



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº	11080.009670/2004-05
Recurso nº	149.403 Voluntário
Matéria	IRPJ E OUTRO - Ex: 2000
Acórdão nº	108-09.507
Sessão de	05 de dezembro de 2007
Recorrente	BW ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida	1ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Assunto: IRPJ e CSLL

Exercício: 1999

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA - VERDADEIRA ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM GANHO DE CAPITAL – 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.

SUJEIÇÃO PASSIVA. ERRO. INEXISTÊNCIA – Se verificada a gravidade, precisão e concordância nas conclusões da autoridade fiscal sobre a existência de atos dissimulados, todos devem ser desconsiderados para efeito de constituição do fato jurídico, elegendo-se por sujeito passivo o real contribuinte/responsável.

DECADÊNCIA. PENALIDADE QUALIFICADA -

Configurado o evidente intuito de fraude com o emprego de simulação, mediante procedimentos de efêmera reorganização societária, que alfim resultou tão somente em alienação de participação societária sem a apuração e pagamento dos tributos devidos sobre o ganho de capital, mantém-se a multa qualificada de 150%, com repercussão na contagem do prazo decadencial que se desborda da regra do art.

150, §4º, para regra do art. 173, do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BW ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de ilegalidade de provas. Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de erro de sujeição passiva, vencidos os Conselheiros Margil Mourão Gil Nunes e Orlando José Gonçalves Bueno e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias (Relatora), Margil Mourão Gil Nunes e Orlando José Gonçalves Bueno que desqualificavam a penalidade e, por conseguinte, acolhiam a decadência. Designada a Conselheira Mariam Seif para redigir o voto vencedor.



MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente



CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

Redator Designado – Ad Hoc

FORMALIZADO EM:

17 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER. Ausente, justificadamente, o Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO.



Relatório

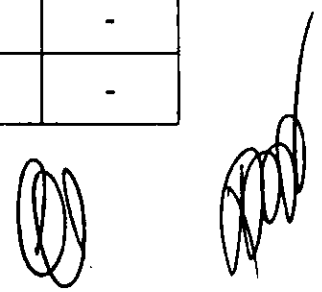
Cuida-se de Auto de Infração lavrado em 01/06/2005, e notificado em 07/06/2005, para formalizar lançamento de ofício de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 221/231)), ambos relativos a operação de alienação de participação societária realizada com ganho de capital, no ano-base 1999.

O valor total lançado foi de R\$ 6.763.116,92 (seis milhões, setecentos e sessenta e três mil, cento e dezesseis reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 1.978.618,81 (hum milhão, novecentos e setenta e oito mil, seiscentos e dezoito reais e oitenta e um centavos) referente ao principal, R\$ 1.816.569,91 (hum milhão, oitocentos e dezesseis mil, quinhentos e sessenta e nove reais e noventa e um centavos) relativos a juros de mora (calculados até 31/05/05), e R\$ 2.967.928,20 (dois milhões, novecentos e sessenta e sete mil, novecentos e vinte e oito reais e vinte centavos) de multa, imputada no montante de 150%.

De acordo com o Relatório de Atividade Fiscal (fls.232/286), através de uma série de operações societárias ocorreu a transferência do controle societário das empresas Elevadores Sûr S/A Indústria e Comércio (ELEVADORES SÛR) e Astel Manutenção e Assistência Técnica de Elevadores Ltda. (ASTEL), para o Grupo Thyssenkrupp.

Antes de passarmos à descrição das operações e para um melhor entendimento da questão que se enfrenta, faz-se necessário identificar quais eram os acionistas/quotistas de cada uma das empresas cuja alienação teria gerado o ganho de capital ora sob análise. São eles:

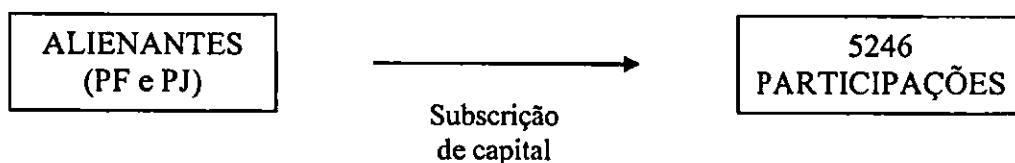
Acionistas/Quotistas	ELEVADORES SÛR	ASTEL
Ewen Ltd.	60,3677 %	-
Epart – Administração e Participações Ltda.	21,8696 %	-
Ewen – Administração e Participações Ltda.	7,3923 %	-
Adroaldo Carlos Aumonde	4,3500 %	-
Paulo Ronei Reali	2,2430 %	-
BW – Administração e Participações Ltda.	1,0512 %	100%
Alceu Paz de Albuquerque	1,0136 %	-
Aldo da Silva Leal	0,7194 %	-
José Carlos Bisognin Panzenhagen	0,4264 %	-
Relantino Fioravante Aumonde	0,3911 %	-



Paulo Augusto Weber	0,0695 %	-
Olimro Sergio Scheidt	0,0301 %	-
Fabio Luis Zanon	0,0284 %	-
Paulo Nascimento Rocha	0,0251 %	-
Siegried Alexandre Ellwanger	0,0121 %	-
Luiz Ribeiro dos Santos	0,0074 %	-
Sebastião Lopes Machado	0,0032 %	-

Apresentadas as participações societárias nas empresas que foram objeto das operações analisadas, passemos à descrição dos fatos, nos termos verificados pela fiscalização (Relatório de Atividade Fiscal).

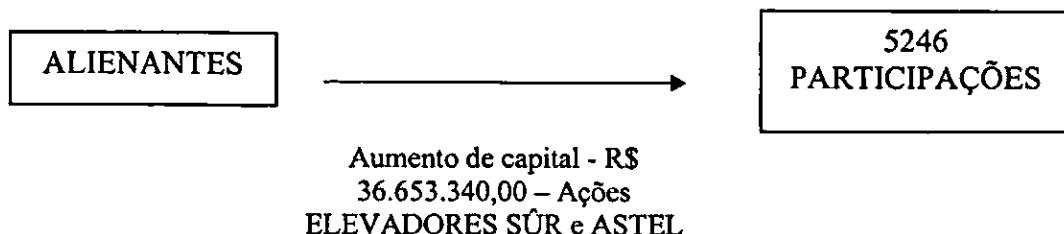
- Em 04/08/99 os ALIENANTES (pessoas físicas ou jurídicas que detinham participação societária na ELEVADORES SÚR e/ou na ASTEL) ingressaram no quadro societário da 5246 PARTICIPAÇÕES, que segundo observações da autoridade fiscal seria uma “empresa de fachada”, utilizada pelos ALIENANTES para concretizar seus objetivos de venda de suas respectivas participações societárias. Ainda, segundo a fiscalização, a subscrição do aumento do capital da empresa (no valor de R\$ 700,00, com reserva de capital de R\$ 1.400,00, mediante a emissão de 7.000.000 ações) se deu de tal forma que foi mantida, aproximadamente, a mesma participação que os acionistas detinham em ELEVADORES SÚR. A empresa totalizava 17.000.000 ações



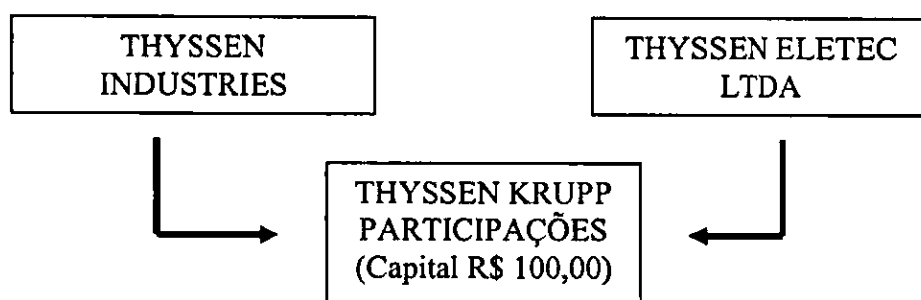
- Ato contínuo, os antigos diretores da 5246 PARTICIPAÇÕES (Eduardo Duarte e Maria Lúcia Coelho dos Santos) não só renunciaram aos cargos de diretores, como também alienam as 10.000.000 ações que possuíam da 5246 PARTICIPAÇÕES, para a própria empresa, que passou a ter, portanto, 10 mil ações em tesouraria. A alienação das ações se deu pelo valor de R\$ 1.400,00.

