



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11516.720014/2011-11
Recurso nº 999 Voluntário
Acórdão nº 2201-002.116 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2013
Matéria IRPF
Recorrente ALCIR JOÃO DA CUNHA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

A isenção prevista no art. 4º, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, foi expressamente revogada pelo art. 58, da Lei nº 7.713, de 1988 e não se aplica a fato gerador (alienação) ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1989 (vigência da Lei nº 7.713, de 1988), pois inexistente direito adquirido a regime jurídico.

MULTA DE QUALIFICADA. FRAUDE. SONEGAÇÃO FUTURA. OUTROS TRIBUTOS.

Incabível a multa qualificada sem a comprovação de fraude ou apenas pela possível sonegação futura de terceiros, estranhos a autuação, ainda que filhos do autuado, ou mesmo em relação a possível sonegação a outros tributos, fora da competência tributária ativa da União.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Odmir Fernandes (Relator), Ricardo Anderle (Suplente convocado) e Gustavo Lian Haddad, que davam provimento parcial em maior extensão, excluindo da exigência os itens 1 e 3 e parcialmente os itens 2 e 4 do Auto de Infração. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Eduardo Tadeu Farah. Fez sustentação oral o Dr. Marcelo André Pierdoná, OAB/RS 35.888.

(Assinatura digital)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente

(Assinatura digital)

Odmir Fernandes – Relator

(Assinatura digital)

Eduardo Tadeu Farah - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Eduardo Tadeu Farah, Gustavo Lian Haddad, Márcio de Lacerda Martins, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), Odmir Fernandes e Ricardo Anderle (Suplente convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Rodrigo Santos Masset Lacombe.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** contra decisão da 5ª Turma de Julgamento da DRJ de Florianópolis/SC, manteve a autuação do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF dos anos-calendário 2008 e 2009, com multa qualificada de 150%, sobre ganho de capital na alienação de participação societária.

Contra o contribuinte foi lavrado o Auto de Infração (fls. 872 a 881) com ciência em 14.02.2011 (fls. 883), relativo do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF dos anos-calendário 2008 e 2009, na importância de R\$ 419.727,77, acrescido de multa de 150% e juros de mora, decorrente das seguintes infrações:

001 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS

TRANSFERÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA, A VALOR DE MERCADO, POR DOAÇÃO EM ADIANTAMENTO DA LEGÍTIMA – 1ª PARTE.

Crédito tributário relativo à diferença de Imposto de Renda devido em razão da transferência de quotas da empresa MACEDO AGROINDUSTRIAL LTDA, a valor de mercado, por doação em adiantamento da legítima, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. Parcela para qual o FISCALIZADO pleiteia a isenção prevista no art. 4º, alínea "d", do Decreto-lei nº 1.510/1976 (revogado a partir de 1º/01/1989 pelo art. 58 da Lei nº 7.713/1988).

002 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS EM ADIANTAMENTO DA LEGÍTIMA – 2ª PARTE.

Crédito tributário relativo à diferença de Imposto de Renda devido em razão da transferência de quotas da empresa MACEDO AGROINDUSTRIAL LTDA., a valor de mercado, por doação em adiantamento da legítima, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. Parcela NÃO abrangida pela isenção pleiteada pelo FISCALIZADO.

003 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS

GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – 1ª PARTE.

Crédito tributário relativo à diferença de Imposto de Renda devido em razão do ganho de capital auferido na venda de quotas da empresa MACEDO AGROINDUSTRIAL LTDA. para TYSON DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA., conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

Parcela para qual o FISCALIZADO pleiteia a isenção prevista no art. 4º, alínea "d", do Decreto-lei nº 1.510/1976 (revogado a partir de 1º/01/1989 pelo art. 58 da Lei n. 7.713/1988).

004 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS

GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – 2ª PARTE.

Crédito tributário relativo à diferença de Imposto de Renda devido em razão do ganho de capital auferido na venda de quotas da empresa MACEDO AGROINDUSTRIAL LTDA. para TYSON DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA., conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. Parcela NÃO abrangida pela isenção pleiteada pelo FISCALIZADO.

