ocorrência de evidente intuito de fraude, quando da realização de conduta prevista nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4,502, de 1964. Rejeito, ainda, que possa, no caso dos autos, se caracterizar erro de proibição, o que poderia justificar, assim, o afastamento da multa qualificada (a ser tratado em item próprio).

Firmo minha convicção com base no seguinte vasto conjunto de indícios acostados aos autos, que apontam para a existência de claro *animus simulandi*, iniciando-se pelo *sui generis* contrato em que a 5246 Participações aliena e, no mesmo instrumento, readquire 10.000.000 de suas próprias ações em tesouraria (anexo I), o curtíssimo espaço de tempo entre o grande número de operações geradoras do benefício fiscal de não tributação do ganho de capital e praticamente simultânea geração do ágio aproveitável pelo grupo THYSSEN KRUPP, aos quais, ainda, devem ser adicionados os seguintes fatos, já anteriormente mencionados no voto lavrado pela autoridade administrativa de 1ª instância (fls. 279/280):

a) A participação de pessoas jurídicas interpostas, com ausência e finalidade comercial, aparentando negociar direitos para pessoas diversas daquelas que efetivamente realizaram a transação;

b) A ausência de fatos que possam fazer que se conclua pela efetividade das atividades destas PJ interpostas, havendo, ao contrário, indícios que apontam para sua provável existência meramente formal, tais como a realização de Assembléias em suas sedes no Rio de Janeiro, com a presença de todos os *sócios* residentes no Rio Grande do Sul, em sua maioria em Porto Alegre;

c) A incongruência entre os valores:

- R\$ 202.337.000,00, que foi aportado em dinheiro pela THYSSEN Industries, na empresa 5246, para aquisição de ações antes mantidas em tesouraria; e

- R\$ 36.653.340,00, atribuídos às ações da empresa alienada (Elevadores Sür), menos de um mês antes, e recebidas pela THYSSEN Industries, na devolução das mesmas ações em tesouraria antes adquiridas.

d) A remessa imediata de R\$ 172.101.510,00 para Nassau (Bahamas), pela 5246 PARTICIPAÇÕES S.A., no exato momento de seu recebimento, quando da alienação das ações de ELEVADORES SUR ao grupo Thyssen Krupp, conforme fls. 207 e 208 do Anexo II; Ressalto aqui, ainda a propósito, conforme Fl. 71 do Termo de Verificação devidamente respaldado por Laudo Pericial judicial, ter ocorrido, até o ano de 2004, perda significativa de parcela deste montante remetido à paraíso fiscal pela receptora dos recursos (Granite Holdings Corporation, sediada em Nassau, Bahamas) para terceira empresa (Incheon Holdings Limited), decorrente de relevantes operações de crédito não liquidadas.

e) Os pareceres de lavra do Dr. Paulo de Barros Carvalho, Dr. Galeno Lacerda, Dr. Jaguará Torelli Teixeira e Sr. Perito Contábil Dr. Carlos Edbertode Almeida Guedes, bem como os relatórios das empresas Arthur Andersen e Ernest & Young, em que se afirma ter havido vício de vontade nas operações realizadas.

Finalmente com relação a outros pontos levantados pela autuada em seu recurso especial, tenho a informar que:

a) Quanto à utilização do art. 116, § 1º, do CTN, acompanho a linha de entendimento da autoridade administrativa de 1ª. instância de fl. 279, de que não há que se falar em aplicabilidade ou não da norma anti-elisão, como já explicitado, por não se aplicar ao caso, e nem sequer ter sido utilizado como fundamento da autoridade fiscal autuante.