5246 PARTICIPAÇÕES
17.000.000 ações = 10.000.000
ações em tesouraria + 7.000.000
ações de ALIENANTES

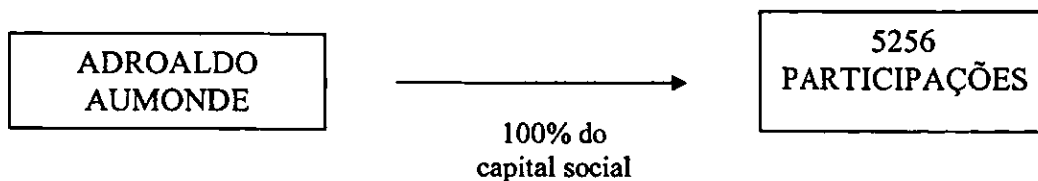
- Em 15/08/99 os ALIENANTES subscrevem um aumento de capital na 5246 PARTICIPAÇÕES, no valor de R\$ 36.653.340,00, o qual foi integralizado através da conferência de ações que os ALIENANTES possuíam na ELEVADORES SÚR e NA ASTEL



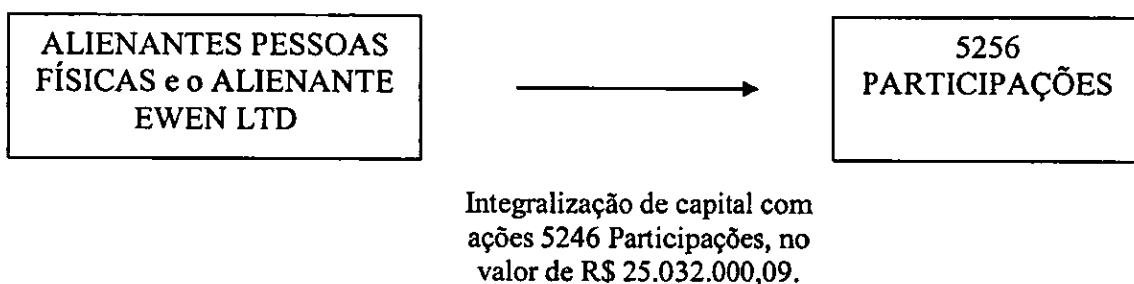
- Em 27/08/99 a Thyssen Industries S/A (THYSSEN INDUSTRIES), juntamente com a Thyssen Eletec Ltda., constituíram no Brasil a empresa Thyssen Krupp Participações Ltda. (THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES), com capital social subscrito no valor de R\$ 100,00 a ser integralizado no prazo de 01 ano.



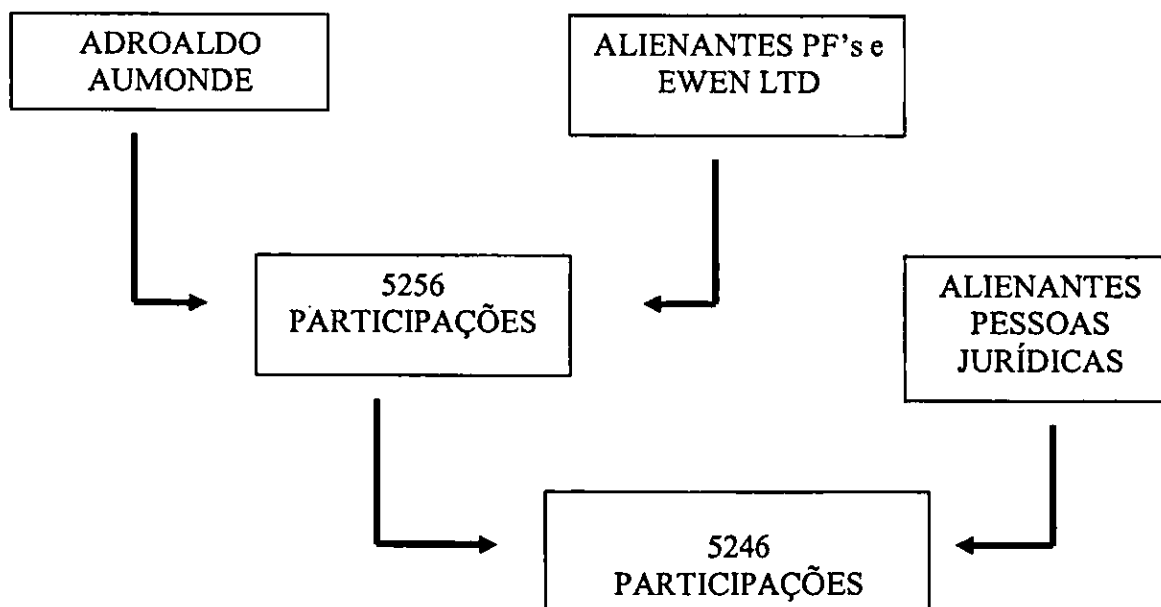
- Em 05/09/99 Eduardo Duarte e Simone Bürk Silva, até então detentores de 100% das ações de emissão da 5256 PARTICIPAÇÕES (outra empresa que, segundo a fiscalização, foi constituída somente para concretizar a reorganização societária sob análise), renunciam aos cargos de diretores da empresa e transferem suas ações para Adroaldo Carlos Aumonde (ADROALDO AUMONDE), principal acionista das empresas ELEVADORES SÚR e ASTEL, exercendo o controle sobre elas através de outras pessoas jurídicas (Epart Administração e Participações Ltda.; BW Administração e Participações Ltda.; Ewen Administração e Participações Ltda. e Ewen Ltd.(esta com sede no exterior).



- Em 08/09/99 os ALIENANTES PESSOAS FÍSICAS e o ALIENANTE EWEN LTD. Transferem as ações que possuíam em 5246 PARTICIPAÇÕES, para a 5256 PARTICIPAÇÕES, integralizando capital nesta última no valor de R\$ 25.032.000,09.

