



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15586.721208/2012-41
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.497 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de outubro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOSE MARIA VIEIRA DE NOVAES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE.
CONHECIMENTO.

É cabível o conhecimento do recurso especial quando a interpretação da regra de direito posta como fundamento da decisão recorrida diverge da interpretação dada no acórdão paradigma, presentes os demais pressupostos recursais, dentre os quais a demonstração analítica da divergência.

VENDA DE IMÓVEL REALIZADA POR PESSOA FÍSICA TRAVESTIDA DE ALIENAÇÃO EFETUADA POR PESSOA JURÍDICA. SIMULAÇÃO. TRIBUTAÇÃO DO FATO ECONÔMICO EFETIVAMENTE OCORRIDO.

Restando evidenciado que a alienação de imóvel formalmente realizada por pessoa jurídica foi efetivamente realizada por pessoa física, é indubitosa a ocorrência de simulação relativa, seno imperioso que a tributação recaia sobre o fato econômico efetivamente ocorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes. O conselheiro Carlos Henrique de Oliveira não votou com relação ao conhecimento, tendo em vista que o julgamento dessa questão foi concluído e teve seu resultado proclamado em sessão realizada em 29/09/2022.

Julgamento iniciado na reunião de setembro de 2022.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maurício Nogueira Righetti e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 2301-005.259 (e-fls. 266 a 276), rerratificado pelo Acórdão de Embargos 2301-006.581, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 3ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: ocorrência de simulação na situação em que a real intenção do contribuinte seria a venda de imóveis sem apuração do ganho de capital pela pessoa física. Seguem as ementas das decisões nos pontos que interessam:

Acórdão de recurso voluntário

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexiste cerceamento do direito de defesa quando o auto de infração e os demais elementos do processo permitem ao impugnante o conhecimento pleno da imputação a ele imposta e é assegurada ao interessado a oportunidade de carrear aos autos documentos, informações e esclarecimentos, no sentido de ilidir a tributação contestada.

INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. VENDA DE BENS.

Diante da verificação de que a soma dos tributos recolhidos na transação foi superior ao tributo individualmente lançado, não há que se falar em simulação.

A decisão foi assim registrada:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

Acórdão de Embargos de Declaração

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO.

Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição em acórdão exarado pelo CARF, devem ser acolhidos embargos de declaração visando a saná-las.

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexiste cerceamento do direito de defesa quando o auto de infração e os demais elementos do processo permitem ao impugnante o conhecimento pleno da imputação a ele imposta e é assegurada ao interessado a oportunidade de carrear aos autos documentos, informações e esclarecimentos, no sentido de ilidir a tributação contestada.

SIMULAÇÃO. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. VENDA DE BENS.

A estruturação dos negócios dentro dos limites legais não configura simulação.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos e, sanando o vício apontado, rerratificar o Acórdão de Recurso Voluntário n. 2301-005.259, de 8 de maio de 2018, para substituir a ementa da matéria relacionada à simulação que passa a ser a seguinte: "SIMULAÇÃO. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. VENDA DE BENS - .A estruturação dos negócios dentro dos limites legais não configura simulação".

Foi lavrado Auto de Infração para exigência do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), tendo em vista alegada ocultação do Ganho de Capital na alienação de bens do acervo patrimonial do fiscalizado, caracterizada pela integralização ficta dos mesmos ao Capital Social da empresa ZMM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. Segundo a acusação fiscal e o relatório da decisão recorrida:

[...] restou comprovado em procedimento de fiscalização que o contribuinte utilizou bens do seu acervo patrimonial para realizar uma ficta incorporação ao capital social da sua empresa, revendendo-os logo em seguida a terceiros (no dia seguinte), no intuito de acobertar a operação efetivamente ocorrida, qual seja: alienação de bens imóveis por contribuinte pessoa física.

Os fatos apurados estão relacionados a contrato de prestação de serviços firmado entre FERROUS Resources do Brasil, empresa de pesquisa, prospecção, exploração, beneficiamento e comercialização de minério de ferro no mercado interno e externo, interessada na instalação de um minero-duto de Minas Gerais até o município de Presidente Kennedy, no Espírito Santo, bem como na construção de terminal portuário na área; e o CONSÓRCIO SUORREF, formado pelas sociedades Advocacia Cardoso de Freitas, de Fabrício Cardoso Freitas; Paulo Sardenberg Assessoria Imobiliária, de Paulo Roberto Dias Sardenberg; e Éconos – Economia Aplicada aos Negócios, de José Teófilo de Oliveira.

Esse contrato tinha como objetivo a identificação de área equivalente a dez milhões de metros quadrados, obtenção de documentação relativa aos imóveis, apoio nas negociações para aquisição da área e assessoria na elaboração e negociação de memorando de entendimentos ou documento similar a ser celebrado entre as autoridades governamentais municipais e estaduais.

Ocorre que Fabrício Cardoso Freitas e Paulo Roberto Dias Sardenberg, além de figurarem como responsáveis pela identificação da área para a FERROUS, via Consórcio SUORREF, também figuraram como sócios ocultos na ZMM Sociedade em Conta de Participação – ZMM SCP, da qual a ZMM Empreendimentos e Participações Ltda era sócia ostensiva ZMM.

Registra, ainda, a autoridade tributária que a ZMM esteve no epicentro das aquisições de diversas propriedades rurais localizadas no município de Presidente Kennedy/ES para fins da futura instalação de projeto da empresa FERROUS. Segundo informação do Sr.

Paulo Sardenberg, as aquisições eram efetuadas primeiramente pela ZMM e depois repassadas à FERROUS, no intuito de evitar especulação e sobrevalorização dos imóveis.

Isso posto, e diante da cronologia dos fatos, concluiu o agente fiscal que a incorporação de capital por meio de bens imóveis era na verdade alienação dos bens da pessoa física à empresa FERROUS:

TRÊS PONTOS que se entrelaçam demonstram a intenção consciente do fiscalizado em modificar a característica essencial da operação, qual seja: bens provenientes do acervo patrimonial de pessoa física que quando alienados devem ser submetidos à apuração do GANHO DE CAPITAL: a) Passagem efêmera dos terrenos adquiridos pela ZMM e de imediato revendidos para a FERROUS; b) Cronologia dos fatos; c) Evidente despropósito no aumento de capital pela integralização de bens imóveis advindos do fiscalizado.