b) Quanto ao Acórdão nº 105-16.395, que entendeu como aproveitável o ágio contabilizado pelo grupo Thyssen Krupp decorrente do conjunto de operações aqui sob análise, faço notar, a propósito, que o que está em discussão nos presentes autos é a tributação do ganho de capital pelo acionista autuado e não os efeitos tributários do ágio decorrente da operação simulada, que, note-se, afetou contribuinte diverso. Em primeiro lugar, cabe esclarecer que – formalmente – decisões estranhas ao objeto do processo não têm o condão de vincular o julgamento do processo. Pelo contrário, em essência, se o ágio (pago pela adquirente) é considerado dedutível, reforça-se a convicção de que houve ganho de capital (auferido pelo alienante).

c) Quanto ao novo laudo pericial anexado pelo contribuinte em sede recursal: entendo que o mesmo não traz elementos novos que pudessem afetar minha livre convicção acerca do caráter simulado das operações realizadas.

Concluo, ainda, não haver como se afastar o dolo do autuado nas condutas realizadas, caracterizado assim o evidente intuito de fraude na forma preconizada pelo lançamento e, assim, voto pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte nesta matéria.

b) Erro de identificação do sujeito passivo

Acedo aos argumentos de existência de divergência trazidos pelo exame de admissibilidade do pleito recursal às fls. 1037v. e, desta forma, também conheço do recurso nesta parte.

Ainda a respeito, faço notar que a conclusão atingida pelo acórdão-paradigma que se presta para a divergência e que trata de situação idêntica à suscitada (apenas analisando o lançamento efetuado em outro acionista) baseia-se na seguinte premissa de que a empresa 5246 tenha continuado a existir e que a ela se destinaram os recursos (excerto do voto-condutor daquele Acórdão):

“ (...)

Para o deslinde da questão é importante distinguir a extensão da figura da simulação. Está claro que o fato oculto nos negócios perpetrados foi o ganho de capital na alienação das ações que o Sr. Adroaldo Aumonde detinha na Elevadores Sur para o Grupo Thyssen.

Deve ser feita uma distinção entre as etapas das operações engendradas pela pessoa física e o comprador de suas ações.

A personalidade jurídica da empresa 5246 continuou existindo, foi a ela que se destinaram os recursos e ali ficaram sob o controle indireto do Sr. Adroaldo Aumonde.

Quando no pólo passivo da simulação produzida pelo vendedor e comprador figura uma empresa onde todas as operações foram realizadas e esta pessoa jurídica continua sendo controlada indiretamente pelo sócio vendedor, é nela que a tributação deve recair.

(...)”

Assim, agora adentrando ao mérito da alegação do contribuinte e com a devida vênia ao referido voto e *decisum* do paradigma divergente, não comungo desta mesma certeza de auferimento dos benefícios econômicos da operação pela 5246 PARTICIPAÇÕES S.A. e pelo Sr. Adroaldo Aumonde.

Compulsando os autos, verifico que, conforme Termo de Verificação (Fls 47 e 71/72), não houve manutenção dos recursos originados na permuta na 5246 PARTICIPAÇÕES, seja sob uma ótica financeira, seja sob uma ótica patrimonial.

Financeiramente, há relevante remessa a título de investimento para a empresa Granite Holdings Corporation, sediada em paraíso fiscal (Anexo II, Fl. 208), com posterior destinação dos recursos por esta Granite Holdings a terceira empresa, com indícios de definitividade de transferência a esta terceira empresa de relevante parcela dos R\$ 202.337.000 ingressados através da permuta (caracterizando-se, assim, a transferência patrimonial).

A propósito, transcrevo trechos do Termo de Verificação (fls. 71) que são claros em demonstrar, com base nos elementos de prova acostados aos autos, a clara destinação financeira da maior parte dos recursos objeto da operação à terceira empresa, através de realização de operações de crédito, os quais se converteram, posteriormente, em prováveis perdas patrimoniais através da constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa na mesma Granite Holdings Corporation, *verbis*:

“

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 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);

(...)