005 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS

GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE IMÓVEIS (SALAS COMERCIAIS).

Crédito tributário relativo à diferença de Imposto de Renda devido em razão do ganho de capital auferido na venda de dois imóveis (salas comerciais), localizados no município de São José/SC, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (828 a 864), em 10/09/2008 autuado transferiu 800.532 quotas da participação societária da empresa Macedo Agroindustrial Ltda., a valor de mercado, aos seus filhos, mediante Contrato de Compra e Venda de Quotas.

Essa operação de venda da participação societária com seus filhos, conforme contrato de fls. 19 a 21, da 3º da alteração contratual (fls. 706 a 708), visou dissimular a transferência a valor de mercado por doação em adiantamento da legítima ocorreu mediante simulação relativa.

Em 02/10/2008, o autuado vendeu 978.208 quotas restantes da empresa alienada Macedo Agroindustrial Ltda. para Tyson do Brasil Participações. a valor de R\$ 1.912.517,92, sendo o custo dessa aquisição R\$ 262.977,28, com ganho de capital de R\$ 1.649.540,64.

Na Declaração de Ajuste Anual de 2009 (ano-calendário 2008) o autuado apurou ganho de capital da alienação societária com incorreções (quantidade de quotas alienadas, custo de aquisição das quotas, valor da alienação etc.) e IR de apenas R\$ 125,43

Ganho de Capital na Venda de Imóveis - salas comerciais. Não se discute este item da autuação, há notícia de pagamento.

Impugnação a fls. 887 a 971.

A **decisão recorrida** (fls. 923 a 959) com ciência em 18.04.2012 (AR fls. 962), manteve o lançamento sobre o ganho de capital na alienação da participação societária da empresa Macedo Agroindustrial Ltda., pela falta comprovação do custo de aquisição das quotas e pela revogado a partir de 01.01.1989, da isenção do art. 4º, d, do DL nº 1.510, de 1976, pelo art. 58, da Lei 7.713, de 1988.

Mantida a autuação sobre a transferência de participação societária, a valor de mercado, em adiantamento da legítima aos filhos e não compra e venda das quotas de sociedade, com a multa qualificada de 150%.

O autuado admitiu o item 5 da autuação, relativo ao ganho capital na venda de imóveis, salas comerciais, diante do pagamento.

A decisão recorrida esta assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009.

GANHO DE CAPITAL ISENÇÃO. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NÃO INCIDÊNCIA. DIREITO ADQUIRIDO. NÃO CABIMENTO.

A isenção prevista no artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, por ter sido expressamente revogada pelo artigo 58 da Lei nº 7.713, de 1988, não se aplica a fato gerador (alienação) ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1989 (vigência da Lei nº 7.713, de 1988), ainda que cumprido o prazo determinado para o seu gozo.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. INTUITO DE FRAUDE. APLICABILIDADE.

É aplicável a multa de ofício agravada de 150%, nos casos em que, no procedimento de ofício, ficar constatado que a conduta do contribuinte está associada a evidente intuito de fraude.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No **Recurso Voluntário** (fls. 964 a 989) protocolado em 11.05.2012, sustenta em síntese:

a) A alienação societária esta isenta, por força o art. 4º do DL 1.510/76, mesmo após a revogação pela Lei nº 7.713/88, diante do decurso do prazo de cinco anos ocorrido antes da revogação do benefício da isenção;

b) Houve erro e equívoco no procedimento fiscal na apuração do percentual de 4,839% da participação isenta de titularidade do Recorrente em 31.12.1988, quando na realidade esse percentual seria de 6,47%;

c) A incorporação não produz efeito tributário novo, as cotas recebidas na empresa incorporadora possuem o mesmo tratamento, em termos de custo e de isenção, que existiam em relação à participação detida na empresa incorporada;

d) Não houve fraude ou dolo para imposição da multa qualificada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Odmir Fernandes - Relator

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Limita-se o recurso ao exame dos itens 1 a 4, da autuação, o item 5 há notícia de pagamento.