A passagem efêmera, caracterizada pela aquisição das áreas por parte da ZMM e imediatamente revendidas para a FERROUS em exíguo período, demonstra por si só que o animus do fiscalizado não era efetivamente aumentar o capital social da empresa.

Esta efemeridade alia-se à cronologia dos fatos.

As duas propriedades rurais de José Maria já faziam parte integrante do seu acervo patrimonial desde o ano-calendário de 2004.

Em 11/04/2008, a ZMM foi constituída, tendo como objeto social a ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS.

Em 05/2008, Fabrício Cardoso Freitas e Paulo Roberto Dias Sardenberg, intermediários da FERROUS na compra de terrenos em Presidente Kennedy, fazem uma parceria com o fiscalizado.

Em 20/06/2008, promoveu-se a PRIMEIRA ALTERAÇÃO CONTRATUAL, que fez incluir no objeto social a COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS PRÓPRIOS.

Em 18/07/2008, deu-se a SEGUNDA ALTERAÇÃO CONTRATUAL, que além de aumentar o capital social, estabeleceu que a integralização do capital social da parcela de R\$ 420.250,00 seria respaldada pela entrega dos dois terrenos rurais de José Maria.

Em 24/07/2008, nada mais nada menos que uma semana após a SEGUNDA ALTERAÇÃO CONTRATUAL, com fulcro na mesma celeridade e temporalidade das aquisições de áreas e revendas para a FERROUS, José Maria incorporou seus dois imóveis ao capital social da ZMM, sendo os mesmos também imediatamente revendidos para a FERROUS.

Em 25/07/2008, dia seguinte, a última etapa do mecanismo criado para falsear a efetividade do ocorrido, os dois imóveis foram vendidos para a ZMM.[sic] Vale reprimir: a mesma celeridade dada aos diversos terrenos adquiridos pela ZMM e revendidos à FERROUS, José Maria também impôs em relação aos seus dois bens que aparentemente foram incorporados ao capital social.

A própria inexistência de um adequado lapso temporal entre a etapa da incorporação e a posterior revenda para a FERROUS fala por si só.

Enfatiza a autoridade lançadora que, consoante declaração do Sr. Paulo Sardenberg, o contribuinte já tinha plena consciência de que as áreas seriam adquiridas pela ZMM e, na sequência, revendidas para a FERROUS.

Em face do exposto, e **tendo em vista que a tributação deve atingir o fato gerador efetivamente ocorrido e não a aparência simulada, foi apurado o efetivo ganho de capital proveniente da alienação dos dois imóveis do contribuinte, adquiridos em 15/7/2004 e 3/5/2004, respectivamente, e vendidos à FERROUS em 25/7/2008, nos termos dos demonstrativos às fls. 63 e 64.**

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- conforme paradigmas 1302-001.746 e 1401-002.196, a prática de operações cuja única motivação consiste na criação artificial de condições para auferir-se vantagens tributárias não é oponível à Fazenda Pública;
- a real intenção do contribuinte era a venda dos imóveis à FERROUS sem apuração do ganho de capital pela pessoa física.

O sujeito passivo foi intimado do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial da Fazenda Nacional e do seu exame de admissibilidade, e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente afirma que o apelo não deve ser conhecido, ou, sucessivamente, deve ser desprovido. No entender do contribuinte:

Sobre o não conhecimento do recurso

- a matéria não foi prequestionada;
- a recorrente não juntou cópia do inteiro teor dos acórdãos;
- inexistiu demonstração analítica da divergência;
- os paradigmas 1302-001.746 e 1401-002.196 foram reformados antes da data de interposição do recurso;

No mérito

- o contribuinte fez planejamento tributário lícito;

- houve propósito negocial na (re)estruturação societária;
- sucessivamente, devem ser aproveitados os tributos recolhidos pela pessoa jurídica.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que o apelo deve ser conhecido.

Ademais, a matéria a ser dirimida neste julgamento foi tratada e enfrentada de forma expressa pela decisão recorrida e, além disso, a recorrente opusera embargos de declaração para esclarecimento da questão relativa à diminuição da carga tributária oriunda do planejamento tributário realizado pelo sujeito passivo, o que deu azo à prolatação do acórdão de embargos de declaração, cuja ementa já reflete, de forma inquestionável, o prequestionamento da divergência ventilada no apelo fazendário. Veja-se:

SIMULAÇÃO. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. VENDA DE BENS.

A estruturação dos negócios dentro dos limites legais não configura simulação.

Quanto à falta de juntada do inteiro teor dos paradigmas, o RICARF é expresso ao prever que o recurso poderá ser instruído com cópia da publicação em que tenha sido divulgado o paradigma ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas, o que foi feito pela recorrente:

Art. 67. [...].

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas **ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.**

Já sobre a demonstração analítica da divergência, o recurso demonstrou e indicou os pontos dos paradigmas que divergem dos pontos do acórdão recorrido, de modo que a divergência foi, sim, demonstrada analiticamente. Conforme esclarecido em sede de exame de admissibilidade:

No caso julgado pelo acórdão recorrido, o colegiado afastou a existência de simulação sob os fundamentos de que: (a) “o contribuinte possui a liberdade de estruturar seus negócios jurídicos desde que não use forma proibida em lei”; (b) “todas as transações mencionadas no Termo de Encerramento da Ação Fiscal foram válidas e lícitas, já que não há na legislação, especialmente tributária, qualquer determinação a respeito do prazo mínimo de diferença entre transações para considerá-las dissimuladas” e (c) “não há que se falar em dissimulação ou ficção de transação realizada antes da incidência da norma tributária e sob meio plenamente válido perante o Ordenamento Jurídico”; (d) o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive a redução dos tributos, sem que isso implique qualquer ilegalidade” e (e) “de que as operações realizadas em sequência (alterações contratuais, aumento de capital, integralização de imóveis e venda a terceiros), cujos fatos, isoladamente, não denotam qualquer infração, demonstram,

em seu conjunto, que o único propósito foi diminuir a carga tributária incidente sobre o negócio efetivamente realizado, qual seja, o ganho de capital auferido pelo requerente com a venda de imóveis a um terceiro. Mencionou-se, também, como argumento complementar, o fato de que o comparativo entre o tributo que seria devido pela pessoa física com os que foram recolhidos pela pessoa jurídica revelam que o valor recolhido foi maior, embora tal fato não tenha sido demonstrado.