De acordo com o Laudo Pericial emitido pelo Perito Contador CARLOS EDBERTO DE ALMEIDA GUEDES, CRC/RJ 028206/T-9, em 05/10/2004 (fls. 188 a 206 do Anexo II), o capital social da empresa GRANITE HOLDINGS CORPORATION (com sede em Nassau, Bahamas) era, em 31/12/2003, de US\$ 84.600.000,00, dividido em 84.600.000 de ações ordinárias, com valor nominal de US\$ 1,00 cada, as quais, por sua vez, pertenciam, integralmente, à 5246 PARTICIPAÇÕES.

De acordo com o Laudo Pericial e o Balanço Patrimonial da GRANITE HOLDINGS CORPORATION, a empresa teria concedido empréstimos de longo prazo no montante superior a US\$ 90.000.000,00, com vencimentos entre 30/08/2030 e 03/04/2032, a empresa INCHEON HOLDINGS LIMITED.

De acordo com o Perito Contador, a GRANITE HOLDINGS CORPORATION constituiu uma provisão para perdas desses empréstimos, no montante correspondente a, aproximadamente, 50%, restando um valor líquido a receber em torno de apenas US\$ 46.000.000,00. Essas perdas teriam começado a ocorrer no exercício encerrado em 31/12/2001, não existindo informações que identifiquem os elementos que fundamentam essas provisões, bem como se elas irão continuar ocorrendo até o prazo de resgate dos empréstimos.

(...)

Assim, e considerando-se agora também todos os vastos elementos presentes nos autos, que remetem à participação de todos os acionistas (o autuado, inclusive) em todas as etapas do conjunto de operações aqui considerado como caracterizador de simulação, bem assim a improvável hipótese, de nesta conjuntura, ter o acionista aceitado não auferir os benefícios econômicos da alienação cursada ao preço de R\$ 202.337.000,00 junto ao grupo Thyssen, entendo como perfeita a caracterização realizada pela autoridade fiscal quanto ao sujeito passivo da autuação, corretamente limitada à sua participação no capital social quando do ingresso dos recursos originados do grupo Thyssen Krupp.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso do contribuinte quanto à matéria de erro na identificação do sujeito passivo.

c) Decadência e desqualificação da multa.

Conforme já observado quando da análise do conhecimento da matéria de evidente intuito de fraude, entendo o Acórdão nº 108-09.227 como caracterizador da divergência suscitada e, assim, conheço do recurso.

Quanto ao prazo decadencial, uma vez caracterizada a simulação na forma do item “a” do presente voto, necessária a contagem na forma disposta no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. Assim, o prazo decadencial referente ao ganho de capital auferido durante o ano-calendário de 1999 iniciou-se em 01/01/2000, terminando em 31/12/2004. Cientificado o auto ao contribuinte em 11/12/2004, não há que se falar em decadência. Rejeita-se, assim, o pleito do contribuinte quanto à esta matéria recursal.

Em relação à multa qualificada de 150%, verifico que na forma do art. 44, inciso II da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, então vigente à época do lançamento e atualmente mantido agora no §1º. do mesmo art. 44, a condição para sua aplicação é o intuito de fraudar pelo contribuinte, que deve se enquadrar em um dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964, abaixo reproduzidos:

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.

Conforme já tive oportunidade de mencionar no item “a” deste voto, convenci-me da ocorrência na situação fática evidente intuito de fraude. Assim, perfeitamente aplicável a multa de ofício qualificada conforme previsto no inciso do artigo 44. inciso II da Lei nº 9.430/96 (então vigente à época do lançamento), devendo-se, assim, negar provimento ao Recurso do contribuinte também nesta matéria.

d) Quantidade de ações adquiridas até 1983

Para completar a análise do recurso, cumpre analisar a alegação, apresentada em seu final, de suposta incongruência e obscuridade na decisão recorrida, em que se afirma ter o acórdão incorrido em erro ao considerar que apenas 22 ações teriam sido adquiridas até 31/12/1983, trazendo, o recorrente, laudo que conclui que a totalidade das ações objeto do auto de infração teria sido adquiridas até essa data.