Transcrevo o resumo da autuação:

001 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. TRANSFERÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA, A VALOR DE MERCADO, POR DOAÇÃO EM ADIANTAMENTO DA LEGÍTIMA – 1ª PARTE.

002 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS EM ADIANTAMENTO DA LEGÍTIMA – 2ª. PARTE. Parcela NÃO abrangida pela isenção pleiteada pelo FISCALIZADO.

003 - GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – 1ª PARTE. Parcela para qual o FISCALIZADO pleiteia a isenção prevista no art. 4o, alínea "d", do Decreto-lei nº 1.510/1976 (revogado a partir de 1º/01/1989 pelo art. 58 da Lei n. 7.713/1988).

004 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – 2ª PARTE. Parcela NÃO abrangida pela isenção pleiteada pelo FISCALIZADO.

O Recorrente foi admitido na sociedade alienada - Macedo Agroindustrial Ltda., em 30.04.1979, mediante a 3ª alteração contratual da sociedade M K Produções Agropecuária Ltda., por intermédio da incorporação da empresa M C Avícola Ltda., antiga denominação da sociedade Macedo Agroindustrial Ltda. (fls. 475 a 478).

Quota adquirida em 30.04.1979 e alienada em 2008, parte aos filhos e parte a terceiros, mas no mesmo ano - 1988.

Este é o fato. Com isso, sustenta possuir direito adquirido a isenção do art. 4º, do DL 1.510, de 1976, revogado pela Lei nº 7.713, de 22.12.1988 e erro na apuração do ganho de capital.

A autuação, embora não admitido a isenção do DL 1.510/76, segregou as parcelas possíveis do reconhecimento da isenção da parcela que entendeu fora da possibilidade da isenção. O Recorrente questiona erro de calculo e interpretação da parcela que não seria isenta.

A autuação e a decisão recorrida entenderam que a alienação da participação societária após a revogação da lei não possui direito a isenção. E a alienação aos filhos foi doação em adiantamento da legítima, e não venda, daí desconsiderou contratual de compra e venda.

Vamos examinar a isenção do DL 1.510, de 1976, que estabelecia:

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.
(Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

.....
Art 4º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º:
(Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

a) nas negociações, realizadas em Bolsa de Valores, com ações de sociedades anônimas;

b) nas doações feitas a ascendentes ou descendentes e nas transferências "mortis causa"; *(Redação dada pela Decreto-lei nº 1.579, de 1977)*

c) nas alienações em virtude de desapropriação por órgãos públicos;

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

Vemos que a autuação e a decisão recorrida não agiram com o costumeiro acerto.

Cuida-se de isenção condicionada, com implemento da condição pelo lapso temporal de cinco anos entre a aquisição da participação societária, com a alienação da participação societária realizada após a revogação da lei de isenção.

Na data da revogação da isenção o contribuinte reunia todos os requisitos – mais de cinco anos entre a aquisição até a revogação da lei - para gozar do benefício da isenção, ainda que revogada e lei e a alienação posterior.

É caso clássico do direito adquirido à isenção de que trata o art. 178, do CTN e a Súmula 544, do C. STF:

Arts. 178 e 104, do 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. (NR, LC nº 24, de 1975)

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

.....

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

STF - Súmula nº 544: *Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.*

A onerosidade é a condição – cinco anos da aquisição da participação societária. Decorrido esse prazo *antes* da revogação da lei, o seu titular *adquire* o direito ao benefício, podendo exercê-lo a qualquer tempo.

O C. STJ após entendimento diverso nos REsp nº 960.777 e nº 1.164.494, acabou por reconhecer o direito adquirido no REsp nº 1.126.773 aos contribuintes que completaram cinco anos da aquisição societária, antes da revogação da lei.

Este Conselho em diversos precedentes desta 1ª Turma nos Acórdão sob nº 2201-001.618, j. 16.05.2012; 2201-001.619, j., 16.05.2012, da relatoria da i. Conselheira Rayana Alves de Oliveira França.