Já no Acórdão nº 1302-001.746, primeiro paradigma, **considerou-se que a sequência de operações no sentido de transferir a titularidade da participação na CIMEC para os sócios (...)**, sem prejuízo ou ganho para a interessada, e, logo após, num curto período de tempo, para a Camargo Correa, revela que **“não houve outro propósito senão a economia no pagamento de tributos, com a transferência do ganho de capital para esses sócios”**. E se considerou ilícita a realização dessas operações, sem propósito negocial, mantendo-se a exigência do tributo devido. Portanto, em situações similares, os colegiados deram soluções distintas, caracterizando a divergência de interpretação.

No mesmo sentido, no Acórdão nº 1401-002.196, o lançamento se lastreia no fato de que **“a única intenção dos atos de redução de capital e transferência das ações aos sócios (Moise e Joseph Safra) foi a de reduzir a imposição tributária; situação semelhante a do paradigma anteriormente analisado e que, como na análise daquele, se vê que se trata de operação cujo único propósito era reduzir indevidamente a incidência tributária, tendo o colegiado, também aqui, mantido a autuação..** Portanto, este paradigma também se presta a demonstrar a divergência.

É certo que **no Acórdão Recorrido se menciona a circunstância de que, no caso, os tributos pagos pela pessoa jurídica superariam os tributos que seriam devidos pela pessoa física como ganho de capital; mas essa afirmação veio como argumento complementar**, e que, claramente, em nada mudaria a posição do colegiado, que abraça a tese da liberdade negocial tida como suficiente para afastar a incidência tributária. De ressaltar que a Fazenda Nacional, prudentemente, opôs Embargos de Declaração para ressaltar esse ponto, fazendo ficar na ementa do julgado a tese central da decisão, isto é, a de que **“a estruturação de negócios dentro dos limites legais não configura simulação. Registre-se, por fim, por relevante, que o argumento de que os pagamentos de tributos feitos pela pessoa jurídica superariam os que seriam devidos pela pessoa física como imposto sobre o ganho de capital, jamais foi invocada pelo sujeito passivo, além do que, o fato não foi demonstrado pelo acórdão recorrido, o que se tentasse fazê-lo esbarraria inexoravelmente no fato de que afirmação é absolutamente falsa.**

Quer dizer, embora as situações fáticas não sejam exatamente idênticas, as razões de decidir da decisão recorrida contrariam frontalmente as razões de decidir dos paradigmas. Enquanto que no acórdão recorrido decidiu-se que o sujeito passivo poderia reestruturar-se, societariamente, para recolher menos tributos, nos paradigmas decidiu-se que, se o único propósito for a economia, há abuso.

Por fim, e sobre a reforma dos paradigmas, eles não foram reformados na matéria que aproveita à recorrente. No acórdão 9101-004.505, referente ao acórdão paradigma 1302-001.746, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) não conheceu da matéria relativa ao planejamento tributário, assim como ocorreu com o acórdão 9101-004.400, atinente ao acórdão paradigma 1401-002.196.

Diante de tais fundamentos, deve ser conhecido o apelo nobre da Fazenda Nacional.

2 Licitude do planejamento tributário

Discute-se nos autos se é lícita a estruturação de negócios feita pela pessoa física, consistente na integralização de bens ao capital social da ZMM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, com posterior alienação de tais bens pela pessoa jurídica, o que teria propiciado a redução de carga tributária. No entender da fiscalização, a estruturação negocial teria sido realizada para acobertar a alienação de bens pela pessoa física, de modo que o contribuinte teria cometido simulação.

A Fazenda Nacional, em seu recurso, basicamente defende que a prática de operações cuja única motivação consiste na criação artificial de condições para auferir vantagens tributárias não é oponível à Fazenda Pública e que a real intenção do contribuinte seria a venda dos imóveis à FERROUS sem apuração do ganho de capital pela pessoa física.

Pois bem. Discordo da tese defendida pela Fazenda Nacional e entendo que seu recurso deve ser desprovido.

É importante ressaltar, antes de mais nada, que não devem ser acolhidas as alegações, formuladas em contrarrazões, acerca da existência de propósito negocial.

Em primeiro lugar, a decisão recorrida não afirmou que tenha havido tal propósito, mesmo porque o próprio contribuinte, no recurso voluntário e agora em contrarrazões, defende a tese de que teria feito um planejamento tributário lícito. Veja-se – efl. 356:

É evidente, portanto, se tratar a hipótese de elisão fiscal, objeto de planejamento tributário lícito, realizado dentro do que a Lei permite, a qual não pode ser confundida com o instituto da evasão fiscal ou planejamento tributário abusivo, conforme bem pretende o fisco.

São incompatíveis, no caso concreto, as afirmações de que se teria um planejamento tributário e, concomitantemente, propósito negocial. Quer dizer, ou o sujeito passivo fez um planejamento tributário, ou realizou um negócio com outros propósitos negociais, que não fiscais.

Em segundo lugar, o sujeito passivo não demonstrou que a integralização de bens ao capital social da pessoa jurídica tivesse um propósito não tributário. Inexiste comprovação acerca do propósito econômico da transação, senão que ela foi efetuada com o objetivo de economizar tributos.

Desta forma, e como a decisão recorrida deu provimento ao recurso voluntário ao argumento de que o planejamento seria lícito e como o próprio sujeito passivo defendeu a licitude de seu planejamento e não demonstrou a existência de outros propósitos econômicos, o recurso será julgado nesse limite, de modo que não será acolhida a tese de propósito negocial.

Iniciando, agora, o julgamento do recurso e a acusação de que o sujeito passivo teria cometido uma simulação, voto por afastar a existência desse alegado defeito do negócio jurídico.

Na simulação, há um desajuste proposital entre a vontade interna e a vontade declarada perante terceiros: a parte declara, externamente, uma verdade que não corresponde com a vontade interna, a fim de enganar e afastar direitos de outrem. A intenção dos simuladores é a de criar uma falsa aparência de verdade, a fim de encobrir a verdade real. As partes criam um

negócio jurídico que, na verdade, não existe, com a finalidade de dissimular e encobrir o negócio realmente existente. Conforme Maria Helena Diniz¹:

[...] simulação é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

Procura-se com a simulação iludir alguém por meio de uma falsa aparência que encobre a verdadeira feição do negócio jurídico. Caracteriza-se, como diz Washington de Barros Monteiro, pelo “intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um negócio jurídico, que, de fato, não existe, ou então oculta sob determinada aparência, o negócio querido”.