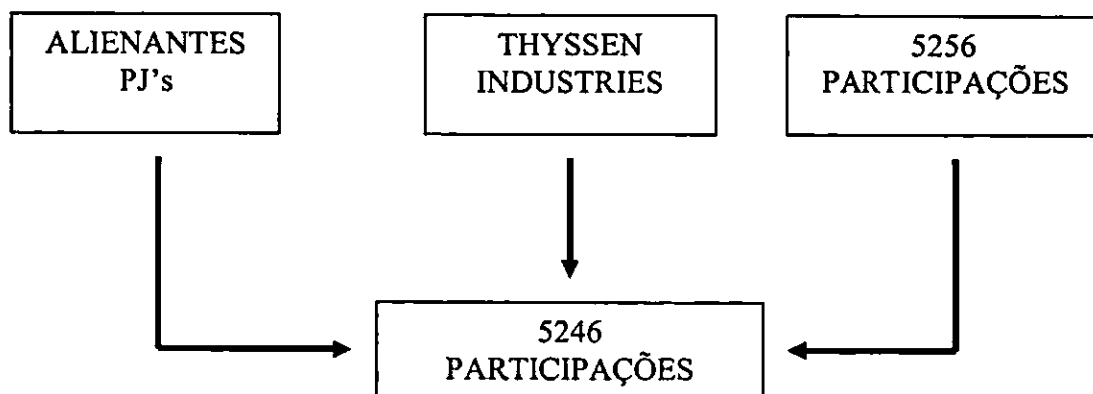


Logo:



- Na mesma data 5246 PARTICIPAÇÕES vende para THYSSEN INDUSTRIES suas 10.000.000 ações que estavam em tesouraria. Tais ações, adquiridas de seus antigos diretores pelo valor de R\$ 1.400,00, foram vendidas pelo valor de R\$ 202.337.000,00. O pagamento por

tais ações foi feito mediante crédito em conta corrente (Banco Pactual S/A), sendo dada ampla, geral e irrestrita quitação pelo recebimento da totalidade do preço. Ademais, a THYSSEN INDUSTRIES foi inscrita no Livro de Registro de Ações Nominativas da 5246 PARTICIPAÇÕES.



- Neste momento participavam do capital social da 5246 PARTICIPAÇÕES:

(i) a THYSSEN INDUSTRIES (10.000.000 ações);

(ii) a 5256 PARTICIPAÇÕES (que recebeu as ações da 5246 PARTICIPAÇÕES, dos ALIENANTES – pessoas físicas e EWEN LTD.) e;

(iii) as ALIENANTES – pessoas jurídicas (EPART, EWEN PARTICIPAÇÕES e BW PARTICIPAÇÕES), que ainda mantinham a participação na empresa (não alienada para 5256 PARTICIPAÇÕES).

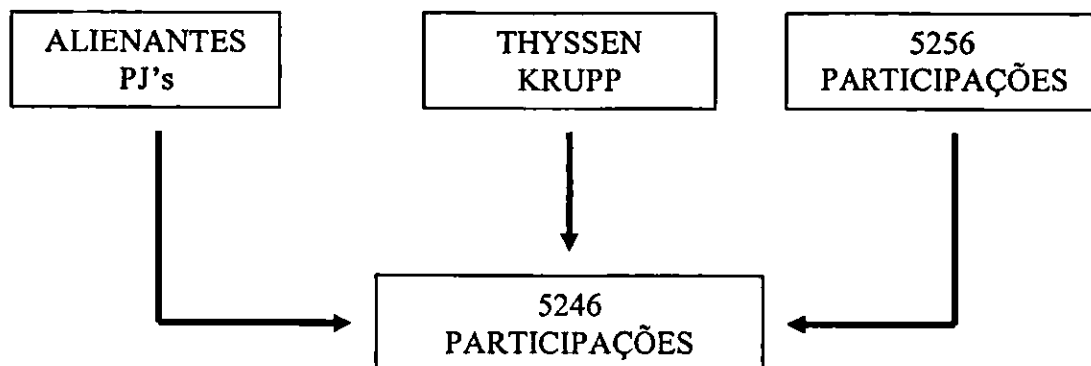
- O capital da 5246 PARTICIPAÇÕES, por sua vez, havia sido integralizado em parte com ações da ELEVADORES SÛR (R\$ 36.653.340,00), e em parte com valores pagos pela THYSSEN INDUSTRIES (R\$ 202.337.000,00).

- Ato contínuo a THYSSEN INDUSTRIES subscreveu um aumento de capital da empresa THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES no valor de R\$ 226.919.901,00, integralizando-o da seguinte forma:

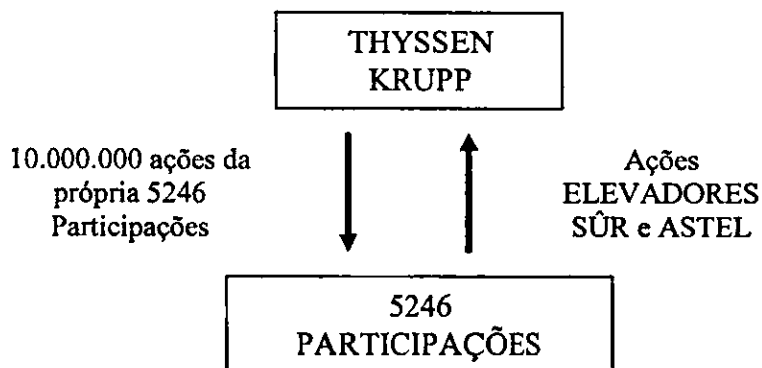
a) R\$ 202.337.000,00 com as 10.000.000 ações da 5246 PARTICIPAÇÕES;

b) R\$ 3.782.000,00 em dinheiro;

c) saldo remanescente a ser integralizado em dinheiro ou bens em 24 meses.



- Em seguida, no mesmo dia (08/09/99), a THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES permuta com a 5246 PARTICIPAÇÕES, as 10.000.000 que possuía, da própria 5246 PARTICIPAÇÕES. Em troca a THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES recebe a titularidade das ações da ELEVADORES SÛR e da ASTEL que a 5246 PARTICIPAÇÕES possuía. Como todas as ações da ELEVADORES SÛR e da ASTEL eram de titularidade da 5246 PARTICIPAÇÕES, o controle societário de ELEVADORES SÛR e ASTEL passou para THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES.



- Em 09/09/99 a 5246 PARTICIPAÇÕES remeteu para o exterior uma considerável parcela dos valores recebidos na venda das ações de ELEVADORES SÛR e ASTEL, a título de investimento direto em sua subsidiária (GRANITE HOLDINGS CORPORATION), com sede em Nassau.

- E, finalmente, em 30/12/99, os quotistas de THYSSEN KRUPP PARTICIPAÇÕES resolvem aprovar a incorporação da empresa pela THYSSEN SÛR ELEVADORES.

O relatório da fiscalização conclui pela venda do controle societário da ELEVADORES SÛR e ASTEL para o GRUPO THYSSENKRUPP, pelo valor de R\$ 202.337.000,00, através da complexa seqüência de atos societários que teriam 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".

A fiscalização discorre, ainda, sobre a utilização de interpostas pessoas jurídicas, domiciliadas no exterior, pelo Sr. Adroaldo Aumonde, e que, portanto, as operações que gerassem ganhos econômicos deveriam ser tributadas não nas pessoas jurídicas, mas sim na pessoa física do Sr. Adroaldo Aumonde.

A autoridade fiscal analisa, ainda, elementos das operações que caracterizariam simulação realizada por BW PARTICIPAÇÕES e demais alienantes das participações mantidas em ELEVADORES SÛR e ASTEL.

Indica, ainda, como se deu a apuração do ganho de capital e correspondente IRPJ (constituído por meio da lavratura do auto de infração objeto do presente processo administrativo), esclarecendo que, por não encontrar na contabilidade da BW PARTICIPAÇÕES o valor de aquisição da participação societária na ELEVADORES SÛR, promoveu os cálculos a custo zero.

E, finalmente, determina que o Sr. Adroaldo Aumonde, por ser controlador “de fato” da BW PARTICIPAÇÕES, seria responsável solidário pelo crédito tributário ora em análise (razão pela qual foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária – fls.288/289).