Câmara a Câmara Superior também vem reconhecendo o direito adquirido à isenção, conforme podemos ver nos Acórdão 9101-01.402, j. 17.07.2012, da relatoria do i. Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva; 9202-01.681, j. 26.07.2011, da relatoria do i. Conselheiro Manoel Coelho Arruda Jr.

Assim, o direito deve ser reconhecido, com a reforma da decisão recorrida e cancelamento item 1 e 3 da autuação, diante clara da demonstração feita pela fiscalização da parcela alcançada pela isenção.

Vamos aos itens 2 e 4 da autuação, relativo a parte da alienação societária, por venda e doação de subscrição e incorporação lucros e dividendos de ações ou cotas de capital, não alcançada pela isenção do :DI 1.5110, 1976, no entender da autuação e da decisão recorrida,

Destaca o Relatório de Fiscalização no item 5, que a subscrição ou a *incorporação lucros e dividendos de ações ou cotas de capital* não pode alcançar o benefício do :DI 1.5110, 1976, após sua revogação Este é o objeto dos itens 2 e 4, da autuação. Transcrevo:

5.2.....

.....

Qualquer outra participação societária adquirida após 31/12/1988 **(seja por subscrição, seja decorrente do aumento do capital social por incorporação de lucros e reservas)** certamente não é alcançada pelo benefício do art. 4º DL nº 1.510/1976.(*Destacamos*).

Entendeu a autuação e a decisão recorrida que toda e qualquer espécie de aumento de capital, seja incorporação lucros, dividendos ou reservas, subscrição ou aquisição de novas quotas, não alcança a isenção, após a revogação da lei.

Aqui também não agiu com acerto a autuação e a decisão recorrida.

A incorporação de lucros ou dividendos ou reservas de lucros seja de ações ou cotas de capital não significa aquisição de *nova* participação societária, mas capital e investimento existente. Significa apenas resultado do investimento incorporado ao patrimônio social do acionista ou quotista e integra o custo de aquisição da participação societária.

A revogação da isenção não alcança os lucros e dividendos incorporados ao capital, se eles decorrem de investimento isento, continuam a compor o custo de aquisição, o mesmo ocorrendo com a participação societária advindo da incorporada, desde que com cinco anos. Não há razão para tratá-lo como investimento novo, como fez a autuação.

A Portaria nº 454, de 25.08.1977, do Ministro de Estado da Fazenda, explica. Confira-se:

5. Face ao disposto no art. 5º do DL 1.510, de 27.12.1976, presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e as bonificações recebidas devem ser rateadas segundo as datas e quantidade originariamente subscritas ou adquiridas, já acrescidas dos rateios de bonificações anteriores.

O Parecer Normativo CST nº 68/77, na ementa também destaca:

As bonificações são consideradas como adquiridas nas datas das participações que lhes deram origem e são computadas a custo zero. (custo zero, na ocasião os lucros eram tributados após a distribuição, mas isentos na capitalização).

Não pode ser confundida a subscrição e aquisição nova de participação societária com a integralização de capital com lucros, dividendos e reservas resultantes da participação acionária existente.

Em suma, a capitalização de lucros, dividendos ou reservas de lucros, resultante da participação existe, com mais de cinco anos na data da revogação da Le, esta alcançada pela isenção, mesmo que essa capitalização ocorra após a revogação da lei de isenção.

Não alcança a isenção, a evidencia, a *nova* participação societária, com menos de cinco anos, na data da revogação da lei.

O trabalho da fiscalização incluiu no mesmo item 2 e 4 da autuação a subscrição de participação societária nova e a incorporação de lucros e reservas da participação societária existente alcançada pela isenção conforme lemos no relatório de fiscalização, item 5.

Faltou segregar a incorporação ao capital de lucros ou de reservas dos investimentos existentes cinco anos antes da revogação da lei, feitos até a alienação da participação nova de subscrição ou quota.

002 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS EM ADINTEMENTO DA LEGÍTIMA – 2ª PARTE.

Crédito tributário relativo à diferença de Imposto de Renda devido em razão da transferência de quotas da empresa MACEDO AGROINDUSTRIAL LTDA., a valor de mercado, por doação em adiantamento da legítima, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. Parcela NÃO abrangida pela isenção pleiteada pelo FISCALIZADO.