Na simulação, a vontade se conforma com a intenção das partes que combinam entre si no sentido de manifestá-la de determinado modo, com o escopo de prejudicar terceiro que ignora o fato.

Assim a simulação apresenta os seguintes caracteres:

- a) é uma falsa declaração bilateral da vontade;
- b) a vontade exteriorizada diverge da interna ou real, não correspondendo à intenção das partes;
- c) é sempre concertada com a outra parte, sendo, portanto, intencional o desacordo entre a vontade interna e a declarada;
- d) é feita no sentido de iludir terceiro.

A simulação pode ser absoluta ou relativa. Na simulação absoluta não há intenção de realizar um negócio, ao passo que na simulação relativa as partes criam um negócio fictício com a finalidade de esconder um negócio verdadeiro (o negócio dissimulado). Há, na simulação relativa, dois contratos: um aparente e outro real. Exemplificativamente, há simulação absoluta quando o proprietário de um imóvel finge tê-lo vendido, embora continue proprietário, situação que poderia ocorrer para fraudar credores; há simulação relativa quando um pai finge ter vendido um bem a seu filho, quando, em verdade, o doou, o que poderia ocorrer para lesar os direitos dos demais herdeiros. Por tal razão, o art. 167 do Código Civil prevê que subsistirá o que se dissimulou, se o negócio for válido na substância e na forma:

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

No caso dos autos, facilmente se percebe que a acusação fiscal é de simulação relativa, uma vez que a autoridade fiscal pretende atribuir efeitos ao negócio jurídico pretensamente dissimulado: a venda de bens pela pessoa física através de pessoa jurídica interposta, para assim resumir.

Com a inclusão, em 2001, do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, a simulação relativa passou a compor a hipótese de descon sideração de planejamentos tributários realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo. Tal dispositivo, todavia, não foi regulamentado e nem mesmo a autoridade administrativa nele se fiou (retomar-se-á a tal dispositivo mais adiante neste voto):

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

Parágrafo único. **A autoridade administrativa poderá descon siderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo** ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária,

¹ DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro, v. 1 : teoria geral do direito civil. 19. ed. rev. de acordo com o novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 403/404.

observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

De toda forma, como a simulação já estava prevista no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional, pode a autoridade administrativa efetuar o lançamento caso comprove a sua ocorrência, o que aqui não ocorreu.

Primeiramente, **a possibilidade de integralização de bens ou capitais é uma opção fiscal**. O art. 132 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores expressamente dispunha, inclusive, que as pessoas físicas poderiam transferir bens ou direitos, a título de integralização de capital, pelo custo histórico, o que reforça a existência da opção fiscal e a inexistência, ao mesmo tempo, de norma específica antiabusiva aplicável ao ato de integralizar bens ou direitos. Em outras palavras, se o legislador pretendesse evitar o planejamento ora analisado, bastaria ter dito que a transferência deveria ser feita a valor de mercado:

Art. 132. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos, pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 23).

§ 1º Se a transferência for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 464 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, §1º).

§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital (Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, §2º).

Da mesma forma, a existência de um regime diferenciado aplicável às empresas de participações e empreendimentos também é uma opção fiscal. **Tal opção incentiva a sua adoção, tendo em vista sua carga tributária mais amena e considerando-se a inexistência de norma específica antielisiva aplicável à integralização de capitais**. Não há simulação ou abuso quando a minimização é admitida pela própria lei. O sujeito passivo, nesse contexto, não usou da letra da lei para obter benefícios não intencionais (*unintended benefits*). A lei que cria um tratamento fiscal mais benéfico acaba por estimular o seu uso, ainda que por razões tributárias.

A lei brasileira não criou testes de validade para a constituição de uma pessoa jurídica de participações e empreendimentos, e expressamente permitiu a integralização de bens e direitos a custo histórico. A forma adotada pelo sujeito passivo, para esse tipo de negócio, é bastante usual, sendo justificável do ponto de vista econômico. As liberdades econômicas, colocadas ao lado de tais circunstâncias, parecem demonstrar que **o sujeito passivo agiu dentro do exercício regular de um direito, inclusive quando se considera que os tributos têm efeitos indutores, o que, por via transversa, pode estimular determinados planejamentos**. Conforme a doutrina vem estudando há muito tempo, os tributos têm efeitos indutores sobre o comportamento humano. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri ensina o seguinte:

[...] se é verdade que o tributo se tornou a principal fonte de recursos para o Estado cumprir suas finalidades, não é menos certo que a própria tributação produza efeitos sobre a economia, seja gerando novas distorções, seja como instrumento para atingir as finalidades estatais, merecendo, destarte, instrumentos de controle e correção. O direito não pode desconsiderar este aspecto.

[...]

Paralelamente, pode-se apontar no tributo uma relação *imediata* com aquelas funções, quando se tem em conta sua *função indutora* de comportamentos.

[...]

Se o tributo passa a ser um elemento a ser considerado pelo contribuinte quando da tomada de uma decisão, aquele, juntamente com os demais custos, será contraposto aos benefícios das atividades para que o agente econômico adote um comportamento.

Noutras palavras, se antes da tributação os agentes econômicos teriam um comportamento, a tributação implicará sua modificação. [...] ²

Entre duas alternativas legais, legítimas e usuais, é admissível que o contribuinte possa eleger aquela que lhe traga maior economia tributária (*free choice of the least taxed route*), mesmo porque a possibilidade legal de constituição de uma empresa de “empreendimentos e participações” tem efeito indutor sobre o comportamento do sujeito passivo, além de constituir-se em uma opção fiscal expressa do ordenamento jurídico tributário. Até porque a lei tem indução de comportamento, o cidadão tem o direito de escolher a forma jurídica mais conveniente para a realização de negócios jurídicos autênticos e legítimos, principalmente quando existente opção fiscal expressa na lei tributária. A constituição de uma empresa de participações, investimentos etc., é uma opção legal, opção, a propósito, cuja finalidade sequer foi traçada pelo legislador como pré-requisito para o seu exercício.

“Quando a ordem jurídica não estatui qualquer dever de um indivíduo de realizar determinada conduta, permite esta conduta” ³. É incabível, portanto, asseverar que o Direito brasileiro obrigue o contribuinte a adotar solução tributária mais desvantajosa, como se houvesse um princípio de solidariedade atuando para desfalar o seu patrimônio em maior medida. É elucidativa a doutrina da Professora Maria Rita Ferragut:

Muitos doutrinadores brasileiros e aplicadores do direito defendem a ideia de que os negócios jurídicos necessitam ter uma causa além da economia fiscal, sob pena de desconsideração do ato. [...]