Em 07/06/05 foram intimados BW PARTICIPAÇÕES e Sr. Adroaldo Aumonde da autuação promovida e em 03/07/05 e 07/07/05 apresentaram suas impugnações, respectivamente.

A BW PARTICIPAÇÕES alega em sua impugnação (fls. 309/410) ser nulo o auto de infração. A primeira hipótese de nulidade seria o vício no lançamento provocado pela utilização da norma inaplicável, pois não regulamentada, qual seja, a norma anti-elisão (art. 116 do CTN, com redação alterada pela Lei Complementar nº 104/01). A segunda seria a ilegitimidade passiva da empresa no presente caso, pois a operação que gerou o ganho de capital objeto da presente autuação não foi por ela realizada (tampouco os valores foram por elas recebidos), mas sim pela empresa 5246 PARTICIPAÇÕES (empresa que realizou a permuta das ações da ELEVADORES SÛR e da ASTEL).

No mérito a BW PARTICIPAÇÕES requer seja cancelado o auto de infração com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- (i) A lavratura do auto de infração foi promovida com base em provas que não poderiam ser admitidas no processo administrativo fiscal, vez que colhidas por particular ou por autoridade policial, sempre em desacordo com objetivos e métodos da fiscalização tributária, o que inviabiliza sua utilização. Algumas das provas, inclusive, tiveram sua falsidade atestada, seja em razão de existirem declarações posteriormente desmentidas, seja porque a veracidade e validade das mesmas não foram averiguadas pela fiscalização.
- (ii) Ocorrência de assertivas exageradas e adjetivação impertinente por parte da autoridade fiscal que promoveu a elaboração do Relatório da Atividade Fiscal, o que indica que a autoridade estaria contaminada pelo material enviado pela Ciacorp. Tal fato, por sua vez, comprometeria a validade e a ética na produção de tais provas, sob tais circunstâncias.



- (iii) O parecer da Ernst & Young se constitui atestado de que a operação foi realizada da maneira usualmente utilizada, a qual, por sua vez, não afronta qualquer norma tributária ou comercial.
- (iv) Não houve simulação dos fatos apresentados, ou dissonância entre o objeto contratado e os interesses da sociedade.
- (v) As operações de venda de ações em tesouraria e permuta, realizadas pela empresa 5246 PARTICIPAÇÕES não podem ser consideradas para gerar exigibilidade de tributos para a BW PARTICIPAÇÕES.
- (vi) As operações realizadas pela 5246 PARTICIPAÇÕES não encontravam qualquer impedimento legal, ocorrendo, inclusive a publicidade de todos os atos.
- (vii) Não houve dolo, falsidade ou simulação uma vez que todos os atos foram efetivamente realizados, documentados, informados às autoridades competentes, e dotados de legalidade.
- (viii) A elaboração de planejamento fiscal lícito não se confunde com evasão fiscal na medida em que ninguém é obrigado a realizar seus negócios por meio mais oneroso, quando a legislação permite que sejam realizados por outros meios.
- (ix) Somente após a introdução do parágrafo único do art. 116 do CNT é que a Administração possui competência para desconsiderar negócios jurídicos realizados, antes disso somente por meio de ação judicial, com pedido fundamentado.
- (x) O próprio auto de infração comprova não ter ocorrido qualquer simulação, na medida em que sua fundamentação comprova a existência de pessoas jurídicas e operações reais. Daí decorre sua nulidade por ausência de fundamentação e falta de comprovação da ocorrência do fato gerador tributário.
- (xi) Ausência de comprovação da simulação, cujo ônus é da autoridade fiscal.
- (xii) As empresas 5246 PARTICIPAÇÕES e 5256 PARTICIPAÇÕES não são “empresas de fachada” como alegado pelo Fisco, pois já existiam mesmo antes das operações sob análise, sendo seu objeto lícito e permitido pela Lei das S/A – qual seja, a participação em outras sociedades.
- (xiii) A lei permite às companhias negociarem com suas próprias ações – exatamente o que ocorreu com a manutenção e negociações das ações mantidas em tesouraria.
- (xiv) Uma vez afastada a premissa do Fisco de que houvera simulação – especialmente porque dolo, fraude ou simulação não podem ser presumidos - o prazo decadencial de 05 anos para constituir crédito tributário já havia decorrido, especialmente considerando que o fato gerador ocorreu em setembro/99 e a lavratura do auto em 01/06/2005.
- (xv) Inaplicável ao caso a multa de 150%, pois não houve comprovada simulação.



A impugnação apresentada pelo Sr. Adroaldo Aumonde (fls. 464/564), além de trazer as mesmas alegações da impugnação apresentada por BW PARTICIPAÇÕES alega, também, que (i) o impugnante não seria responsável solidário pelos débitos da empresa, visto que ele não era à época dos fatos (como não era na data da apresentação da impugnação) administrador da empresa autuada e que (ii) há no relatório da ação fiscal uma série de afirmações levianas e injuriosas a respeito de sua pessoa, solicitando sejam as mesmas riscadas (art. 16, §2º do Decreto nº 70.235/72).

Às fls. 626/710 a DRJ de Porto Alegre/RS entendeu pela procedência do lançamento, em julgamento assim ementado:

“Ementa: Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IRPJ), contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas (CSL)

PRELIMINARES DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

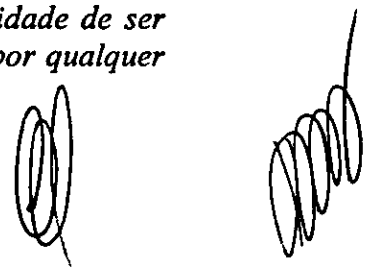
Não se configurando nenhuma das hipóteses arroladas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 que rege o processo administrativo fiscal, não há falar em nulidade.

PODER-DEVER EM CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

1. No presente caso, não se operou a decadência do poder-dever do Fisco em constituir o crédito tributário

- a) quer por existir evidente intuito de simulação, o que, segundo determinados critérios, impõe a regra do art. 173, I do CTN para chegar-se ao termo inicial do prazo decadencial,*
- b) quer por haver entendimentos administrativos de o prazo decadencial ter seu termo inicial na data de entrega da declaração de rendimentos,*
- c) quer por existir lei expressa prevendo ser de dez anos o prazo decadencial das contribuições para a seguridade social, gênero do qual a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas (CSLL) é espécie (art. 45, I da Lei nº 8.212/91) e*
- d) quer, ademais, e suficientemente, em atenção à firme posição do Superior Tribunal de Justiça – por meio das mais recentes decisões de sua Primeira Seção e ambas as Turmas – no sentido do termo inicial do prazo decadencial somente iniciar após o prazo homologatório de 05 (cinco) anos.*

2. A vigência do art. 45 da Lei nº 8.212/91 pode ser analisada em face do princípio da legalidade ou da impossibilidade de ser realizado controle repressivo de constitucionalidade por qualquer Órgão do Poder Executivo.



3. *Na seara do princípio da legalidade, o conflito resolve-se por aplicação do disposto no art. 2º §1º do Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942, ou seja, lei posterior derroga a anterior no que for com ela incompatível.*

4. *Sob outro aspecto, a questão, para ser conhecida, demandaria a possibilidade de ser realizado controle repressivo de constitucionalidade por Órgão da Administração Pública. Uma vez que a legislação que prevê o prazo dilatado de decadência é posterior ao CTN, para afastá-la seria necessário entendê-la inaplicável face à necessidade de lei complementar para regular a matéria, decorrente do art. 146, III, "b" da Constituição, que é questão atinente ao controle repressivo de constitucionalidade, o qual não pode ser realizado por Órgão da Administração Pública.*

SIMULAÇÃO. CARACTERÍSTICAS. MEIO DE PROVA, EXISTENCIA DE GANHO DE CAPITAL.