004 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – 2ª PARTE.

Crédito tributário relativo à diferença de Imposto de Renda devido em razão do ganho de capital auferido na venda de quotas da empresa MACEDO AGROINDUSTRIAL LTDA. para TYSON DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA., conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. Parcela NÃO abrangida pela isenção pleiteada pelo FISCALIZADO.

Em face do exposto dou **parcial provimento** ao recurso para cancelar em parte os itens 2 e 4 da autuação, mantida a exigência em relação a capital novo que não decorra de capitalização de lucros ou reservas ou da incorporação societária, com anos antes da revogação da isenção. .

Erro da fiscalização na apuração da participação societária da parcela objeto do pleito de isenção.

Sustenta ainda o Recorrente erro da fiscalização na apuração do percentual da participação societária alienada que estaria abrangida pela isenção.

Diz que a fiscalização apurou 4,839%, mas seria 6,47%.

De fato, admitiu a fiscalização que em 31.12.1988 o autuado possuía 4,839% do capital social, mas o mesmo Relatório da Fiscalização no item 5.2, informa que em 3.12.2007, ano anterior à alienação, o Recorrente autuado possuía 5,557% do capital alienado.

Em seguida destaca o mesmo Relatório, “a participação societária para a qual o fiscalizado pleiteia a isenção corresponde a 4,8261%, do que alienou em 31.12.2008.”

Vemos que este item da autuação confunde-se com o item anterior sobre os lucros e reservas, incorporados ao capital com a participação existente, alcançada pela isenção e as aquisições societárias novas.

Basta segregar essas informações para apurar o novo percentual da participação, com recálculo da autuação.

Multa qualificada de 150%

A multa qualificada foi fixada apenas em relação aos itens 1 e 2 da autuação, mediante a desconsideração da compra e venda para doação, em adiantamento da legítima, da participação societária a valor de mercado, feita pelo Recorrente aos seus filhos.

O exame desta qualificadora perde sentido em relação ao item 1, diante da isenção reconhecida, embora o custo de aquisição possa ter reflexo tributário posterior nas pessoas dos donatários, quando da alienação posterior.

Contudo, resta o exame da qualificadora do item 2 da autuação.

Lemos nos item 9 do Relatório de Fiscalização as razões para justificar a qualificadora.

9.1.

Na operação em análise ocorreu uma simulação relativa. O negócio simulado (enganador) foi uma operação de compra e venda entre o FISCALIZADO e seus filhos. O negócio dissimulado (vontade real) foi a transferência de parte da participação societária, a valor de mercado, por doação em adiantamento da legítima aos filhos.

9.4. Caracterização da simulação.

No caso em análise, os motivos simulatórios já foram bem colocados no tópico 9.3: não recolhimento do ITCMD pelos donatários; ganho de capital inauferível pelos donatários quando da revenda; e deferimento quase 'ad aeternum' do pagamento do IR devido pelo doador.

Leio no item 12, do Relatório, reproduzido pela decisão recorrida:

Conforme detalhado nos tópicos 9.4 e 9.3, com a dissimulação do verdadeiro negócio (transferência da participação societária, a valor de mercado, por doação em adiantamento da legítima), o FISCALIZADO pretendeu modificar característica essencial da obrigação tributária a fim de diferir o pagamento do Imposto de Renda devido na operação (fraude). Para tal, fez-se ainda necessário um ajuste com seus filhos (conluio).

Entendeu a autuação e a decisão recorrida que o Recorrente estaria postergando o pagamento do imposto de renda na alienação da participação societária em 120 meses, prazo este fixado no contrato de venda e assim estaria *dissimulado* o negócio desejado, a doação, além de sonegar o imposto estadual de doação – ITCMD, e de beneficiar o donatário (filho) na futura alienação da participação societária.

Com isso entendeu a fiscalização e a decisão recorrida, houve *simulação relativa ou dissimulação* na “venda” da participação societária aos filhos, quando seria doação.