Antes de iniciar a análise da alegação, cumpre esclarecer que não se trata aqui de um ponto de divergência expressamente componente do recurso, mas somente uma alegação que, complementando os argumentos das contra razões ao Recurso Especial da Fazenda, poderia eventualmente, influenciar na decisão quanto ao Recurso Especial do Contribuinte. Portanto, para esgotar o tema, a seguir analisaremos em detalhes a questão.

Em primeiro lugar, as alegadas incongruência e obscuridade, supostamente presentes na decisão recorrida, ensejariam a interposição de embargos de declaração. Saliente-se que houve embargos para tratar exatamente desse tema e, nos termos do despacho de fls. 854 a 857, ele foi rejeitado, por ter sido tratado o assunto detalhada e claramente na decisão recorrida (fls. 525 a 528), concluindo que se tratava de uma tentativa de rediscussão do caso.

Ocorre que a mesma alegação, ainda que de forma subsidiária, foi trazida ao Recurso Especial.

Nesse caos, de maneira formal, não caberia sequer a discussão de elemento de prova pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja cognição de Recursos é restrita. Além do mais, especificamente para o assunto, para que fosse tratado como matéria de recurso especial, deveria ter sido trazido paradigma em que, se tratando de apuração de quantidade de ações com direito à isenção, critérios jurídicos diferentes daqueles esposados no acórdão recorrido tivessem sido utilizados. Entretanto, isso também não ocorreu.

Assim, resta prejudicada a discussão dessa alegação.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Redatora-Designada *AD HOC* para formalização do voto vencedor.

Pelo fato de o Conselheiro-Relator ter renunciado ao cargo antes da formalização do presente acórdão, eu, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, nomeada para formalização reproduzo a seguir o voto por ele apresentado na sessão.

Em que pese o merecido respeito a que faz jus o Ilustre Relator, dele divergi quanto ao julgamento tanto do recurso especial do Contribuinte quanto da Fazenda Nacional.

Fui designado para redigir o voto vencedor relativo ao recurso especial da Fazenda Nacional, que versa exclusivamente sobre a aplicação, para fins de apuração de ganho de capital na alienação de ações, da isenção prevista pelo art. 4º, alínea d, do Decreto-Lei nº 1.510/1976, tendo em vista sua revogação pela Lei nº 7.713/1988.

Estabelece o referido artigo 4º, alínea d, do Decreto-Lei nº 1.510/1976, *in verbis*:

“Art 1º O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do imposto de renda, na cédula "H" da declaração de rendimentos.

(...)

Art 4º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º:

(...)

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

Trata-se de questão já conhecida por este E. Colegiado, conforme se constata das ementas abaixo transcritas nas quais prevaleceu a tese de que a isenção não poderia ser revogada haja vista se tratar de direito adquirido do contribuinte, *in verbis*:

“ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO CONDICIONADA. OBSERVÂNCIA DE CONDIÇÃO IMPLEMENTADA PELO DECRETO-LEI N.º 1.510/1976 NO PERÍODO DE SUA VIGÊNCIA. POSTERIOR REVOGAÇÃO. DIREITO ADQUIRIDO. A observância, sob a égide do art. 4º, alínea "d", do Decreto-lei n.º 1.510, de 1976, da condição de isenção por ele implementada, de manutenção das ações pelo período mínimo de cinco anos, ainda que a alienação da participação societária tenha sido realizada sob a vigência de nova lei que revogou o benefício, não perfaz a hipótese de incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital. Direito adquirido do contribuinte, devendo ser reconhecida a isenção do ato de alienação da participação societária perpetrado pelo Recorrente (art. 5º, XXXVI, da Constituição; art. 6º, caput e §2º,

da LINDB; e art. 178 do Código Tributário Nacional). Recurso especial negado.” (Acórdão 9202-002.805, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Rel. Alexandre Naoki Nishioka, Sessão de 07/08/2013)

“AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI Nº. 1510, DE 1976 - ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE "NOVA LEI REVOGADORA 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 revogadora 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.” (Acórdão 102-48.329, 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Rel. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Data da Sessão 28/03/2007)

“AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI Nº. 1510, DE 1976 - ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE NOVA LEI REVOGADORA 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 revogadora 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.” (Acórdão 104-21.519, 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Rel. Nelson Mallmann, Data da Sessão: 26/04/2006)

“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 CSRF/01-

03.349, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Rel. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Sessão de 17/04/2001)

No mesmo sentido o Poder Judiciário tem reconhecido que a isenção em questão deve ser aplicada tendo em vista o direito adquirido do contribuinte conforme se verifica dos julgados abaixo:

"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 depois de 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." Recurso Especial nº 656.222, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Sessão de 25/10/2005.

"RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO DECORRENTE DE ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONCEDIDA PELO DECRETO-LEI N. 1.510/76, REVOGADA PELA LEI N. 7.713/88. HIPÓTESE DE ISENÇÃO ONEROSA CUJA CONDIÇÃO FOI IMPLEMENTADA ANTES DO ADVENTO DA LEI REVOGADORA. ARTIGO 178 DO CTN. SÚMULA 544/STF. NULIDADE TOTAL DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. Cinge-se a controvérsia acerca do reconhecimento de direito adquirido sobre a isenção de imposto de renda sobre lucro auferido na alienação de ações societárias, isenção esta instituída pelo Decreto-Lei n. 1.510/76 e revogada pela Lei n. 7.713/88, tendo em vista que a venda das ações ocorreu em 1991, após a revogação. Implementada a condição pelo contribuinte antes mesmo da norma ser revogada, ainda que a alienação tenha ocorrido na vigência da lei revogadora, há que se manter a norma isentiva. Incidência do enunciado da Súmula 544/STF. O fato do Fisco tributar os lucros auferidos pela alienação das ações albergadas pela isenção, juntamente com outras tributáveis, por si só, possui a virtude de comprometer todo o lançamento e afasta a possibilidade de nulidade parcial, relativamente a parcelas identificáveis e destacáveis do débito. Reconhecida a isenção do imposto de renda sobre o lucro auferido na alienação de ações societárias e a necessidade de se anular o lançamento fiscal, resta prejudicada análise do questionamento relativo à forma de apuração dos valores lançados. Recurso especial improvido. (.)" Recurso Especial nº 723.508, Rel. Min. Franciulli Netto, Sessão de 15/03/2005.

Processo nº 11080.009153/2004-28
Acórdão n.º **9202-003.166**

CSRF-T2
Fl. 1.074

Ante o entendimento amplamente majoritária acima transcrito, encaminho meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Declaração de Voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire

A declaração de voto apresentada tempestivamente não foi assinada em decorrência da superveniente aposentadoria do Conselheiro antes da apresentação do voto vencedor pelo Conselheiro então designado para tal, Dr. Gustavo Lian Haddad.

Por certo, para que a multa seja exacerbada ao patamar de 150%, deve haver, o evidente intuito de fraude, conforme exigência legal à época dos fatos geradores (art. 44, II da Lei nº 9,430, de 1996), nos casos de sonegação, fraude e conluio, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, *in verbis*:

"Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

"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."

A autoridade fiscal incorporou a seu relatório os principais argumentos e conclusões (no sentido da existência de fraude nos negócios jurídicos) trazidos pelos juristas PAULO DE BARROS CARVALHO, GALENO LACERDA e JAGUARÊ TORELLY TEIXEIRA em seus Pareceres, os quais, por sua vez, foram contratados pela CIACORP para analisar as operações realizadas entre os ALIENANTES e o GRUPO THYSSENKRUPP:

i) o Professor Paulo de Barros Carvalho, conclui peremptoriamente pela ocorrência de **fraude**, além, obviamente da simulação, nos seguintes termos: *"Esta conduta ajusta-se fielmente à hipótese de simulação. A estratégia adotada configura, pelos resultados alcançados, outra modalidade de ilícito tributário, a fraude. Com efeito, o conceito jurídico-positivo de "fraude" abrange todo e qualquer ato que, por ação ou omissão dolosa impeça, retarde ou atenuar os efeitos da ocorrência do fato tributário, reduz o montante do tributo devido ou postergue o seu pagamento. A sucessão de atos societários permitiu obtenção de ganho de capital e formação de ágio sem o dever de pagar tributo. O ganho de capital foi, fraudulentamente, ocultado pela existência de outras pessoas jurídicas e a realização de permuta(...). Assim, além de ser simulada, a ação dos ALIENANTES (GRUPO AUMONDE) em conjunto com o GRUPO THYSSENKRUPP pode ser classificada como fraudulenta. Diante desses argumentos, não cabe falar em planejamento tributário lícito, mas sim em típico caso de evasão tributária."*

ii) o Professor Galeno Lacerda apontou explicitamente a constatação de **fraude** e **sonegação**, mencionando, inclusive, ter havido escancarada e acintosa fraude, em parecer assim ementado: *"Fraude contra credores, caracterizada pela criação, dentro e fora do País, de empresas fictícias, de modo a propiciar a transferência de patrimônios de grande vulto para o exterior, em prejuízo dos credores nacionais, lesados pela frustração das penhoras, e do próprio Fisco, pela conseqüente evasão de divisas e sonegação fiscal. Processos e atos jurídicos fictícios, concertados no Uruguai, e colusão de importante empresa multinacional na prática das manobras jurídicas fraudulentas. Incidência do art. 109 do Código Civil. "*

E ainda, o conluio, como sendo, ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude, mencionou a autoridade fiscal que ocorreu em decorrência das seguintes circunstâncias: *"A SUBAVALIAÇÃO DELIBERADA no valor de mercado pelo qual as ações de emissão de 5246 PARTICIPAÇÕES foram integralizadas na 5256 PARTICIPAÇÕES, também CARACTERIZA o DOLO, a FRAUDE e o CONLUIO dos ALIENANTES, que assim agiram com o claro intuito de reduzir a tributação sobre ganho de capital auferido na venda das ações de ELEVADORES Súr e ASTEL ASSISTÊNCIA TÉCNICA."*

Conforme relatado, o contribuinte ratifica a juntada de documentação que trata de uma perícia judicial a qual teve por objeto exatamente o estudo da operação glosada pelo Fisco e objeto destes autos. Declara que tal documento é prova nova. Salienta que a perícia entendeu que não houve fraude, dolo ou simulação na venda do controle acionário da Elevadores Súr S/A à ThyssenKrupp Industries S/A.

Acerca do referido Laudo Pericial, apontado como prova nova, há de se salientar que apesar de o contribuinte não apontar, especificamente, em que ponto do referido Laudo Pericial teria havido menção a inoccorrência de fraude, dolo ou simulação, constato que não houve esta conclusão, ante o que se depreende da leitura do seguinte trecho do Laudo Pericial:

*"2.6. DO QUESITO SUPLEMENTAR ELABORADO PELA 2ª
RÉ — Thyssenkrupp Elevadores S/A — Fl.3421*

2. Esclareça o Sr. Perito Judicial, justificando a sua resposta, os critérios e subsídios por ele utilizados para determinar se uma operação é ou não é fraudulenta.

Salvo melhor juízo, a decisão sobre a existência de fraude ou não em operações segue critérios legais de apreciação exclusiva do Magistrado.

Ao Perito incumbe a tarefa de relatar a verificação dos fatos, do momento em que as operações ocorreram e da forma como ocorreram, do revestimento formal dos registros e documentos que suportam as ocorrências e, também, das origens e dos lançamentos dos recursos envolvidos com o objetivo de fornecer ao Juiz da causa os elementos técnicos necessários para que este possa identificar e formar o seu convencimento sobre a existência ou não de atos fraudulentos.