1. *A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a volição, isto é, pela prática formal de determinados atos, enquanto subjetivamente os que se perfazem são outros.*

2. *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 a simulação, que é a divergência entre exteriorização e vontade.*

3. *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.*

4. *Por se tratar da simulação de divergência entre realidade e subjetividade, é difícil, quando não impossível, comprova-la diretamente, pelo que se admite seja provada por todos os meios admitidos em direito, inclusive indícios e presunções.*

5. *Os principais indícios são (a) a existência de motivo sério, (b) a falta de execução material da vontade exteriorizada, (c) a discrepância entre esses atos e a conduta das partes e (d) a divergência entre a natureza e a quantidade dos bens e direitos e o preço pelo qual são negociados.*

6. *Na apuração do ganho de capital, é considerada a operação que importe "alienação" a qualquer título de bens ou direito, ou cessão, ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição.*

7. *No caso concreto, a contribuinte confessa que "o interesse sempre foi a viabilização da operação de compra e venda" e "a*



real vontade das partes sempre foi uma só: viabilizar a operação de venda", o que caracteriza, juntamente com os demais elementos de prova a divergência entre exteriorização e vontade. Caracterizadora de simulação.

MULTA QUALIFICADA. EXIGIBILIDADE.

Mantém-se a multa qualificada de 150%, estando configurado o intuito de fraude utilizada a simulação, com a conseqüente redução dos tributos devidos.

Lançamento procedente."

A DRJ entendeu, ainda, ser incabível o comparecimento do Sr. Adroaldo Aumonde ao processo, tendo em vista que sua notificação a respeito da existência de lançamento contra a BW PARTICIPAÇÕES se deu somente em razão de sua possível responsabilização pelos créditos tributários lançados. Assim, não sendo parte no processo, tampouco sujeito passivo no auto de infração, suas razões foram desconsideradas.

Notificada (em 19/12/05) a BW PARTICIPAÇÕES apresentou, tempestivamente em 18/01/06, Recurso Voluntário (fls.811/935) contra a decisão proferida pela DRJ. No Recurso foram reapresentadas as razões trazidas pela contribuinte em sede de impugnação, mormente por entender que a DRJ não se manifestou pontualmente por qualquer dos argumentos apresentados na mencionada impugnação. Discorre, ainda, sobre o conceito de planejamento tributário, sobre os conceitos de dolo, fraude e simulação e nulidades do auto de infração (erro na identificação do sujeito passivo, ausência de simulação e/ou dissimulação, não obstante alegadas indistintamente, sem prova).

Alega, ainda, que em relação à alegação trazida pela fiscalização, de que haveria a figura de interposta pessoa nas operações em comento, porque não houve qualquer manifestação da DRJ a respeito da questão, comprova-se o equívoco da autuação procedida pela fiscalização. E, finalmente, requer o reconhecimento da decadência (de 05 anos contados a partir do fato gerador, que neste caso teria ocorrido em setembro/04, data das operações – art. 150, §4º do CTN) e o cancelamento da multa qualificada, tendo em vista não restar provado o elemento intencional necessário à aplicação de tal penalidade, sendo impossível mantê-la somente com base em indícios.

E, por fim, vale notar que a Recorrente promoveu o arrolamento de bens (fls. 714/810).

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos legais de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Inicialmente esclareço que deixo de me manifestar a respeito do direito do Sr. Adroaldo Aumonde em comparecer neste processo, tendo em vista que o mesmo não interpôs Recurso.

No tocante ao tema da sujeição passiva, analisarei juntamente com as questões de mérito.

Vale notar que a operação descrita pela fiscalização como fundamento para lavratura do auto de infração sob análise, já foi apreciada por esta mesma 8ª Câmara, na sessão de 28/02/2007, quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 149.392, interposto por Epart Administração e Participações Ltda..

Naquela ocasião, decidiu-se, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de nulidade do lançamento por erro de sujeição passiva, especialmente por se entender que na operação em comento, objeto também destes autos, o ganho de capital não fora auferido pela então Recorrente (Epart), mas sim, pela empresa que efetuou a alienação das ações da ELEVADORES SÚR diretamente para a empresa integrante do GRUPO THYSENKRUPP, qual seja, a empresa 5246 PARTICIPAÇÕES.

Nada obstante, no caso presente, após detida análise dos Autos, entendo que a questão merece outra interpretação, de forma que necessária a análise do mérito para, então, concluir acerca da sujeição passiva.

Neste particular, quanto aos argumentos no sentido de que a lavratura dos autos se deu com base em provas que não poderiam ser admitidas, posto que colhidas por particular ou autoridade policial, e de que houve assertivas exageradas e adjetivação impertinente por parte das Autoridades Fazendárias, quer me parecer não devem prevalecer.

Cristalino que as operações sob análise decorrem de atos jurídicos devidamente registrados em órgão público, cuja publicidade é atributo inerente. Também indiscutível a ocorrência e os valores da operação, atestados em parecer de auditoria independente, juntado pela própria Recorrente. Desta feita, realmente de não se levar em consideração eventuais adjetivações que em nada contribuem para o deslinde da questão, tendo-se em mente que a hipótese tratada nos autos é de planejamento fiscal.

Neste passo, adianto que, em determinadas partes do relatório da ação fiscal, a autoridade refere-se somente à transferência de ações da ELEVADORES SÚR (atos realizados em 15/08/99, por exemplo), sem, contudo, fazer qualquer menção às ações da ASTEL. Todavia, na conclusão da parte do relatório que dispõe sobre os fatos ocorridos, afirma ter havido a transferência do controle societário de ambas as empresas, além de incluir também



cálculos e razões relacionadas à alienação da participação na ASTEL, razão pela qual se considera, neste voto, a ocorrência da alienação da participação societária mantida em ambas as empresas.

Retornando à questão do planejamento fiscal, valho-me dos fundamentos expendidos no PAT: 11040.001473/96-07, Recurso nº: 124.045, Acórdão nº: 103-21.047, de 16/10/ 2002, e dos mesmos fundamentos expedidos no Acórdão 108-09.037, na parte em que foi vencedora a I. Relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, aos quais peço *vênia* para, a meu modo, abordar as razões de decidir, cujas conclusões, também no tocante à exasperação da multa, alinho-me, por bem definirem a matéria.

Isto porque a discussão se fez no sentido de verificar se os procedimentos utilizados pelo contribuinte, seus propósitos e os resultados alcançados, se o conjunto de atos e fatos jurídicos implementados constituíram infração à legislação fiscal e, se estaria caracterizado o evidente intuitivo de fraude, tal como preceituado nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64.

Responder a este questionamento implica em análise das correntes doutrinárias sobre elisão e evasão fiscal. Renomados tributaristas discordam conceitualmente, apoiados em sólidos fundamentos teóricos. Mas esta incursão visa apenas a busca da verdade material.

Saltam dos autos o interesse da Recorrente de realizar um ato jurídico perfeito sem incidência tributária. Buscou o manto da legalidade, tentando se albergar nas frestas que a própria lei oferece. Trata-se de alienação de participação societária, com ganho de capital sem que houvesse a tributação por parte dos alienantes, utilizando-se do instrumento da venda de ações em tesouraria.

Linhas gerais, a não tributação se deu em razão de terem os alienantes se utilizado de instrumentos jurídicos da seara societária, comercial e fiscal no interregno compreendido entre agosto de 1999 e setembro do mesmo ano. Houve o ingresso em quadro societário de uma empresa, por meio da integralização de seu capital com o bem objeto da venda e, em momento subsequente, foi aceita a entrada de novo sócio, o qual adquire ações em tesouraria por valor significativamente superior ao dos livros e, ato contínuo, há a dissolução da sociedade então constituída, por meio da entrega do bem objeto da venda ao último acionista ingressante.

Daí, concluo que, i) não houve simulação absoluta frente aos fatos apresentados; ii) os atos foram formalmente documentados; iii) verifica-se dissonância entre os atos volitivos assim documentados e o objetivo real que permeava a operação.

Referida dissonância fica evidente quando se verifica tratar-se de operação que, apesar de comum entre aqueles que se valem deste tipo de planejamento fiscal, não é usual. Isto porque, a análise dos fatos orienta no sentido de efetiva compra e venda de bem e não para uma união com o fim de desenvolvimento conjunta de atividades empresariais, seja pelo curto espaço de tempo seja pelo fato final alcançado.

Assim, não se trata de simulação com enfoque fraudulento, mas de evidente vício de vontade inculcado nos atos formalmente legais, com intuito exclusivo de evitar a tributação, o que alguns denominam de simulação relativa ou abuso de forma, o que, adianto, a meu ver não se confunde com a fraude fiscal.



Na simulação relativa, o ato jurídico que se pretende realizar é diverso daquele que se apresentou legal e formalmente perfeito. No caso dos autos, depreende-se ter ocorrido compra e venda de participação societária, bem identificado pela Autoridade autuante, enquanto a Recorrente pretendeu se albergar em reorganização societária com “permuta/devolução de capital”.

Washington de Barros Monteiro (in Curso de Direito Civil, Vol. I, Ed. Saraiva, 1993, pág. 210) leciona: *"Passemos agora aos casos de simulação relativa, principiando pelo da ocultação do caráter jurídico do ato. Vislumbra-se, nesse caso, dois aspectos distintos, o do ato que se aparentou fazer e do ato que na realidade foi feito, o fingido e o real, o invólucro e o conteúdo. Desfeito o ato aparente, roto o invólucro, cumpra-se examinar a validade do que restou, do conteúdo".*

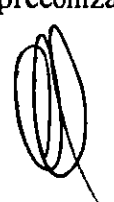
Nos autos, os autuantes instruíram o processo com uma série de dados e fatos mais do que suficientes para a caracterização de procedimento dissimulatório, para evitar a situação que se tipificou como alienação com apuração de ganho de capital.

Se assim é, não há que se exigir a atuação das Autoridades Fazendária sob o manto de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Não houve, portanto, no lançamento, desrespeito ao princípio da legalidade ou tipicidade fechada. Ora, se existe na convicção da Autoridade autuante, como existe para esta Relatora, gravidade, precisão e concordância acerca dos fatos efetivamente ocorridos: Alienação com ganho de capital, então, estes fatos subsumem-se à hipótese legal que contempla sua tributação.

Vale dizer, a discricionariedade somente existe na interpretação do evento jurídico, constituição do fato jurídico, e não na subsunção deste ao antecedente da norma de incidência tributária. Tal discricionariedade na construção do fato jurídico é inerente à atividade do operador do direito e à própria condição humana. O que se exige, é que esta construção esteja suportada por provas ou indícios não passíveis de refutação, do que se verifica com precisão nos presentes autos.

Destas premissas, concluo que não houve erro de sujeição passiva, porquanto a necessária concordância e precisão na construção do fato jurídico demonstram que a empresa 5246 Participações de fato recebeu como sócios os alienantes pessoas jurídicas, a 5256 Participações e a Thyssen Industries, com o fim exclusivo de aquisição da participação societária pela última e venda pelas primeiras. Portanto, reputo correto o lançamento quando indicou como sujeito passivo a alienante BW participações, uma vez que esta auferiu o benefício do não pagamento do imposto pelo ganho de capital na venda da sua participação na Elevadores Sûr e Astel. Ora, se devem ser desconsiderados os atos dissimulatórios, estes devem ser em sua integralidade.

Por outro lado, no tocante à penalidade imposta, esta foi aquela aplicável "aos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502, de 30 de novembro de 1964", os quais, contemplam as hipóteses de intenção dolosa, quais sejam: "Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa"; "Art. 72- Fraude é toda ação ou omissão dolosa"; e "Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso". O dispositivo cuja base legal são os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64, deixa claro que a aplicação da multa qualificada cabe nos casos onde o evidente intuito de fraude seja patente. A "evidência" preconizada na lei exige a certeza desta intenção.



A fraude tem que ser patente de tal sorte que não se duvide da má fé dos atos praticados, com o firme propósito de burlar a lei, o que não consegui enxergar no caso dos autos. Entendo que a matéria sob exame compreendeu uma "simulação relativa" ou "dissimulação", e a doutrina e jurisprudência, inclusive deste Tribunal, entendiam que a elisão fiscal não poderia ser contestada pelo Fisco, sendo questão a ser debatida no âmbito cível. Haveria, então, no mínimo que se atribuir à Recorrente o benefício do erro de proibição. Não poderia a Recorrente, à época dos fatos, estar segura de que este tipo de negócio não seria acatado pelas autoridades administrativas.

Também não há como atribuir à Recorrente a mesma penalidade aplicável a casos como de utilização de conta de interposta pessoa, nota fiscal inidônea, entre outros. Os atos foram registrados e estavam disponíveis para análise das Autoridades. O vício de vontade não pode ser equiparado à fraude. A simulação relativa ou dissimulação, vincula-se, via de regra, a indícios e presunções para a constituição do fato jurídico, não correspondendo à materialidade dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/69.

Como ensina Marco Aurélio Greco¹, nos casos de fraude à Lei, os quais não se confundem com a fraude criminal, não há como constatar o evidente intuito de enganar já que, pelo contrário, o contribuinte age de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária. Vale registrar que a própria Medida Provisória nº 66/2002, nos artigos 13 a 19, exigia apenas a penalidade moratória após a requalificação dos fatos nos casos de identificação de "dissimulação" com fins de planejamento fiscal.

Como bem lembrou o acórdão que tomei por suporte em minhas presentes razões, 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." Sobre este aspecto, o artigo 112 do Código Tributário Nacional dispõe que: *A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade ou punibilidade; 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 a qualificação da penalidade, pelo que entendo que a mesma deve ser reduzida para o patamar normal de 75% (setenta e cinco por cento). Este também tem sido o entendimento demonstrado no acórdão nº 108-09.037 e acórdão nº 101 – 95.537:

"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

¹ In Planejamento Tributário, Dialética, São Paulo, p. 230

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.”(Acórdão nº 101 - 95.537 - Relator Mário Junqueira Franco Junior - Sessão de 24/05/06)

Uma vez reduzida à penalidade, para que seja afastada a aplicação da multa qualificada, deve ser analisado o prazo decadencial, sem o deslocamento da regra para o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Os tributos em apreço são sujeitos ao regime de apuração por homologação (autolançamento), cuja regra decadencial é a constante do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, o qual prescreve o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a autoridade fiscal promover o lançamento de ofício.