Dissimular - registram os dicionários, é esconder, ocultar, disfarçar, aparentar ato contrário do que de fato ocorre.

A simulação relativa se traduz na dissimulação, na preciosa lição do civilista Caio Mario da Silva Pereira:

A simulação se diz relativa, também chamada dissimulação, quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (e.g., urna compra e venda para dissimular uma doação), ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas da a quem realmente se conferem ou transmitem (e.g., a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a quem este, na verdade, tencionava desde logo transferir-la. (op.cit., Apud, Ricardo Mariz de Oliveira, O planejamento tributário e a lei complementar 104, Org. por Valdir de Oliveira Rocha, Ed. Dialética, SP, 2001, p. 266).

A melhor definição didática do instituto da simulação e dissimulação é o antigo trocadilho: *simula-se o que não é, e dissimula-se o que é*.

Não é possível sustentar as justificativas da autuação para tipificar a conduta e qualificar a penalidade. A possível sonegação de outros impostos, de outra esfera de competência, estadual ou municipal, ainda que existente, jamais pode ser motivo para qualificar a penalidade, esta conduta não está prevista em lei.

O aplicador e interprete está vinculado à lei e ao fato em relação ao tributo da autuação e a conduta do sujeito, autor da infração.

Também não é motivo para qualificar a penalidade o *fato futuro* da possível sonegação posterior na alienação societária pelos sucessores na apuração do custo de aquisição.

A conduta futura de terceiro, dos filhos, maiores e capazes, responsáveis pelos seus atos, sequer realizados, jamais podem qualificar a conduta do pai – ora autuado.

Afastadas essas premissas, resta examinar a conduta comissiva do contrato de compra e venda (cessão de direitos) da participação societária, firmado pelo Recorrente com os seus filhos, que não seria venda, mas *doação* em adiantamento da legítima, no entender da fiscalização, daí a desconsideração da compra e venda e a qualificação da penalidade.

Não há qualquer fato objetivo para a fiscalização extrair essa conclusão de a compra e venda ser uma *doação* e adiantamento da legítima e assim entender que houve simulação nesse ato.

O exame dessa conduta - venda ou doação a descendente – , sem maiores elementos objetivos envolve enorme juízo de valor, subjetivo que não pode ser admitido, pois a conduta passa, necessariamente, pelo exame do direito sucessório, do quê é legítima, dos bens reservados ou não, os herdeiros necessários e se é possível adiantar a legítima, ou seja, os limites da doação.

Pode tanto ser venda ou doação, mas a autuação não pode aferir e afirmar que a conduta ou a contratação não é venda, mas doação, sem maiores elementos objetivos de saber a totalidade do patrimônio e os herdeiros necessários.

Assim, não há como desconsiderar a venda feita aos filhos apenas por ser feita aos herdeiros, sob o entendimento de que *seria* adiantamento da legítima.

No entanto, leio no último parágrafo do item 9.2, do Relatório de Fiscalização:

Apesar de cada filho já ter recebido R\$ 439.727.04⁷⁰ da TYSON entre 2008 e 2009, até o final de 2010 **o FISCALIZADO não havia recebido deles qualquer valor pela suposta venda de 10/09/2008, conforme informado pelo próprio (vide fl. 9, Item 1.6).**

O preço e o recebimento é condição do contrato de compra e venda. Se não há recebimento do preço há necessidade de aferir se há cobrança desse preço. Não havendo *cobrança deliberada*, seria possível, apenas por este ato, descaracterizar o contrato de compra e

venda para admitir a doação, mas este fato não restou comprovado nos autos por falta de maior diligências nas investigações.

Além disso, vemos que este fato – o recebimento do preço - não foi determinante na imputação da qualificadora pela autuação, mas a (a) postergação do tributo em 120 parcelas; (b) a possível sonegação posterior do adquirente e (c) a sonegação de outro tributo, o ITCMD – Estadual, daí não podermos levar esta conduta omissiva – não recebimento do preço -, mesmo que confirmada esta assertiva na qualificação da penalidade.