Esses argumentos pautam-se, sobretudo, no fato de que, em um Estado Democrático de Direito, não se pode compactuar com comportamentos considerados abusivos. Esse é, sem dúvida alguma, um aspecto inegável, mas a primeira dificuldade reside em confrontá-lo com a segurança jurídica e a legalidade.

Somos do entendimento de que não há, no direito positivo brasileiro, enunciado que determine ao contribuinte a busca da via negocial mais onerosa em termos tributários, nem a proibição pela menos onerosa. Não há na legislação tributária, tampouco, qualquer menção o abuso de direito, de formas jurídicas, causa econômica ou propósito negocial, efeitos jurídicos relevantes além da economia fiscal, objetivo único ou principal de reduzir ou eliminar impostos, ato normal de gestão. Esses institutos não foram positivados pelo direito tributário. ⁴

Sobre a inexistência de poder de tributar com base no princípio da solidariedade social, é elucidativa a doutrina do Professor Humberto Ávila:

Sendo assim, a atribuição de competência por meio de regras afasta qualquer tipo de ilação tanto no sentido de que existiria poder de tributar com fundamento direto e independente nos princípios constitucionais quanto na direção de que não existiria predeterminação alguma quanto aos fatos a serem objeto de tributação. Ou dito em outras palavras: não há poder de tributar com base no princípio da solidariedade social de acordo com a Constituição de 1988.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 45-46.

³ KELSEN, Hans. Teoria pura do Direito. 4. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1976, p. 338-339.

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 121.

A conclusão anterior é reforçada pelos próprios princípios que, ao lado da solidariedade social, estão previstos na Constituição Federal. É que a tributação com base na solidariedade social contraria, entre outras normas, as regras de competência e o sobreprincípio da segurança jurídica e seus sub-elementos da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade⁵.

É importante frisar que **inexiste qualquer norma específica antielisiva vedando o planejamento tributário realizado pelo sujeito passivo (SAAR - *specific anti-avoidance rules*), sendo igualmente inexistente norma geral (GAAR - *general anti-avoidance rules*), de modo que o princípio da livre iniciativa é aplicável ao caso concreto**. Estudiosos do direito tributário têm inclusive identificado “*o direito fundamental de economizar tributos*”⁶, baseados em princípios como o da legalidade e da liberdade.

O Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida em Ação Direta de Inconstitucionalidade em que se questionava a terceirização da atividade-fim, mas cujos fundamentos são aplicáveis ao caso concreto, decidiu que “*o princípio constitucional da livre iniciativa garante aos agentes econômicos liberdade para eleger suas estratégias empresariais dentro do marco vigente (CF/1988, art. 170)*” (vide ementa da ADI 3961). Do voto condutor do acórdão do Ministro Luís Roberto Barroso, colhe-se a seguinte afirmação:

[...] deve-se lembrar que a Constituição de 1988 consagra a livre iniciativa e a livre concorrência como valores fundantes da ordem econômica (CF/1988, art. 1º c/c art. 170, caput e inc. IV). De acordo com tais princípios, compete aos particulares a decisão sobre o objeto de suas empresas, sobre a forma de estruturá-las e sobre a estratégia para torná-las mais competitivas, desde que obviamente não se violem direitos de terceiros. Não há na Constituição norma que imponha a adoção de um único modelo de produção e que obrigue os agentes econômicos a concentrar todas as atividades necessárias à consecução de seu negócio [...].

Recentemente, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu que é “*indevida a ingerência da administração tributária na liberdade de iniciativa de que dispõe o contribuinte, garantida no artigo 170 da Constituição Federal*” e que “*a reorganização patrimonial realizada pelo contribuinte, quando levada a efeito por meio de negócios jurídicos e operações verdadeiros, ainda que tenha por resultado a economia de tributos, não autoriza o Fisco a desconsidera-los*”, de modo que acolheu a pretensão do contribuinte naquele caso e reformou o acórdão 9101002.429, então proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Veja-se:

ACÇÃO ANULATÓRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. PROTEÇÃO À LIVRE INICIATIVA. HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA.

1. No Direito brasileiro, ao lado de disposições legais específicas que neutralizam, por si só, os efeitos tributários benéficos que adviriam de determinadas operações societárias casuisticamente escolhidas pelo legislador, há regra geral - no sentido ser aplicável à generalidade dos tributos - prevista nos artigos 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN, que autoriza o Fisco a desconsiderar atos, negócios e operações realizados pelo sujeito passivo mediante o emprego de dolo, fraude ou simulação.

2. Assim, a desconsideração de “planejamentos tributários” pela administração pública somente se legitima quando as operações empregadas forem ilícitas (dolosos,

⁵ ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (Coords). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p. 71.

⁶ LEÃO, Martha Toribio. O direito fundamental de economizar tributos : entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo : Malheiros, 2018.

fraudulentas ou simuladas), cabendo ao legislador a edição de normas específicas que impeçam ou neutralizem eventual economia tributária quando o planejamento envolver atos lícitos.

3. Apesar de estar o legislador tributário autorizado, pela interpretação a contrario sensu do artigo 110 do CTN, a delinear a definição, conteúdo e alcance do conceito de simulação, o fato é que não houve atividade legislativa nesse sentido, de tal maneira que o instituto deve ser empregado conforme os contornos dados pelo direito privado, nos termos do artigo 109 do mesmo código.

4. Havendo perfeita correspondência da substância das operações com as formas que foram adotadas para a sua realização, não é possível afirmar-se que os atos praticados tenham sido simulados, **sendo indevida a ingerência da administração tributária na liberdade de iniciativa de que dispõe o contribuinte, garantida no artigo 170 da Constituição Federal, de reestruturar a exploração do seu capital da forma mais eficiente, inclusive sob a perspectiva fiscal.**

5. Diante de operações lícitas que venham sendo utilizadas pelos contribuintes como substitutas não tributadas, ou ainda menos onerosas, ou bem o legislador edita norma casuística proibindo o emprego desse expediente específico (ou ainda impedindo a economia pretendida), ou bem o Estado se conforma com o montante pago, não sendo aceitável que o Fisco, a pretexto de reparar o que parece uma injustiça fiscal aos seus olhos, desconsidere tal "planejamento", porque é do Poder Legislativo, e não da administração pública (por mais elevados que sejam os seus propósitos), a competência para regular e interferir no exercício das liberdades econômicas e no patrimônio dos indivíduos.