Dessa forma, para que seja alcançado o objetivo acima descrito, a verificação da sequência dos eventos desencadeada em uma operação objeto de determinada análise deverá ser realizada a partir do exame detalhado de registros societários e contábeis/administrativos das empresas, no caso do exame recair sobre operações envolvendo pessoa jurídicas, que participaram diretamente e indiretamente da operação, o que equivale dizer que as informações a serem apresentadas pelo Perito deverão estar suportadas, fundamentalmente e especialmente, pela prova documental colhida e analisada durante a elaboração do estudo.

Ainda com relação ao exame acima referido, a conciliação e o cruzamento de informações obtidas através dos registros são medidas imperativas para a correta avaliação.

Assim, os esclarecimentos prestados pelo Perito devem estar baseado nos documentos e registros examinados inclusive quanto aos aspectos formais de que devem estar revestidos.

De outra parte, como os esclarecimentos acima apresentados não se referem ao caso específico dos autos, até mesmo porque o quesito supra não impõe essa condição, entende o signatário como oportuno informar que os critérios e subsídios relacionados acima foram utilizados na elaboração das respostas aos quesitos formulados pelas partes, que, inclusive, em momento algum, questionam este perito no tocante à existência de fraude nas operações realizadas.

Com relação aos subsídios utilizados, estes se encontram relacionados no item de nº1.4 do laudo.

Imperioso ressaltar, também, que os quesitos apresentados, incluindo aquele proposto pela Douta Magistrada através do comando judicial de fl. 2.990, vislumbra a detalhada descrição da sequência de atos que culminou com a transferência do controle acionário da ELEVADORES SÚR S/A, no intuito de esclarecer a forma como ocorreu, para que o Juízo, a quem compete a verificação de fraude, possa identificar a sua existência ou não, segundo os critérios legais, inclusive e fundamentalmente de interpretação jurídica."

Assim sendo, com fulcro no que dispõe o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964 e considerando o conceito jurídico-positivo de "fraude", que abrange todo e qualquer ato que, por ação ou omissão dolosa impeça, retarde ou atenuie os efeitos da ocorrência do fato tributário, reduz o montante do tributo devido ou postergue o seu pagamento, concluo que: além de ter havido simulação, são fraudulentas as referidas operações que resultaram em omissão de ganho de capital na alienação de participação societária através de operações simuladas de compra e venda de ações em tesouraria com subsequente permuta.

Ainda, de acordo com o que disciplina o art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, constata-se que a criação de pessoas jurídicas e a sua extinção, a bel prazer pelas partes envolvidas, para promover o nascimento e o sumiço de patrimônio, configura a sonegação.

E mais, o conluio, conforme previsto no art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude, restou caracterizado em decorrência de: a) a sucessão de manobras societárias realizadas pelos ALIENANTES e pelo GRUPO THYSSENKRUPP, com a utilização de empresas de fachada (duas delas, inclusive, tendo como razão social "números") que impediram o acompanhamento real de transferência do controle acionário que os ALIENANTES detinham sobre a empresa ELEVADORES SÚR; b) a concordância da adquirente, GRUPO THYSSENKRUPP, com essas manobras dos ALIENANTES, constituindo, ela própria, novas empresas (como, por exemplo, THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES) exclusivamente para se ajustar no quadro das empresas criadas pelos ALIENANTES; c) a aquiescência não apenas passiva, mas ativa, da adquirente, GRUPO THYSSENKRUPP, com tais operações que, ao fim e ao cabo, possibilitaram a drenagem para o exterior, através de uma empresa "numérica", de todo o pagamento por ela efetuado ao ALIENANTES, configuram, sem dúvida, o conluio para a prática de fraude e sonegação.

Destarte, agiu bem a fiscalização, que diante do evidente intuito de fraude e da ocorrência simultânea de sonegação, fraude e conluio, aplicou a multa qualificada no patamar de 150%, conforme previsão, então contida, art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996.

Ante o exposto, conheço dos recursos interpostos, para negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e negar provimento ao recurso do contribuinte.