Assim, sem maiores elementos probatórios, não vemos - no âmbito do imposto de renda, qualquer simulação ou dissimulação no contato de compra e venda firmado com os filhos para tipificar a conduta e qualificar a penalidade com a multa de 150%.

Por essas razões, a multa qualificada de 150% do item 2 deve ser cancelada.

Caso mantida a autuação, a qualificadora do item 1 também deve ser cancelada pelas mesmas razões expostas.

Ante o exposto, pelo meu voto, **conheço e dou parcial provimento ao recurso** para reformar a decisão recorrida e cancelar os itens 1 e 3 da autuação e a multa qualificada do item 2, mantidas a exigência parcial dos itens 2, 4, com a multa de ofício de 75%.

(Assinatura digital)

Odmir Fernandes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo Tadeu Farah, Redator Designado

Reporto-me ao relatório e voto de lavra do ilustre conselheiro Odmir Fernandes, de quem ousou divergir da tese que sustenta, somente em relação ao direito adquirido a não incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital na alienação de participação societária, conforme art. 4º, “d” do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976.

No caso dos autos, a quota foi adquirida em 30/04/1979 e alienada em 2008, portanto, a alienação se deu já na vigência da Lei nº 7.713, de 1988, que expressamente revogou o art. 4º, “d” do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976.

Assim, melhor refletindo, penso que não há ofensa ao direito adquirido, pois como houve revogação expressa da isenção pela Lei nº 7.713, de 1988, a lei nova deve ser aplicada aos fatos geradores ocorridos durante sua vigência.

A mudança de entendimento se deve aos atuais debates da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, fundamentalmente, pelo julgamento no 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. Na ocasião, entendeu o Pretório Excelso que é constitucional a incidência de contribuição previdenciária sobre inativos e pensionistas, pois, como inexiste norma de exoneração tributária absoluta, a lei deve incidir sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Veja-se o teor da ementa do julgado:

*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.***

2. *Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento. Ação julgada improcedente em relação ao art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. Votos vencidos. Aplicação dos arts. 149, caput, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, e 201, caput, da CF. **Não é inconstitucional o art. 4º, caput, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações.***

3. *Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC nº 41/2003, art. 4º, § único, I e II). Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constante do art. 4º, § único, I e II, da EC nº 41/2003. Aplicação dos arts. 145, § 1º, e 150, II, cc. art. 5º, caput e § 1º, e 60, § 4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, § 18. São inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constantes do § único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do art. 40, § 18, da Constituição da República, com a redação dada por essa mesma Emenda." (grifos meus) (ADI 3.105 e da ADI 3.128 (rel. Min. Ellen Gracie, rel. p/ o acórdão Min. Cezar Peluso, DJ de 18.02.2005) (grifei)*

Corroborando com o exposto, o recente julgamento pelo Supremo Tribunal Federal da Lei da Ficha Limpa (ADCs 29 e 30), que determinou sua aplicação a fatos iniciados ou ocorridos antes de sua edição, por entender inexistir direito adquirido a regime jurídico.

Com efeito, “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” (art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN). O fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital somente ocorre no momento da alienação e, no caso dos autos, esta se deu em 2008, ou seja, na vigência da Lei nº 7.713, de 1988.

Não se pode perder de vista que “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” (art. 178 do CTN). Em relação ao tema, reproduzo a declaração de voto da lavra do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, no acórdão 2201-001.619, de 16 de maio de 2012:

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 7.133, 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.

Destarte, como houve expressa revogação da isenção pela Lei nº 7.713, de 1988, a lei nova deve ser aplicada aos fatos geradores ocorridos durante sua vigência.

No que tange a desqualificação da multa de ofício, só resta reiterar os argumentos despendidos pelo ilustre Conselheiro Odmir Fernandes e acrescentar que a conclusão da autoridade fiscal foi subjetiva e a omissão presente nos autos nada mais é do que o próprio pressuposto da autuação.

Portanto, o que se vê nos autos nada mais é do que simples omissão de ganho de capital, sem qualquer prova de conduta dolosa.

Ante ao exposto, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado digitalmente
Eduardo Tadeu Farah