6. Assim, **a reorganização patrimonial realizada pelo contribuinte, quando levada a efeito por meio de negócios jurídicos e operações verdadeiros, ainda que tenha por resultado a economia de tributos, não autoriza o Fisco a desconsiderá-los, pois não existe - e nem poderia existir, porque ofenderia o artigo 170 da Constituição Federal - uma norma geral que obrigue o administrado a, frente a possibilidade de submeter-se a dois regimes fiscais, optar pelo mais gravoso.**

7. A despeito de ser possível, por força da proporcionalidade e da razoabilidade, o arbitramento equitativo dos honorários [...].

(TRF4 5009900-93.2017.4.04.7107, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 11/12/2019)

A República Federativa do Brasil tem a livre iniciativa como um de seus primeiros fundamentos (art. 1º, IV, da Constituição Federal). Um dos objetivos fundamentais da República é a construção de uma sociedade livre (art. 3º, inc. I). A liberdade é, na dicção do art. 5º da Lei Maior, um direito fundamental. A própria ordem econômica está fundada na valorização do trabalho e na livre iniciativa (art. 170). A Assembleia Nacional Constituinte instituiu um Estado Democrático destinado a assegurar o exercício da liberdade como valor supremo, razão pela qual a liberdade tem destaque em inúmeros dispositivos constitucionais, assumindo relevante papel de princípio norteador do sistema legislativo brasileiro ou de fundamento da República. Sendo assim, e recorrendo-se à doutrina de Hugo de Brito Machado,

[...] o planejamento tributário é lícito, e também é legítimo. Na verdade, ninguém pode ser obrigado a escolher, entre duas ou mais formas de proceder igualmente lícitas, aquela que seja a mais onerosa do ponto de vista tributário. Além de ser lícita é indiscutivelmente legítima a escolha da forma de proceder menos onerosa⁷.

No mesmo sentido, assim entende Marcelo Magalhães Peixoto:

O Contribuinte tem todo direito de organizar os seus negócios e com isso incorrer na economia tributária, é o que sustenta a doutrina predominante, mesmo que essa

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 430.

organização tenha como único intuito a redução no pagamento de tributo; como já dissemos alhures, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer aquilo que não está regulado em lei, ou seja, com fundamento no princípio da estrita legalidade; o fisco jamais poderá ter o condão de desconsiderar qualquer negócio jurídico, com o argumento de que a referida conduta praticada pelo contribuinte teve como objetivo a economia lícita de impostos⁸.

Se o contribuinte tivesse agido com simulação ou dissimulação, poder-se-ia cogitar de aplicação da norma antidissimulação prevista no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (a qual, todavia, pende de regulamentação por lei ordinária) ou da norma estatuída no seu art. 149, VII.

No presente caso, entretanto, o sujeito passivo não agiu com a intenção de dissimular a ocorrência do fato gerador, mas sim realizou uma operação real de integralização do bem na pessoa jurídica, para alienação através desta (pessoa jurídica), conduta incentivada por norma de tributação mais benéfica. Pode-se dizer, pois, que o sujeito passivo não se aproveitou de uma brecha legal (*loophole*), mas de uma conduta incentivada pela lei e de uma opção existente no ordenamento. Trata-se, em suma, de minimização admitida, e não de simulação.

O direito tributário brasileiro contempla inúmeras possibilidades de planejamentos tributários lícitos, que vão desde os casos mais simples, como, por exemplo, a escolha entre o regime do lucro real ou presumido (quando este pode ser adotado), ou a escolha pela entrega da declaração completa ou simplificada pelo contribuinte pessoa física; até os casos de maior complexidade, a exemplo do que ocorreu neste caso concreto, em que se verificou a existência de estruturação societária. Diante das liberdades econômicas, da própria incentivação de determinadas regras e da inexistência de normal geral (GAAR) ou específica (SAAR) antielisiva, é incabível obrigar o contribuinte a adotar uma solução econômica mais desvantajosa, o que seria incompatível com o sistema jurídico-tributário.

Do ponto de vista legislativo, os planejamentos tributários abusivos podem ser combatidos mediante a edição de normas gerais (GAAR - *general anti-avoidance rules*) ou específicas (SAAR - *specific anti-avoidance rules*). As GAAR são normas gerais e, portanto, aplicáveis a todos os tributos. As SAAR são normas específicas e aplicáveis apenas aos tributos e às hipóteses que enumera de forma mais detalhada (*“law provides for two different types of anti-avoidance rules. One type is general, which means it is applicable to all types of taxes. The other type consists of several specific statutory anti-abuse provisions”*⁹).

Holanda, Alemanha, França, Suécia, entre outros países têm normas gerais antiabusivas, cada uma com suas especificidades próprias e de acordo com o sistema jurídico de cada nação. Apenas para exemplificar, a Alemanha enfatiza a interpretação econômica dos planejamentos tributários e do fato gerador (*“Germany started early with a heavy emphasis on ‘economic interpretation’”*), enquanto a França regulamentou o denominado abuso de direito (*abus de droit*)¹⁰.

No Brasil, inexistente norma genérica com conteúdo análogo e que vise a combater a elisão fiscal, inexistindo, portanto, GAAR. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, ainda pendente de regulamentação, tem escopo reduzido e

⁸ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 81.

⁹ DRÜEN, Klaus-Dieter. Germany. In: LANG, Michael et al. (Coord.). GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. Amsterdam: IBFD, 2016, p. 1.

¹⁰ VANISTENDAEL, Frans. Is Tax Avoidance the Same Thing under the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, National Tax Law and EU Law? Bulletin for International Taxation, v. 70, n. 3, 2016, p. 165.

visa a coibir apenas a dissimulação/evasão, não cuidando do abuso de formas ou do abuso de direito. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2446, o Supremo Tribunal Federal, nos termos do voto da Relatora Ministra Carmen Lúcia, destacou que tal enunciado é uma norma antievasiva (diminuição ilícita da carga tributária), e não antielisiva (diminuição lícita). Veja-se:

De se anotar que **elisão fiscal difere da evasão fiscal**. Enquanto **na primeira há diminuição lícita dos valores tributários** devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, **na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado** para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, **a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.**

O Brasil tem SAAR, tais como as que tratam dos preços de transferência/*transfer pricing* (arts. 18 e seguintes da Lei 9430/96); da execução simultânea de contrato de afretamento e de contrato de prestação de serviço relacionados à exploração e produção de petróleo ou de gás natural (art. 1º, § 1º, da Lei 9481/97); de fundos imobiliários (art. 2º da Lei 9779/99) *etc.*; mas não tem SAAR que coíba a conduta adotada pelo sujeito passivo no caso concreto, nem tampouco GAAR.