O prazo decadencial do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional é aplicável a todos os tributos objeto do lançamento impugnado, conforme entendimento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“IRPJ. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. A classificação do lançamento, se por homologação e portanto com o prazo de decadência fixado pelo art. 150, parágrafo 4º, do CTN, não depende do recolhimento do tributo. Tributo sujeito por homologação é aquele em que a lei estabelece ao contribuinte o dever de apurar e recolher o tributo independentemente de ato administrativo prévio. CSL/COFINS - DECADÊNCIA - Considerando que a Contribuição Social Sobre o Lucro e a COFINS são lançamentos do tipo por homologação, o prazo para o fisco efetuar lançamento é de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Recurso especial negado.”(Acórdão nº CSRF/01-05.273 - Relator José Henrique Longo - Recurso nº 103-129758 - Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais)

No que tange ao prazo decadencial aplicável à CSLL do ano-calendário de 1999, a reflexão necessária para o deslinde da questão foi muito bem exposta no voto da saudosa Conselheira Tânia Koetz Moreira, por ocasião da prolação do Acórdão nº 108-06.992, cujo trecho abaixo transcrito demonstra seu raciocínio:

“A regra geral de decadência, no sistema tributário brasileiro, está definida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, da seguinte forma:



'Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado'.

A Lei n.º 8.212/91, tratando especificamente da Seguridade Social, introduziu prazo maior de decadência, mantendo termo a quo idêntico ao do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido feito o lançamento ou a data da decisão anulatória, quando presente vício formal).

Poder-se-ia argumentar que à lei ordinária não caberia introduzir ou modificar regra de decadência tributária, matéria reservada à lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea b, da Constituição Federal. Todavia, a discussão acerca da constitucionalidade de lei extrapola a competência atribuída aos órgãos administrativos, e não cabe aqui examiná-la.

Portanto, abstraindo-se a questão da constitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, deve-se concluir que, para as contribuições submetidas à regra nele estipulada, aquele prazo que, pelo artigo 173 do CTN é de cinco anos, passa a ser de dez anos. O artigo 45 da Lei n.º 8.212/91 trata do mesmo instituto tratado no artigo 173 do CTN, impondo-lhe prazo mais dilatado.

Todavia, é ponto já pacificado, tanto na jurisprudência administrativa quanto na judicial, que, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, prevalece o preceito contido no artigo 150 do mesmo Código Tributário Nacional, cujo parágrafo 4.º estabelece que se considera homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

É também unânime o entendimento de que a Contribuição Social sobre o Lucro inclui-se entre as exações cujo lançamento se dá por homologação. Assim sendo, na data da ocorrência do fato gerador (antes, portanto, de iniciar-se a contagem do prazo de que tratam o artigo 173 do CTN ou o artigo 45 da Lei n.º 8.212/91), iniciou-se o prazo do artigo 150, § 4.º, do CTN. Transcorridos daí cinco anos, sem que a



Fazenda Pública se manifeste, homologado está o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Da mesma forma como não se pode ler o artigo 173 do CTN isoladamente, sem atentar-se para a regra excepcional do artigo 150, também o artigo 45 da Lei n.º 8.212/91 não pode ser lido ou aplicado abstraindo-se as demais regras do sistema tributário. Ao contrário, sua interpretação há que ser sistemática, única forma de torná-la coerente e harmoniosa com a lei que lhe é hierarquicamente superior.

Note-se que a homologação do lançamento, nos termos do art. 150, § 4.º, do CTN, se dá em cinco anos contados do fato gerador, se a lei não fixar prazo diverso. Ora, a Lei n.º 8.212/91 não fixa qualquer prazo para homologação de lançamento, no caso das contribuições para a Seguridade Social. Deve prevalecer, portanto, aquele do artigo 150 do CTN, salvo na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese expressamente excepcionada na parte final de seu parágrafo 4.º. Ocorrida essa hipótese, volta-se à regra geral do instituto da decadência, ou seja, a do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para os tributos em geral, e a do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, para as contribuições aí abrangidas.

Em assim sendo, o lançamento sob exame, alcançando o período de dezembro de 1991 a dezembro de 1994, foi efetuado quando já transcorrido o prazo de cinco anos estabelecido no artigo 150, § 4.º, do Código Tributário Nacional, de vez que o auto de infração foi lavrado apenas em 19/12/2000."

Ainda, corroborando a argumentação acima exposta, frise-se o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, na sessão de 17.04.2001 (Acórdão CSRF/1-3,348), além de em outras oportunidades (v.g. CSRF/1-3906), no sentido de que, tanto para a CSLL como para a COFINS, o prazo aplicado para contagem do prazo decadencial é aquele previsto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, isto é, cinco anos, conforme demonstra a ementa abaixo transcrita:

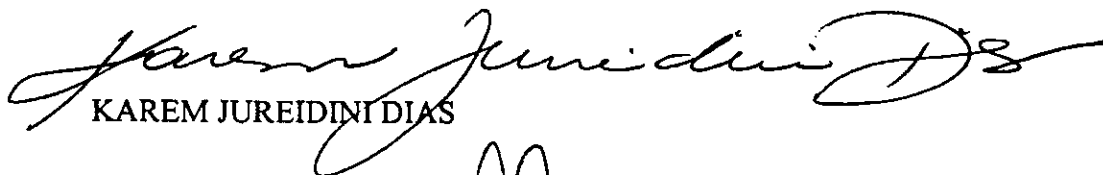
"Decadência – CSLL e COFINS – As referidas contribuições, por suas naturezas tributárias, ficam sujeitas ao prazo decadência de 5 anos"(Recurso n.º 108-122604, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais)

Dessa forma, tendo a Recorrente sido intimada em 07/06/2005 a respeito da lavratura do Auto de Infração sob análise, entendo que houve a decadência do direito da autoridade fiscal promover o lançamento de ofício dos valores relativos ao ano-calendário de 1999, tanto em relação ao IRPJ, como em relação à CSLL.



Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares de ilegalidade de provas e erro de sujeição passiva e, no mérito, DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para desqualificar a penalidade aplicada e, por consequência, acolher a decadência.

Sala das Sessões-DF, em 05 de dezembro de 2007.


KAREM JUREIDINI DIAS



Voto Vencedor

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Redator Designado – Ad Hoc

Designado relator *ad hoc* em virtude de a ilustre Conselheira Mariam Seif, então designada para redigir o voto vencedor, não mais integrar este Colegiado, expenderei o entendimento adotado pela corrente vencedora com base nos debates havidos em plenário por ocasião do julgamento do recurso voluntário.

Desde já deixo consignado que os limites deste voto vencedor e, por conseguinte, da correspondente ementa, sob a responsabilidade deste relator *ad hoc*, circunscreve-se à questão da contagem do prazo decadencial, se pela regra do art. 150, §4º, ou se pela regra do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, em função da perlanga sobre de ter ou não ocorrido a situação agravante que justificasse a cominação da penalidade exasperada.

Em que pese a bem articulada fundamentação declinada pela ilustre Conselheira por sorteio, Drª Karem Jureidini Dias, a maioria dos membros do Colegiado chegou a conclusão diversa.

A corrente vencida, acompanhando o voto proferido pela ilustre Conselheira Relatora, concluiu que a hipótese dos autos era de simulação relativa, não caracterizadora do evidente intuito de fraude, ótica sobre a qual não se justificaria a penalidade exasperada, tendo como consequência a redução da multa de lançamento *ex officio* agravada, de 150%, para a multa normal de 75%, hipótese em que, se afastada a situação agravante, a contagem do prazo decadencial ocorreria pelas regras do art. 150, §4º, do CTN, circunstância em que teria se operado a decadência do direito de o fisco constituir o crédito tributário, em virtude de o lançamento tributário ter sido realizado após cinco anos constados da data da ocorrência do fato gerador. Já a corrente vencedora, em sentido contrário, entendeu que os fatos consignados nos autos caracterizaram o evidente intuito de fraude a justificar o deslocamento da contagem do prazo decadencial da regra do art. 150, §4º, para a do art. 173 do CTN, situação em que não caducou o direito de o fisco efetuar o lançamento tributário.

Com efeito, segundo noticiam os autos, a contribuinte e as outras pessoas físicas e jurídicas referenciadas no relatório, desejavam a venda do controle societário da ELEVADORES SÛR e ASTEL para o GRUPO THYSSEN KRUPP.

A operação usual e corriqueira na praxe comercial e societária, neste caso, seria de alienação de participação societária, mas que resultaria em ganho de capital sujeito à incidência tributária.

Entretanto, ao invés de utilizar-se da operação usual e corriqueira neste tipo de negócio e apurar e pagar os tributos devidos sobre o ganho de capital que viesse a auferir, a contribuinte valeu-se de efêmera, custosa e complexa sequência 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*” conforme consignado nos levantamentos elaborados pelas autoridades fiscais lançadoras, que instruíram



o processo com uma série de dados e fatos mais do que suficientes para a caracterização de procedimento simulatório, para evitar a situação que se tipificou como alienação com apuração de ganho de capital.

Esmiuçados os fatos, deduzem-se não remanescer dúvidas sobre os objetivos vislumbrados com os procedimentos impugnados pelo fisco, como se vê dos seguintes excertos do voto vencido: *“Isto porque, a análise dos fatos orienta no sentido de efetiva compra e venda de bem e não para uma união com o fim de desenvolvimento conjunta de atividades empresariais, seja pelo curto espaço de tempo seja pelo fato final alcançado.”*.

E mais: *“Ora, se existe na convicção da Autoridade autuante, como existe para esta Relatora, gravidade, precisão e concordância acerca dos fatos efetivamente ocorridos: alienação com ganho de capital, então, estes fatos subsumem-se à hipótese legal que contempla sua tributação.”*.

Então os procedimentos da efêmera reorganização societária não tinham nenhum ânimo societário objetivando a convivência e desenvolvimento de algum empreendimento, mas ao contrário, foram engendrados com o fito não declarado, porém desejado e obtido, de escamotear a tributação do ganho de capital.

Vale dizer, de todos os procedimentos reorganização societária adotados, alfim o resultado perseguido e consumado foi a alienação da participação societária sem a tributação do ganho de capital.

A propósito deste tema, por contribuir à compreensão e solução do litígio, neste particular, rogo vênha para transcrever excerto do voto vencedor que proferi nos autos do processo administrativo fiscal nº 11080.010888/00-08, acórdão nº 103-21.226, na assentada de 13/05/2003, no âmbito da Egrégia Terceira Câmara deste Conselho de Contribuintes, ocasião em que foi analisada questão semelhante, *in verbis*:

“[...]”

A penalidade cominada no presente caso, de 150%, está prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável ‘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’. Referido dispositivo utiliza os arts. 71, 72 e 73, para definir o ‘intuito de fraude’.

Conforme amplamente analisado, neste voto, a corrente vencedora firmou o convencimento de que os elementos de provas constantes nos autos caracterizaram a ocorrência de simulação nos atos jurídicos praticados e considerando que o efeito da simulação é ocultar a verdadeira natureza daqueles atos, é possível vislumbrar a ocorrência do evidente intuito de fraude definido no art. 71, da Lei nº 4.502, de 1964:

‘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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.'

Neste passo, valho-me do seguinte excerto dos fundamentos da decisão de primeira instância, no sentido de embasar a manutenção da exasperadora qualificada, a saber:

'[...]

Aceita a simulação, necessariamente será aceita a caracterização de ação visando a toldar o conhecimento por parte do fisco de elementos essenciais à apuração do crédito tributário, como previsto na norma. Enquadram-se no inciso I as duas simulações anteriormente ressaltadas: tanto a simulação envolvendo o momento do pagamento do preço como a que buscou ocultar o real negócio jurídico praticado tenderam a 'impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais'.

O texto legal estabelece ainda que tal ação ou omissão deve ser dolosa, o que cria um problema, decorrente da imprecisão de sentido de 'doloso'. Dolo significa 'má-fé, logro, fraude, astúcia, maquinação' (Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa, 2ª ed. rev. e amp., Rio de Janeiro: Nova Fronteira, p. 606). Esse significado, que contém uma carga implícita de intencionalidade, é o empregado no direito civil, sendo tratado nos arts. 92 a 97 do Código Civil. Já no direito penal está ligado apenas à intencionalidade, sendo irrelevante, neste campo, ter havido astúcia, má-fé, ou outra figura assemelhada. Essa intencionalidade pode ser relativa à prática do ato ou à obtenção do resultado, dependendo da teoria que se adote.

Ora, o que ressalta da estruturação negocial como um todo é que ela foi muito bem articulada, muito analisada. Dela participaram grandes empresas. Não é crível que em tal contexto não esteja presente a intenção de simular, e com isso externar declarações contrárias à realidade. Contrárias à realidade material, no caso da declaração falsa sobre o momento do pagamento do preço de subscrição. Contrárias a uma realidade psicológica, no que tange ao efetivo negócio que desejavam praticar. E essas simulações, intencionais, não podiam ter outro alvo que não a administração tributária, pois só com relação a ela produziu efeitos. Fica com isso estabelecida a intencionalidade, o intuito.

Por outro lado, toda simulação envolve ardil, de forma que torna-se irrelevante, no caso, o sentido do termo 'doloso'. Quer seja o de ardil, quer seja o de intencionalidade, está ele presente nos atos praticados.

Ressalte-se: não há como afastar o agravamento ainda que se limite o fundamento da autuação ao fato de não ter ocorrido a integralização do capital subscrito previamente à cisão, conforme descrito no item 3.1.1, porque a autuada prestou declaração falsa a esse respeito, como restou esclarecido no item 3.2.1.6. Em qualquer dos casos, acrescentou à infração tributária o ingrediente da simulação, incorrendo inequivocamente na multa agravada. Como se vê, presente a simulação



independentemente da ótica adotada, a multa agravada só poderia ser afastada caso se concluísse pelo cancelamento do crédito. Mantido esse, adequada será aquela.

[...]'.

Mantenho a exigência da multa de lançamento *ex officio* qualificada de 150%.”

Assim, na esteira dessas razões formei convencimento de que os procedimentos de reorganização societária adotados, noticiados nestes autos, tratam-se de simulação, não de mero vício de vontade, restando caracterizo o evidente intuito de fraude, praticados com o propósito de burlar a lei tributária, suficiente para a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

Destarte, tendo prevalecido o entendimento da ocorrência da circunstância agravante da penalidade, em fase das disposições da pare final do art. 150, § 4º, do CTN, o evidente intuito de fraude, a contagem do prazo decadencial, no presente caso, desloca-se para a regra do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, situação em que não consumou a decadência, considerando que o fato gerador ocorreu em 31/12/1999 e o lançamento foi notificado à contribuinte em 07/06/2005.

É como voto, expressando o desejo da maioria dos membros deste Colegiado, no sentido de manter a exigência da exasperadora qualificada e, em consequência, considerar não decaído o direito de o fisco constituir o crédito tributário.

Sala das Sessões-DF, em 05 de dezembro de 2007.



CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Redator Designado