Como ensina a própria doutrina estrangeira, **em se tratando de elisão fiscal não coberta por norma geral antiabusiva, o governo somente pode fazer um apelo moral para o contribuinte. Tal apelo é um instrumento poderoso, principalmente se apoiado por instituições não governamentais, pela imprensa e pelos consumidores em boicotes.** Um exemplo contundente de tal apelo ocorreu com o Starbucks na Inglaterra, que inclusive teve que retroceder em seu planejamento. É exatamente nesse sentido a seguinte doutrina estrangeira, que igualmente destaca a importância da reputação das companhias como estratégia de negócios:

In case of tax avoidance which is not covered by a GAAR, the government can only do a moral appeal on a tax payer. The past few years this turned out to be quite a powerful instrument especially if backed up by non-governmental organizations (NGO), media exposure and even consumer boycotts. An example is the Starbucks case where the moral appeal, media coverage, actions of NGOs and consumer boycotts in the UK attributed to the decision of Starbucks to relocate its European head office to the UK and to make a voluntary payment to the UK government.⁵⁶ Deloitte found in a survey that reputation risk is currently perceived as the top strategic business risk by companies: 87% of the surveyed executives rated it as the most important strategic risk their company was facing¹¹.

Em resumo, o Poder Legislativo brasileiro não editou GAAR ou SAAR que proíba o planejamento tributário realizado pelo contribuinte, de tal maneira que devem prevalecer as liberdades fundamentais asseguradas pela Constituição Federal. É importante ponderar, ademais, que a Ministra Relatora da ADI 2446 reafirmou a possibilidade de o contribuinte buscar economia fiscal pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica:

A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada.

¹¹ HEMELS, Sigrid. Fairness and Taxation in a Globalized World. Rotterdam (EUR) – Erasmus School of Law, 2015. Disponível em : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2570750, p. 52.

Portanto, entendo como acertada a decisão recorrida, razão pela qual deve ser negado provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Eduardo Newman de Mattera Gomes – Redator Designado

Apesar dos sólidos fundamentos jurídicos apresentados pelo Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, entendo que a lide posta a julgamento enseja uma abordagem diversa.

Inicialmente, é importante apontar que o Código Tributário Nacional dispõe que o Fisco deve desconsiderar a prática de atos simulados e realizar a adequada tributação dos fatos econômicos efetivamente ocorridos, na esteira do disposto no artigo 149, inciso VII do CTN:

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

(...)

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

Conforme detalhadamente relatado no acórdão recorrido, temos os seguintes acontecimentos cronológicos:

Em 11/04/2008, a ZMM foi constituída, tendo como objeto social a ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS.

Em 05/2008, Fabrício Cardoso Freitas e Paulo Roberto Dias Sardenberg, intermediários da FERROUS na compra de terrenos em Presidente Kennedy, fazem uma parceria com o fiscalizado.

Em 20/06/2008, promoveu-se a PRIMEIRA ALTERAÇÃO CONTRATUAL, que fez incluir no objeto social a COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS PRÓPRIOS.

Em 18/07/2008, deu-se a SEGUNDA ALTERAÇÃO CONTRATUAL, que além de aumentar o capital social, estabeleceu que a integralização do capital social da parcela de R\$ 420.250,00 seria respaldada pela entrega dos dois terrenos rurais de José Maria.

Em 24/07/2008, nada mais nada menos que uma semana após a SEGUNDA ALTERAÇÃO CONTRATUAL, com fulcro na mesma celeridade e temporalidade das aquisições de áreas e revendas para a FERROUS, José Maria incorporou seus dois imóveis ao capital social da ZMM, sendo os mesmos também imediatamente revendidos para a FERROUS.

Em 25/07/2008, dia seguinte, a última etapa do mecanismo criado para falsear a efetividade do ocorrido, os dois imóveis foram vendidos para a ZMM.[sic] Vale reprimir: a mesma celeridade dada aos diversos terrenos adquiridos pela ZMM e revendidos à FERROUS, José Maria também impôs em relação aos seus dois bens que aparentemente foram incorporados ao capital social.

“Salta aos olhos” a intenção da integralização do aumento de capital na empresa ZMM subscrito por José Maria Vieira de Novaes mediante a transmissão de dois imóveis: reduzir a tributação sobre o ganho de capital na alienação destes imóveis que se encontravam na propriedade de José Maria Vieira de Novaes e que foram posterior e imediatamente alienados à empresa FERROUS, vez que a empresa ZMM, por exercer atividade imobiliária e, nas específicas condições da alienação, estaria sujeita à carga tributária menor que a imposta às pessoas físicas.

Destaque-se que o sujeito passivo, por meio de sua impugnação, expressamente aponta a finalidade intentada por meio das operações realizadas: *“O fim típico da integralização foi realmente querido e era absolutamente necessário, só que funcionou como condição ulterior de economia de tributos, essencial da determinação volitiva das partes”*.

Não vislumbro nenhum óbice a que as pessoas (*físicas ou jurídicas*) organizem as suas atividades econômicas de forma a reduzir a dimensão das imposições tributárias, pois, afinal, não se exige que as pessoas organizem suas atividades para recolher maiores tributos. Contudo, para que tal intento (*redução da carga tributária*) seja obtido lícitamente, é imperioso que não se vislumbre a ocorrência de simulação.

Antes de adentrarmos à análise detida do caso corrente, para verificarmos se houve efetiva simulação, é importante conceituarmos simulação, já relembrando a norma veiculada no artigo 167 do Código Civil:

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

§ 1º. Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

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

Com base na disposição legal acima relembrada, a doutrina entende que há duas modalidades de simulação, quais sejam:

- Simulação absoluta: não há a realização efetiva de nenhum negócio jurídico (*como ocorre, por exemplo, quando um cônjuge, no divórcio, transfere seus bens para o patrimônio de um amigo, para diminuir a participação do outro cônjuge na partilha de bens; nessa situação, não houve transferência real do patrimônio*);

- Simulação relativa: há a formalização de um negócio jurídico diverso do que foi efetivamente realizado. O negócio formalizado é simulado, aparente, destinado a causar prejuízos a terceiros; o ato dissimulado é o ato realmente praticado. Na simulação relativa, o negócio simulado serve apenas para ocultar a efetiva intenção dos contratantes, ou seja, o negócio real.

Segundo a doutrina civilista, a simulação relativa pode ser qualificada como:

(a) subjetiva ou *ad personam*, se a parte contratante não tira proveito do negócio, por ser sujeito aparente. O negócio não é efetuado pelas próprias partes, mas por pessoa interposta ficticiamente (*art. 167, §1º, Código Civil*);

b) objetiva, se o vício referir-se à natureza do negócio pretendido, ao objeto ou a um de seus elementos contratuais, ou se o negócio contiver declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

No caso vertente, entendo que a cronologia dos fatos deixa patente que a alienação dos imóveis integralizados ao capital da empresa ZMM foi efetivamente realizada pelo senhor José Maria Vieira de Novaes. E podemos nos ater a apenas dois momentos dos atos descritos pela autoridade Fiscal para chegarmos a tal conclusão: no dia 24/07/2008, os imóveis foram integralizados no capital da empresa ZMM; no dia seguinte, tais imóveis foram alienados para a empresa FERROUS.

É óbvio ululante ser praticamente (*para não se dizer completamente*) impossível que um imóvel seja vendido em apenas 24 horas! É de conhecimento público e notório que há necessárias tratativas antes da alienação de um imóvel, há costumeira barganha sobre o preço da operação e há um lapso temporal imprescindível para que as partes envolvidas na operação, especialmente o vendedor, consiga obter todos os documentos que garantam a segurança para o vendedor de que inexistem encargos sobre o imóvel.

Como entender que todo o processo de alienação do imóvel ocorreu em 24 horas? Faz sentido uma operação de alienação de imóvel ser assim realizada? Certamente, a resposta é negativa!

De fato, o que ocorreu é bem simples e, como já dito “salta aos olhos”: o senhor José Maria Vieira de Novaes tinha plena ciência no interesse da FERROUS em adquirir seus dois imóveis, cujos ganhos de capital auferidos nas alienações são objeto da presente autuação; detentor de tal informação, o senhor José Maria Vieira de Novaes certamente realizou todas as tratativas afetas à alienação de tais imóveis à FERROUS, mas, quando todos os termos da alienação já se encontravam acertados, resolveu integralizar os imóveis na empresa ZMM para artificialmente reduzir a carga tributária decorrente do ganho de capital que seria auferido.

Corroborando o acima exposto, entendemos relevante relembrarmos um pequeno excerto do Termo de Verificação Fiscal:

“José Maria já tinha pleno conhecimento do projeto de implantação do empreendimento da FERROUS naquela localidade. Não só tinha pleno conhecimento como passou a ser parceiro de Fabrício Cardoso Freitas e Paulo Roberto Dias Sardenberg, vindo posteriormente, em 07/2008, a formalizar a SCP.

Paulo Roberto Dias Sardenberg, nas “INFORMAÇÕES À RECEITA FEDERAL” encaminhadas à fiscalização, deixou hialino que, **no mínimo, dois meses antes da ficta integralização dos terrenos ao capital, mais precisamente no mês de MAIO/2008, efetivou contato com seu cunhado Danilo Machado no intuito do mesmo ajudar-lhe a identificar os proprietários da região: “(...) Foi quando surgiu o nome de José Maria Novaes e Marcão [Marco Antônio Vieira de Novaes], que eram proprietários de um areial exatamente na área escolhida. Coincidência: Zé Maria e Marcão também são meus amigos (...)”.**

Paulo Sardenberg explicitou os detalhes:

Fui no cara certo... Proprietário de áreas de frente para o mar, além de estar com um estudo preliminar de um porto naquele local, o que certamente iria atender a urgência do Bob [Robert Graham – diretor à época da FERROUS];

Passo a notícia para o Fabrício ... [Advocacia Fabrício Cardoso Freitas]. Tínhamos o que precisávamos para dar início aos trabalhos. Marcamos uma reunião em Vitória com Zé Maria e Marcão. Ocasão em que começamos a montar nossa estratégia de trabalho;

Primeiro: não podíamos gerar especulação, tínhamos que buscar o contato com os proprietários de forma discreta já que não se tratava de um único proprietário e sim de vários;

Foi quando Marcão e o Zé Maria começaram a conversar com os proprietários;

(...)

Sabendo do potencial do negócio, do boom imobiliário que estava por vir, do conhecimento técnico do Zé Maria no assunto porto, meus contatos e os do Fabrício, decidimos montar uma sociedade para alavancar negócios no entorno do projeto [constituição da ZMM SCP];

José Maria era “proprietário de áreas de frente para o mar” nas palavras de Paulo Sardenberg. Além disso, deixou claro que “tínhamos o que precisávamos para dar início aos trabalhos”; que nada mais são do que as propriedades de José Maria que seriam vendidas para a FERROUS. **Daí a dissimulação de aumento de capital da ZMM por meio dessas propriedades, visando exclusivamente fugir do ganho de capital na pessoa física.** Mais a frente, Paulo Sardenberg deixou evidente a finalidade empreendida à ZMM no processo de aquisição das áreas. Assim, **José Maria já detinha plena consciência de que as áreas seriam adquiridas pela ZMM e na sequência revendidas para a FERROUS.**

Assim, Fabrício traçou uma estratégia com Bob, na época o “homem da Ferrous”, responsável pela compra das propriedades. Onde ficou “definido e aprovado por ele” que a empresa do José Maria, a ZMM, faria a compra das propriedades visando a velocidade que pretendiam realizar as aquisições e na sequência revenderia para a FERROUS sem gerar especulações. O importante era comprar;” (g.n.)

Do acima exposto, vemos que estamos perante verdadeira simulação relativa objetiva, em que os atos formalizados (*incorporação de dois imóveis no capital social da empresa ZMM e posterior alienação para a empresa FERROUS*) ocultam o real negócio realizado (*venda dos dois imóveis de José Maria Vieira de Moraes para a empresa FERROUS*). Portanto, irretocáveis os entendimentos expressos pela fiscalização e a lavratura em análise, vez que a imposição tributária foi empreendida sobre o real negócio realizado.

Diante do exposto, voto por conhecer e DAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes