



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Recurso nº : 150.655
Matéria : IRPJ E OUTRO – Ex.: 2001
Recorrente : TAVARES E FILHOS ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S.A
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 16 DE OUTUBRO DE 2007
Acórdão nº : 107-09169

NULIDADE - LANÇAMENTO - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - Não há erro passível de levar à nulidade do Auto de Infração, quando o lançamento tem como sujeito passivo a pessoa jurídica que, efetivamente, auferiu ganho tributável na baixa do investimento relevante.

IRPJ/CSLL – RESULTADO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL – O ajuste do investimento levado a efeito pela investidora pelo método da equivalência patrimonial, ancorado em ágio recebido pela investida na subscrição de ações, não revela realização de lucros na investida e, portanto, não pode ter a natureza atribuída pela investidora, de modo a propiciar custo majorado na alienação do investimento.

MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – INEXISTÊNCIA – IMPROCEDÊNCIA – Nos chamados “planejamentos tributários”, constituídos de atos devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando é dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, quando não provada presença de alguma das figuras delituosas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TAVARES E FILHOS ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S.A

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Hugo Correia Sotero e Lisa Marini Ferreira dos Santos. Por maioria de votos, também REJEITAR as demais preliminares, vencidos os Conselheiros Hugo Correia Sotero e Silvana Rescigno Guerra Barretto (Suplente Convocada). E, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a multa a 75%, vencidos os Conselheiros Hugo Correia Sotero e Silvana Rescigno Guerra Barretto (Suplente Convocada), que davam provimento integral ao recurso.

E

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE

LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, JAYME JUAREZ GROTTTO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

Recurso nº : 150.655
Recorrente : TAVARES E FILHOS ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S.A

RELATÓRIO

Contra a contribuinte nos autos identificada foram lavrados Autos de Infração de Fls. 05/07 e 11/13, para formalização e cobrança de créditos tributários relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, totalizando à época R\$ 76.827.522,90, inclusos juros de mora e multa de ofício no percentual de 150%.

Tais Autos de Infração tiveram como base fática a constatação da infração caracterizada pela falta de apuração e recolhimento do IRPJ e da CSLL, incidentes sobre o ganho de capital obtido na alienação/baixa de bem do ativo permanente/investimentos.

Em Fls. 16/29 encontra-se o Termo de Verificação Fiscal onde a autoridade autuante descreve todo o procedimento adotado na lavratura dos referidos Autos de Infração e os motivos pelos quais concluiu pela existência de irregularidades.

Consta no aludido TVF, que o sujeito passivo concretizou a venda da participação societária que detinha na pessoa jurídica Café Três Corações S/A à empresa Lantella Representações Ltda. pelo valor aproximado de U\$ 41.000.000,00 (à época R\$ 73.311.266,00).

Relatou a fiscalização que a investida, Café Três Corações, possuía capital social no valor de R\$ 3.886.360,00, sendo 89% desse valor a parcela relativa a participação dos alienantes no investimento. Diante de tal quadro, concluiu o autuante pela existência de ganho de capital na alienação do investimento, no importe de R\$



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

69.424.906,00, ganho este que não fora tributado em virtude da simulação perpetrada pela interessada.

Ainda no TVF, a autoridade fiscal narrou a sequência de operações realizadas pelas pessoas jurídicas envolvidas, em exíguo espaço de tempo, cujo objetivo seria o de não oferecer à tributação o ganho de capital auferido com alienação da Café Três Corações S/A.

Entendeu também a fiscalização que a conduta da autuada configura modalidade de evasão fiscal, que os institutos do ágio e da equivalência patrimonial foram os meios utilizados para deslocar a ocorrência do momento em que ocorreu o ganho de capital.

Em conclusão, a fiscalização decidiu por desconsiderar as operações descritas nos atos jurídicos que entendeu simulados, para classificar o ato como sendo "operação de compra e venda integral de participação societária", donde adveio o ganho de capital que configura base de cálculo para as exigências discutidas no presente processo.

Tendo em vista o evidente intuito de fraude, e a ocorrência, ao menos em tese, de crime contra a ordem tributária, a fiscalização aplicou a multa em seu percentual qualificado de 150% bem como formalizou a Representação Fiscal para Fins Penais apensada aos autos.

A título de enquadramento legal foram apontados os seguintes dispositivos:

IRPJ – artigos 247, 248, 251, parágrafo único, e 418, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, artigo 3º, § 2º, IV, da Lei nº 9.718/98;

CSLL – artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, artigo 19 da Lei nº 9.249/95, artigo 1º, da Lei nº 9.316/96, artigo 28 da Lei nº 9.430/96 e artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858/99.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

Inconformada com as exigências das quais tomara conhecimento em 22/06/2005, Fls. 07 e 13, a contribuinte oferecera em 21/07/2005, tempestiva impugnação de Fls. 565/580, onde se defendeu com os seguintes argumentos, em síntese:

- De início, asseverou que o caso em questão cuida de reorganização de empresas, com transformação, emissão de ações nominativas e sem valor nominal, retirada de acionistas e demais operações efetuadas dentro da mais absoluta legalidade, que jamais poderiam ser questionadas pelo Fisco;
- Em sede preliminar, arguiu ilegitimidade passiva, pois entende que a simulação alegada pelo Fisco, teria o condão de contaminar todas as fases da operação. Nesta senda, sustentou que a autoridade fiscal deveria proceder à desconsideração de todos os atos tidos como simulados. Destarte, concluiu que o lançamento feito contra si não pode prevalecer, por ser nulo ante o erro cometido pela fiscalização na eleição do sujeito passivo;
- Contestou a acusação fiscal, aduzindo inexistir qualquer ato de simulação, uma vez que todo o procedimento adotado encontra guarida na legislação. *Ad argumentandum*, ainda que se reconhecesse a elisão/dissimulação, tal modalidade somente adviera ao ordenamento jurídico em 2001, com a inclusão do parágrafo único do artigo 116 do CTN pela Lei Complementar nº 104/2001, ou seja, após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária discutida nestes autos. Diante da inexistência tanto da simulação quanto da previsão legal de desconsideração de atos em virtude da dissimulação, protestou pela nulidade do lançamento;
- Insistiu quanto à legalidade de suas operações, afirmando que os atos praticados não ocultaram outros que supostamente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

representariam a verdadeira intenção das partes. Nesta esteira, transcrevendo trecho da doutrina, acrescentou que o Fisco confundira a figura do negócio jurídico indireto com a figura da simulação;

- Discorreu sobre a legitimidade de todas as operações vergastadas pelo Fisco, salientando que não incorrera em nenhum ilícito fiscal ou ganho de capital tributável, tendo apenas se conduzido pelo caminho que entendeu tributariamente mais vantajoso;
- Sustentou que os negócios jurídicos realizados, além de respaldados na Lei, observaram a liberdade contratual que vigora no ordenamento jurídico vigente;
- Ressaltou que a ocorrência de simulação demandaria a análise da intenção das partes em lesar interesse de terceiros ou em violar dispositivo de Lei, situações que somente existiram aos olhos da fiscalização;
- Afirmando que o entendimento esposado pela autoridade fiscal deriva da teoria da interpretação econômica (vista pela doutrina como óbice à elisão fiscal), salientou que tal teoria não tem aplicação no Direito Brasileiro;
- Asseverou que no Direito Tributário “qualquer interpretação finalística há de guardar coerência com a noção de obrigação tributária, que surge com a ocorrência do fato jurídico tributário, sem qualquer concurso de vontade, mas compulsoriamente, tendo em vista sua previsão legal”. Sobre a legalidade de suas operações. Transcreveu julgados proferidos por este Primeiro Conselho;
- Insurgiu-se contra a multa aplicada no percentual de 150%, alegando que a fiscalização não instruíra os autos com prova



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

inequívoca acerca do evidente intuito de fraude, sustentando tanto a tributação quanto a penalidade em meras ilações e presunções. Cita Acórdãos exarados nas esferas administrativa e judiciária;

- Requereu a declaração de insubsistência dos Autos de Infração, com a conseqüente inexigibilidade dos créditos neles constantes, e subsidiariamente, caso seja mantida a exigência, pela redução do percentual da multa de ofício.

Apreciada pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte – MG, em sessão de 17/11/2005, a impugnação acima sumarizada restou totalmente infrutífera, uma vez que a referida Turma ao acompanhar o voto do Relator, optou por manter integralmente as exigências inicialmente impostas. Formalizada no Acórdão DRJ/BHE nº 9.817/2005, Fls. 591/612, a decisão de 1ª instância estribou-se nos seguintes fundamentos:

- Iniciaram por afastar a preliminar de ilegitimidade passiva, sustentando que a Tavares e Filhos Administração e Participações S/A fora corretamente identificada como sujeito passivo da obrigação tributária. Salientaram que a referida empresa efetuou, em sua contabilidade, o lançamento de ajuste por equivalência patrimonial, reconhecendo como resultado positivo o valor de R\$ 72.545.070,34. Ademais, ressaltaram que o sujeito passivo indicado pela fiscalização fora o real beneficiado pelo resultado da transação contestada pela fiscalização, pois fora o vendedor dos ativos;
- Frisaram, ainda em relação a preliminar suscitada, que no caso não se verificam as hipóteses de nulidade elencadas no artigo 59, do decreto nº 70.235/72, inexistindo vício que contamine o procedimento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

- No mérito, logo após tecerem breve comentário sobre o retratado no TVF, passaram a analisar as alegações da contribuinte, cotejando-as com as alegações e elementos carreados aos autos pela fiscalização, donde concluíram que não merece acolhida a tese esposada pelo sujeito passivo;
- Aduziram que o “planejamento tributário” perpetrado pela contribuinte encontra-se escorado em raciocínio simplório, consistente em “dar a roupagem de subscrição de ações com ágio a uma operação de venda de ativos, para que esta não seja alcançada pela incidência do IR”. Neste sentido, ressaltaram que os atos são definidos em razão de sua natureza e nunca em razão do nome, da aparência ou da roupagem que lhe são Dados. Como reforço de sua convicção, transcreveram trechos da doutrina;
- Discorreram amplamente sobre a questão da subscrição de ações com ágio, citando dispositivos da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A). Nesta esteira, afirmaram que o preço de emissão de novas ações é balizado pelas perspectivas de rentabilidade da companhia. Feitas tais considerações, concluíram que a intenção da adquirente fora a de adquirir a totalidade das ações e não apenas os 11% que alega a defendente;
- No entender dos Julgadores de 1ª instância, a alegação de que as operações foram realizadas para iniciar e finalizar seu investimento no Café Três Corações S/A não se sustentam, haja vista a rápida sucessão dos fatos e o evidente acordo simulatório pactuado pelas partes envolvidas em tal transação. Sustentaram ainda, que não seria crível que a adquirente tivesse investido em apenas 11% do empreendimento, valor que lhe permitiria adquirir a integralidade das ações. Diante dos elementos trazidos pela fiscalização e analisados por ocasião do julgamento, concluíram que a alegada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

subscrição de ações tratou-se de ato simulado, cujo objetivo seria ocultar a compra e venda da empresa Café Três Corações S/A;

- Em relação à multa de ofício, consideraram que a fiscalização acertou ao aplicá-la no percentual de 150%. Entenderam os julgadores que os elementos acostados ao processo, e que comprovam a simulação realizada pelas partes, justificam plenamente o evidente intuito de fraude, e conseqüentemente, respaldam a exigência da penalidade nos termos em que aplicada pela autoridade lançadora;
- No tocante ao lançamento da CSLL, estenderam as mesmas razões de decidir dispensadas ao IRPJ, haja vista a correlação entre um e outro;

Irresignada com o teor desfavorável do Acórdão acima resumido, do qual fora cientificada em 13/01/2006, Fl. 616, a contribuinte recorre a este Primeiro Conselho. Recurso Voluntário de Fis. 617/643, interposto em 13/02/2006 e garantido com o arrolamento de bens de Fis. 663/664. Em sua peça recursal pretende reformar a decisão de 1ª instância sustentando as seguintes razões:

- A exemplo da impugnação, argui preliminarmente sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo do litígio administrativo. Sustenta que a acusação feita pelo autuante implicaria na anulação de todos os atos tidos como simulados, razão pela qual a ação fiscal deveria ser direcionada aos antigos proprietários da empresa Café Três Corações Ltda;
- Aduz que a fundamentação legal constante nos Autos de Infração não se aplica ao caso, visto que, apesar de normatizar a tributação pelo ganho de capital, não indicam os dispositivos supostamente violados. Neste sentido, alega que a autorização contida no inciso



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

VII, do artigo 149, do CTN, por ser norma de caráter geral, apenas enumera as situações que autorizam o lançamento de ofício. No tocante ao equívoco na capitulação legal, transcreve julgado proferido na órbita administrativa que decidiu pela improcedência do lançamento;

- Assevera, assim como fez na 1ª instância, que os atos praticados não podem ser considerados como simulação, podendo, quando muito, serem classificados como dissimulação. Contudo, à época da ocorrência do fato gerador, tal situação carecia de previsão legal;
- Reafirma que tanto a autoridade autuante quanto a autoridade julgadora não apontaram quais operações possuem características de atos simulados, estando o lançamento e a decisão *a quo* calcados em mera presunção de ilicitude. Entende que o ponto principal da lide se resume a tal questão;
- Citando doutrina e jurisprudência, discorre sobre a impossibilidade de se atribuir ilicitude (simulação) à suas operações, porquanto inexistiu a intenção de prejudicar terceiros bem como ausente a afronta à Lei;
- Descreve as etapas observadas na transação, justificando-as com base na legislação, concluindo que todas as operações realizadas assim como os meios empregados estão em consonância com os preceitos legais. Reforça seu argumento colacionando diversos julgados sobre a fronteira entre evasão e elisão fiscal, destacando Acórdão que declarou lícita a alienação da empresa Cooperativa Mista Itaquiense pela Camil Alimentos S/A;
- Salaria que a decisão de 1º grau considerou apenas o valor das ações adquiridas e a rápida sucessão de fatos, sem se ater a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

qualquer prova de que os contratantes não tivessem o propósito de agregar esforços em comum objetivando a futura rentabilidade da empresa. Ademais, para que a simulação reste configurada, é necessária a comprovação da existência de benefícios para as partes envolvidas. Seguindo sua linha de raciocínio, questiona por qual razão a adquirente se envolveria em uma simulação que beneficiaria somente a atuada?;

- Insurge-se contra a multa de 150%, alegando que a autoridade fiscal não trouxe ao processo qualquer elemento que comprove o evidente intuito de fraude que sustente tamanha penalidade. Alega ainda, que a aplicação da multa no lançamento principal e no decorrente configura dupla penalidade, o que não se admite no direito pátrio;
- Ao final postula pela declaração da insubsistência do Auto de Infração, com a consequente inexigibilidade dos créditos neles consubstanciados. Subsidiariamente requer a redução do percentual da multa, ou seu afastamento em relação ao lançamento reflexo (CSLL).

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

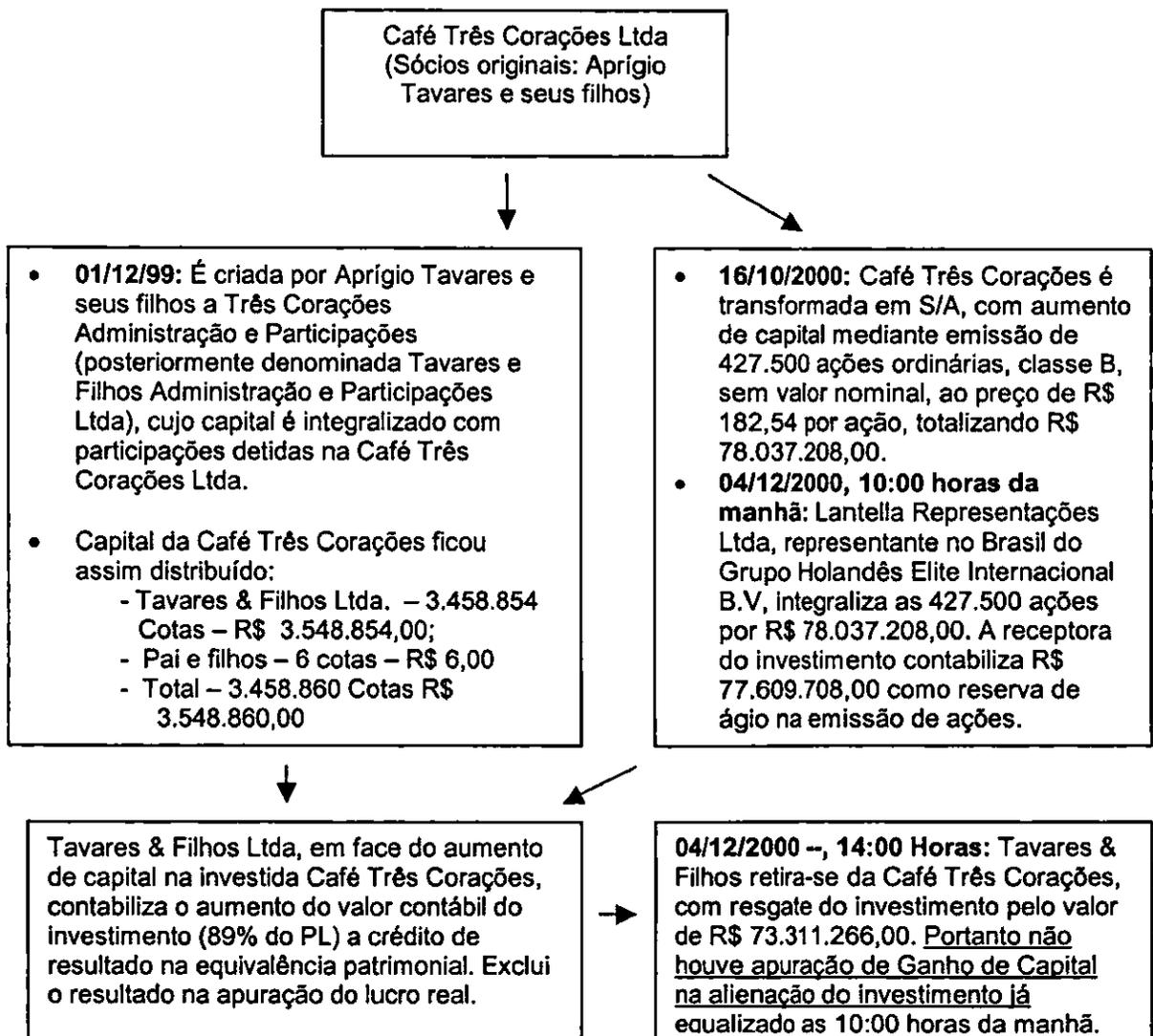
Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

VOTO

Conselheiro - LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

Recurso tempestivo e que atende os demais requisitos legais. Dele conheço.

Foram as seguintes as operações que representam o negócio jurídico:





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

É a ausência de apuração de Ganho de Capital na realização do investimento por Tavares & Filhos Ltda (atualmente Tavares & Filho Administração e Participações S/A) que o fisco questiona.

Sustenta a recorrente, em sede de preliminar, sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo da exigência tributária, pois, a seu ver, a acusação feita pelo autuante implicaria a anulação de todos os atos tidos como simulados, restando que a tributação deveria se dar nas pessoas físicas dos antigos sócios da Café Três Corações Ltda.

Assevera que os atos praticados não podem ser considerados como simulação, podendo, quando muito, serem classificados como dissimulação. Reafirma que, tanto a autoridade autuante, quanto a autoridade julgadora, não apontaram quais operações possuem características de atos simulados.

Não acolho os argumentos da recorrente, todos tendentes a imputar nulidade do ato de lançamento, pois as operações impugnadas pela fiscalização são aquelas levadas a efeito a partir da transformação da Café Três Corações em Sociedade Anônima e a recepção do investimento com ágio, bem assim a contabilização da equivalência na investidora.

Tavares & Filhos (investidora) existia legalmente e continua existindo, agora como Sociedade Anônima, conforme Estatutos aprovados em AGE de 26/09/2003, fls. 646/653.

Se Ganho de Capital houve, é o que se vai analisar no mérito, ele foi auferido pela investidora com a valorização do investimento, portanto ela é que deve figurar no pólo passivo da exigência tributária.

Eventual confusão de conceitos na sustentação da ocorrência do fato típico, tanto pelo fisco, quanto pela Turma Julgadora, não torna o lançamento nulo, mormente quando o contribuinte entendeu perfeitamente a acusação que lhe é feita e está a gozar do amplo contraditório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

Com efeito, a acusação é de auferimento de ganho de capital na alienação de ativo não oferecido à tributação. Ainda que o Auto de Infração tivesse se baseado em dispositivos legais equivocados, esta Câmara já decidiu:

"IRPJ - CSLL - ERRO NA MENÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - INOCORRÊNCIA - A simples ocorrência de erro no enquadramento legal da infração não é bastante, por si só, para acarretar a nulidade do Auto de Infração, quando a descrição dos fatos, que dele é parte integrante, e os cálculos efetuados pelo fisco para encontrar a matéria tributável permitem ao autuado o conhecimento por inteiro do ilícito que lhe é imputado. (1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-06998 em 27.02.2003)"

Quanto aos conceitos referidos no recurso, oportuno citar preciosa observação feita pelo moderno tributarista Marco Aurélio Greco, em evento promovido por este Colegiado¹:

"Neste momento eu diria, o grande perigo é a armadilha dos conceitos: A cautela que nós temos que ter é não idolatrar o espelho.

O conceito jurídico não é mais do que um espelho da realidade. São indispensáveis, todo desenvolvimento filosófico, jurídico que foi feito nos últimos 30 anos no Brasil é importantíssimo, mas ele idolatrou a imagem que está no espelho, como se fosse possível lidar com a imagem, sem lidar com a realidade. E o conceito, seja ele conceito de simulação, conceito de fraude à lei, conceito de abuso de direito, eles devem ser figuras meramente operacionais e não dogmas. Ninguém se defende de conceito, as pessoas se defendem de fatos. É uma certa conduta que tem que ser enquadrada na lei, não é um certo conceito abstrato, jurídico que tem que ser enquadrado na lei. E o que eu vejo é que muitas vezes fica: "Não, mas isso é simulação ou é dissimulação? Isso é abuso de forma ou abuso de direito?" Desculpem, eu relaxar um pouco o meu linguajar, eu não estou preocupado com o rótulo que vai se colocar aquela conduta, eu estou preocupado é com a conduta. Como eu via o meu prezado amigo Mário dizendo: "Agora é o momento de Sua Excelência o fato". É isso aí, agora é a hora de Sua Excelência o fato, não do rótulo do conceito, o conceito vem depois, depois é que eu rotulo, primeiro eu tenho que conhecer a realidade, primeiro eu tenho que conhecer o que foi feito efetivamente pelo contribuinte. O que é isso que você fez? [...]"

¹ I Congresso de Direito Tributário dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda - Brasília, 14 a 16 de setembro de 2005.



Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

E o que fez o contribuinte no caso em exame? A resposta emerge cristalina dos fatos: se desfez do investimento que possuía na "Café Três Corações". É dizer, a pessoa jurídica "Tavares e Filhos" realizou o investimento que possuía contabilizado em seu ativo.

Afasto, assim, as preliminares de nulidade levantadas pela recorrente.

Mérito

Importante transcrever a legislação tributária envolvida no caso em exame (só os dispositivos diretamente aplicáveis e destacados aqueles relevantes ao voto), consolidada no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

Art. 384. Serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido os investimentos relevantes da pessoa jurídica (Lei nº 6.404, de 1976, art. 248, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI):

I - em sociedades controladas; e

II - em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com vinte por cento ou mais do capital social.

§ 1º São coligadas as sociedades quando uma participa, com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la (Lei nº 6.404, de 1976, art. 243, § 1º).

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (Lei nº 6.404, de 1976, art. 243, § 2º).

§ 3º Considera-se relevante o investimento (Lei nº 6.404, de 1976, art. 247, parágrafo único):

I - em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a dez por cento do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica investidora;

II - no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a quinze por cento do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica investidora.

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

(...)

Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):

(...)

I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até dois meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto de renda;

(...)

V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os incisos anteriores, da percentagem da participação do contribuinte no capital da coligada ou controlada.

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

§ 1º Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22, parágrafo único).

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

(...)

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.

E qual é a lógica embutida nas normas veiculada pelos dispositivos transcritos?

.. Da aplicação de capital investimento pode-se ganhar (lucro) ou perder (prejuízo). O resultado do investimento vai se materializando e principalmente se exteriorizando na medida em que são reconhecidos os lucros ou apropriados os prejuízos. No caso de investimento de uma pessoa jurídica em outra (ações ou quotas), avaliado pelo método de equivalência patrimonial, o resultado positivo ou negativo apurado pela investida se reflete diretamente no patrimônio da investidora, mediante o resultando da equivalência patrimonial, que é um registro meramente gráfico. Assim, em face do resultado positivo apurado pela investida, a conta de investimento da investidora é aumentada com a contrapartida em "resultado positivo de equivalência" (conta de resultado), valor esse excluído da apuração do lucro real. No resultado negativo, a apuração é inversa.

Assim procedendo, quando do resgate ou alienação do investimento torna-se possível receber mais ou menos do que o valor aplicado; seja porque há



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

lucros ainda não recebidos, prejuízos não cobertos ou mesmo alienação por valor superior ou inferior ao investimento inicial, devidamente equalizado.

Pois bem, e por que não se tributa na investidora a parcela decorrente do ajuste positivo do valor do investimento? Num primeiro momento, porque tal valor já foi tributado na investida pela via do lucro; depois, como já observado, porque o resultado da equivalência é um registro meramente gráfico. Para que essa técnica contábil tenha efetividade, sabiamente, o legislador determina que o lucro apurado na investida, quando distribuído, seja um redutor do valor investimento contabilizado na investidora. Com isso, evita-se que haja nova tributação do lucro já tributado pela investida.

Compendiando: quando os lucros são efetivamente distribuídos, a conta de investimento do ativo da investidora sofre ajuste para menor, tudo no sentido de manter a equivalência patrimonial correspondente à participação da investidora no patrimônio líquido investida.

Do até aqui visto, conclui-se que a tributação da mais valia do investimento, obtida pela investidora, fica postergada para o momento da realização efetiva do investimento. Até esse momento há apenas registros gráficos da equivalência patrimonial, que só pode ser originária do reconhecimento antecipado da participação da investidora no resultado apurado pela investida. A adoção dessa técnica, contudo, exige que o investimento seja relevante, significando que a investidora, ao invés de aplicar recursos diretamente nas suas operações, destina recursos para aplicação em outra empresa. Daí a necessidade de antecipadamente exteriorizar, ainda que apenas graficamente, a sua participação no resultado apurado pela investida mediante a equivalência patrimonial.

Portanto, não cabe falar em resultado positivo da equivalência, se tal resultado não tiver contraponto (suporte) no resultado positivo apurado pela investida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

Veja-se, a propósito, o que dispõe o artigo 248 da Lei das Sociedades Anônimas:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (Art. 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedade controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

I – (...)

II – o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III – a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente, somente será registrada como resultado do exercício:

a) decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

É preciso também considerar as disposições dos seguintes artigos do atual Regulamento sobre o Imposto de Renda:

Art. 390. A contrapartida do ajuste por aumento do valor do patrimônio líquido do investimento em virtude de reavaliação de bens do ativo da coligada ou controlada, por esta utilizada para constituir reserva de reavaliação, deverá ser compensada pela baixa do ágio na aquisição do investimento com fundamento no valor de mercado dos bens reavaliados (art. 385, § 2º, inciso I) (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 24).

§ 1º O ajuste do valor de patrimônio líquido correspondente à reavaliação de bens diferentes dos que serviram de fundamento ao ágio, ou a reavaliação por valor superior ao que justificou o ágio, deverá ser computado no lucro real do contribuinte, salvo se este registrar a contrapartida do ajuste como reserva de reavaliação. (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 24, § 1º).

§ 2º O valor da reserva constituída nos termos do parágrafo anterior deverá ser computado na determinação do lucro real do período de apuração em que o contribuinte alienar ou liquidar o investimento, ou em que utilizar a reserva de reavaliação para aumento do seu capital social. (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 24, § 2º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

§ 3º A reserva de reavaliação do contribuinte será baixada mediante compensação com o ajuste do valor do investimento, e não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 24, § 3º):

I - nos períodos de apuração em que a coligada ou controlada computar sua reserva de reavaliação na determinação do lucro real (art. 435); ou

II - no período de apuração em que a coligada ou controlada utilizar sua reserva de reavaliação para absorver prejuízos.

(...)

Esses dispositivos legais espelham com exatidão os reflexos tributários decorrentes das relações entre investidora e investida. Com efeito, se a investidora contabiliza uma mais valia diferente de lucro efetivamente auferido e não a tributa de imediato, porque o legislador permite seu diferimento pela via da reserva, essa reserva pendente de tributação deve se refletir na investidora e lá permanecer para ser tributada na efetiva realização que se dá, inexoravelmente, na alienação ou resgate do investimento.

No caso em exame, como demonstrado no início do presente voto, o ajuste do investimento pela investidora – e ora Recorrente - tem reflexo na reserva de ágio na emissão de ações reconhecida na empresa investida e não de lucro por ela apurado. De fato, a investida (Café Três Corações), depois de transformada em S/A, fez uma chamada para aumento de capital. A integralização de aumento, de 427.500 ações, no dia 04/12/2000, às 10:00 horas da manhã, foi materializada por uma terceira empresa – A Lantella Representações Ltda, com ágio de R\$ 78.037.208,00. Nesse mesmo dia, às 14:00 horas, a antiga investidora, Tavares & Filhos, retirou-se da investida, com realização do investimento pelo valor de 73.311.266,00, que, no mesmo dia 04/12/2000, havia sido, reconhecido, pela investidora, que agora se retirou, como resultado de equivalência.

Portanto, a mais valia do investimento apropriado pela investidora tem a mesma natureza de reserva de reavaliação, ainda que operacionalmente sua contabilização tenha se dado pela via da equivalência patrimonial.



Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

Logo na alienação do investimento a investidora efetivamente realizou a mais valia, ou seja, apurou ganho de capital que deve ser tributado pelo imposto de renda e pela contribuição social sobre o lucro.

Multa de Ofício

Não vislumbro o intuito de fraude sustentado pela fiscalização a justificar a qualificação da penalidade, pois os negócios jurídicos perpetrados pela recorrente efetivamente ocorreram, são lícitos e foram feitos às claras. Houve sim, por, parte dela, incorreta interpretação da sua natureza jurídica e da sua qualificação para efeitos tributários, como visto na análise do mérito.

Ainda que estivéssemos diante do chamado “planejamento tributário evasivo”, com a única finalidade de economizar tributos, ou seja, com a realização de atos sem propósito negocial, não há como se aplicar penalidade qualificada.

Este Colegiado referendou, em julgamento recente, voto do então Conselheiro Natanael Martins, que brilhantemente sintetizou a posição que adoto. Referido Voto Vencedor foi proferido no Acórdão 107-08.837, vazado nos seguintes termos:

“Com efeito, como visto ao longo das defesas feitas pela recorrente e dos pareceres de juristas acostados aos autos do processo, ainda hoje há na doutrina e na jurisprudência intensa discussão sobre os limites do planejamento, advogando alguns, por uma visão formalista do direito, a sua inquestionável possibilidade, não podendo o FISCO, dessa maneira, de forma alguma desqualificar os atos praticados pelo contribuinte, senão diante de negócios absolutamente simulados; ao passo que outros, numa visão mais ponderada e tendo em vista os valores que o ordenamento jurídico encerra, advogam a possibilidade de desqualificação de certos negócios praticados pelo contribuinte, quando os atos praticados pelo contribuinte não forem coincidentes com a vontade declarada, como soi de acontecer em operações da espécie da que ora se examina.

Pois bem. Diante desse quadro de incertezas, como qualificar os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte como realizados com evidente intuito de fraude, principalmente tendo em conta a publicidade das operações realizadas, algumas das quais tendo implicado, inclusive,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

na entrega de informações ao FISCO, justamente em razão de alguma das operações societárias praticadas.

Justamente porque a obrigação tributária decorre, tão somente, da realização da hipótese de incidência descrita na norma é que o Código Tributário Nacional dispõe:

"Art. 118 – A definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos."

Por outro lado, certamente tendo como fundamento os cânones do direito infracional, previu ainda o CTN:

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

(...)

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

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

Vale dizer, não obstante a obrigação tributária seja exigida abstraindo-se a validade jurídica e os efeitos dos fatos efetivamente praticados (CTN, art. 118), independento a responsabilidade por infrações da intenção do agente (CTN, art. 136), a verdade é que o CTN, na definição ou cominação de penalidades, determina que o aplicador da lei, sobretudo autoridades judicantes, interprete os atos ou fatos praticados pelo contribuinte de forma mais favorável diante das situações que o referido art. 112 discrimina, dentre as quais, certamente, se encontra a questão "sub judice".

Ora, se as operações realizadas pela recorrente, todas elas, foram dotadas da máxima carga de publicidade; se as operações praticadas resultaram informações ao FISCO de sua ocorrência; se as operações foram realizadas com base em doutrina e jurisprudência que lhe atestavam a validade e eficácia; se os atos praticados pelo contribuinte não foram simulados (aqui entendido como simulação absoluta); se, por fim, os atos societários praticados, isoladamente considerados, são válidos - daí a afirmação da recorrente de que em verdade praticara negócio jurídico indireto -, não vejo como manter-se a multa qualificada. Isso em razão da própria aplicação do art. 112 do CTN, ou porque, sobretudo, dos autos do processo não vejo como extrair-se das condutas praticadas pela recorrente a presença do dolo específico como vontade de agir, pressuposto de aplicação, penso, da multa qualificada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

Aliás, oportuno nesse particular citação ao parecer acostado aos autos do processo pela recorrente, da lavra do eminente Professor Doutor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Eduardo Reale Ferrari. No parecer, dado justamente a propósito da aplicação da multa qualificada, cujos excertos abaixo se transcreve, se analisou todas as operações praticadas pela recorrente a luz da doutrina e jurisprudência vigente à época de sua realização:

"(...) a época em que a Consulente concretizou a operação julgada ilegal pela Secretaria da Receita Federal, a doutrina era unânime no sentido de que antes da ocorrência do fato gerador de determinado tributo, o contribuinte poderia movimentar-se livremente a fim de evitar ou minimizar o custo da operação pretendida."

(...)

"A teoria de Alberto Xavier sobre a tipicidade fechada e o negócio jurídico indireto, também seguida, como visto, por Ricardo Mariz de Oliveira, Antonio Roberto Sampaio Doria e outros, era acolhida pelos julgadores como o meio mais adequado de se promover a elisão fiscal sendo irrelevantes os resultados almejados, ainda que estritamente fiscais."

(...)

"Todavia, no caso de o Conselho de Contribuintes, *ad argumentandum*, julgar que o planejamento em exame foi evasivo, cremos que a conduta da Consulente estaria isenta de censura em face do erro de proibição escusável, já que agira segundo as orientações de fontes competentes e confiáveis, fundado inclusive em decisões do próprio Conselho de Contribuintes, sendo um paradoxo que a própria Administração puna uma operação em determinado período, quando ela mesma a legitimava e a fomentava por meio de seus julgados, contradizendo a si mesma, violando o *"venire contra factum proprium"*

(...)

Ou seja, ainda que se admita, *ad argumentandum*, que a operação praticada pela Consulente seja passível de tributação, o fato de a Consulente ter incorrido em erro de proibição escusável, porque os ensinamentos da época lhe eram favoráveis, elide por completo o seu dolo, elemento sem o qual inexistia a fraude. Destarte, figurando a fraude elemento constitutivo do crime contra a ordem tributária, na situação em exame não haveria crime.

Se não há fraude, tampouco crime tributário, figurando inadmissível a penalização da suposta falta de recolhimento de tributo com a multa agravada de 150%."

Cito também, como fez o Conselheiro Natanael Martins, a íntegra do voto vencedor recentemente proferido pelo então Conselheiro Mário Junqueira Franco Junior, sobre matéria da espécie, no Acórdão 101- 95.537:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

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

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

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

Não são raros os pronunciamentos doutrinários e jurisprudenciais a esse respeito:

ALBERTO XAVIER, in Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, ed. Dialética, p.158, assim vaticinou:

O princípio da legalidade – limitando a liberdade de apreciação e decisão dos órgãos de aplicação do direito, quanto a fatos que diretamente se repercutem na esfera patrimonial privada dos cidadãos – é imperativo da idéia de segurança jurídica, que exige clareza, confiança e previsibilidade.

A segurança jurídica, assim entendida, é essencial à preservação de um sistema político assente no reconhecimento de uma esfera de liberdades, cujas eventuais restrições tenham na lei e apenas diretamente na lei os seus fundamentos e limites.

A mesma segurança jurídica é essencial à preservação de um sistema econômico, como o de economia de mercado, pois sem ela é impossível a expansão da livre iniciativa, que requer certeza e estabilidade, sem as quais não há planejamento empresarial possível.

Permitir-se que os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária exorbitem das suas funções de orientação e limite ao legislador ordinário para conferir amplos poderes aos órgãos administrativos e judiciais, com vista a reprimir na fase da interpretação e da aplicação do direito o negócio jurídico fiscalmente menos oneroso, significa a morte no caminho da construção de uma sociedade, em que as liberdades civis e políticas asseguram a economia de mercado e os valores da personalidade.

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

“IRPF – GANHOS DE CAPITAL – SIMULAÇÃO – Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

aumentos de capital, a efetivação de incorporação e de cisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele de que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos praticados eram lícitos, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão e não de evasão ilícita.

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

O assunto tem forte matiz ideológico, porém pode e deve ser ancorado nos princípios constitucionais, que nos servem de guia na conformação dos atos praticados pelos contribuintes, vis a vis a sua liberdade de agir.

A Carta Magna de 1988 traz como norte principal a vontade de contrabalançar direitos e deveres, raramente conferindo um conteúdo absoluto a qualquer direito, salvo o direito à vida. Assim é que, como exemplos, o direito à propriedade está jungido ao seu uso conforme a sua função social, enquanto o direito ao sigilo de dados e comunicações pode ser temperado pelo interesse público de investigação, desde que devidamente autorizado pelo Poder Judiciário.

No campo tributário, o princípio que norteia tanto a instituição de tributos quanto a prática de atos pelo contribuinte é o da capacidade contributiva, pois embute aspectos de isonomia e solidariedade, dispostos nos artigos iniciais de nossa constituição.

Reza o artigo 3º da CF de 1988:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Assim é que a liberdade vem de mãos dadas com a justiça e a solidariedade, impondo a todos os cidadãos e aos seus representantes, agir com responsabilidade social, fator limitador da liberdade.

Por isso é que no Direito Tributário a legalidade não pode ser considerada estrita, pelo menos quando tal adjetivo vier com a acepção de que tudo é possível, desde que formalmente lícito o ato praticado. A legalidade existe e deve ser respeitada, mas no sentido da definição dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

atos geradores, pois não se vai exigir prestação pecuniária sem existir lei que tenha instituído certo tributo.

Legalidade estrita não pode ter o condão de permitir atos que, embora formalmente lícitos, sejam desprovidos de propósito negocial efetivo, transgredindo o ordenamento mediante formas vazias de conteúdo, cujo único desiderato seja contornar norma impositiva tributária, fulminando o princípio da capacidade contributiva.

MARCO AURÉLIO GRECO, meu mestre, magistralmente dissecou a questão em seu livro Planejamento Tributário, Ed. Dialética, 2004, p. 282:

O primeiro aspecto a considerar nesta análise resulta de uma comparação entre a Constituição Federal de 1967 e a de 1968. A Constituição Federal deixou de ser uma Constituição do Estado para se uma Constituição da Sociedade brasileira.

Basta realçar dois pontos.

A leitura do preâmbulo de ambas as Constituições é muito indicativa. Inicialmente mostra, claramente, que a CF/67 é um singelo produto da vontade do Congresso Nacional. Com esse caráter anódino sem qualquer comprometimento de caráter substancial com valores humanos e sociais, já se diferencia da CF/46 em que se fazia menção à Assembléia Constituinte e à finalidade de 'organizar um regime democrático', relevante preocupação da época, posto que imediatamente posterior ao período da CF/37.

Por seu lado, o preâmbulo da CF/88 é muito significativo, pois indica não apenas a razão da criação da Constituição mas também as finalidades do Estado.

Com efeito, nele se lê que os representantes do povo reuniram-se em Assembléia Nacional Constituinte '... para instituir um Estado Democrático', vale dizer o Estado é visto como produto da Assembléia e não algo que a antecederia.

Ademais, este Estado Democrático está "...destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social...".

Vale dizer, o Estado assim constituído é instrumento para a plenitude dos valores supremos ali enumerados. Ou seja, logicamente os valores supremos preexistem ao Estado e dão as direções que deve seguir, além de explicar o significado das normas que o regulam.

Valores supremos são vistos como antecedentes á própria idéia de Estado e justifica-se a instituição deste apenas como meio para alcançar o fim desejado pela sociedade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

A Constituição que daí resulta não é, portanto, mera disciplina do exercício do poder estatal perante a sociedade. É muito mais do que isto. É a descrição da tessitura social dentro da qual o Estado surge como um dos elementos concebidos para viabilizar o atingimento dos objetivos almejados pela Assembléia Nacional Constituinte

O segundo ponto a considerar é a profunda mudança no desenho do próprio texto constitucional.

Esta mudança de perfil do Estado repercute, também, no âmbito da tributação, que deixa de ser vista da perspectiva do confronto entre contribuinte e Fisco – a partir do que as respectivas normas constitucionais assumem o papel de instrumentos de limitação do poder do Estado e proteções ao patrimônio do indivíduo – para ser vista como instrumento de viabilização da solidariedade no custeio do próprio Estado. Daí a necessidade contributiva ser guindada à condição de princípio geral do sistema tributário, a teor do § 1º do artigo 145 da CF.

Portanto, a compreensão e a interpretação do ordenamento tributário começam, a rigor, no preâmbulo da CF/88 e desdobram-se pelos princípios fundamentais, direitos e deveres individuais e coletivos até chegar ao Capítulo tributário. O sistema tributário não é o bastante em si, não existe isolado do contexto, não é o núcleo da Constituição. É parte inegavelmente relevante que encontra seu significado quando visto de fora (à luz do conjunto dos valores constitucionais) e da repercussão que a Constituição como um todo traz para este campo específico."

Daí não ser absoluto o direito do contribuinte de se auto-regular. Deve fazê-lo tendo como contorno a capacidade contributiva, bem como o conteúdo material dos atos, e não o meramente formal.

Essa linha de entendimento chega forte ao Direito Tributário, na esteira do que estabelecido nas relações privadas com a edição do novo Código Civil, pois princípios basilares do convício em sociedade devem ser observados em nossas condutas, como o da eticidade e o da boa-fé objetiva, bem como privilegiando a função social do contrato.

Já defendi esta posição no Acórdão 101-94.741, no qual destaquei: O ordenamento jurídico tem suas bases muito mais ligadas a interpretações sistemáticas e finalísticas, a ensejar um conjunto sustentado em certa axiologia, ainda que mutável no tempo, do que a restritivas interpretações literais, que insistem em produzir a falácia de que tudo deve estar minuciosamente escrito, como se a tanto o ser humano fosse capaz. Tais interpretações restritivas, que se apóiam, indevidamente, no dito princípio da legalidade estrita e da segurança jurídica, levando ambos ao extremo e deturpando seu conteúdo, apenas fazem sucumbir, como num passe de mágica, a verdadeira capacidade contributiva, e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

eliminam, com ares de juridicidade, um dever de contribuir, inerente ao convívio em sociedade`.

Para que seja lícita a economia fiscal decorrente de um conjunto de atos os mesmos devem possuir conteúdo próprio, com riscos assumidos inerentes aos institutos adotados, e propósito diverso de simplesmente driblar a aplicação de norma tributária impositiva, conforme nos ensina ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, in O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário, ed. Mandamentos, p.69:

Para nós, em primeiro lugar, para que tivéssemos 'poupança fiscal', tornaria necessário que a hipótese resultasse de atos ou negócios lícitos, nos quais as partes, de boa-fé, obtivessem, racionalmente, utilidades recíprocas, sendo que o resultado não poderia ser contrário ao ordenamento jurídico tributário. A 'economia de opção', dessa forma, resultaria explicitamente da própria lei, sem atentar contra o espírito e a finalidade da norma de incidência tributária, mesmo estando fragilizada pelas deficiências da técnica legislativa.

Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz.

No caso dos autos isso é patente. Trata-se de conhecido planejamento de venda de participação societária, visando afastar tributação sobre ganho de capital. Ao invés de alienação direta, recebe-se um novo sócio, com investimento acima do valor patrimonial, ou seja, com ágio, retirando-se da sociedade incontinentemente o sócio mais antigo, levando consigo os valores monetários, enquanto o novo sócio permanece com as ações que originalmente pretendia adquirir. Pode ser o total da participação ou apenas parte dela, mas sempre visando escapar do ganho de capital que seria gerado na parte das ações que se pretendia alienar.

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

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

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

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

Há sempre abuso na utilização do ágio como instrumental, haja vista que a não tributação dessa parcela tem como raiz a continuidade da sociedade, fomentando os negócios que lhes são próprios. No entanto, a parcela do dinheiro entregue à sociedade é sempre ato contínuo transferida ao antigo sócio, mediante cisão ou outra forma de retirada da sociedade.

Toda norma tem um caráter positivo de acordo com as suas finalidades. A do ágio vem da necessidade de fomento da sociedade, pelos futuros rendimentos que esta proporcionará ao novo sócio, por isso que o valor em dinheiro entregue à empresa supera o valor patrimonial da ação adquirida.

Ora, desprovido de sentido o ato de adquirir participação ínfima, com concomitante acentuado ágio, para que este valor seja retirado da empresa logo em seguida.

Outro aspecto sempre presente nessas operações são as cláusulas de segurança, que evitam acabem quaisquer das partes em situação não desejada. Um primeiro sintoma dessas disposições é o fator tempo. A integralização de capital e o ágio são executados em espaço de tempo curtíssimo, senão instantaneamente, com a retirada dos antigos sócios, por cisão, permuta ou outra forma qualquer. É claro que o adquirente da companhia não quer permitir que os alienantes mantenham controle da companhia com os valores já entregues.

Muitas das vezes, como no presente caso, há contratos prévios, determinando a cada uma das partes o que se irá fazer, impondo-lhe restrições incontornáveis à manutenção de uma verdadeira associação.

Por todos esses aspectos é que considero não oponível ao fisco a forma de apresentação adotada pela contribuinte, devendo ser cobrado o tributo correspondente ao ganho de capital efetivamente existente, que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

traduz a verdadeira capacidade contributiva existente nos fatos apresentados.

Cabe ressaltar que não se está a utilizar de analogias ou interpretações de cunho econômico. Para que essas formas de interpretações sejam aplicadas é necessário que os fatos cotejados possuam substrato econômico efetivo, com efeitos semelhantes ou idênticos. No caso, o que se está a fazer é perquirir qual o verdadeiro fato, já que não há conteúdo material pela forma apresentada, pois, como visto acima, todos os efeitos derivados da associação e do ágio conferido nunca puderam ser produzidos, seja por força contratual ou pelo mecanismo adotado na realização do negócio.

Mas concluir-se pela manutenção do lançamento não me parece suficiente para a qualificação da penalidade, matéria que reconheço, sujeita a sinceras controvérsias.

Ocorre que podemos qualificar os atos de planejamento como os dos autos em duas figuras que implicam em dissimulação: Simulação relativa ou fraude à lei.

Não havendo atos antedatados ou pós-datados, ou falsidade material nos documentos apresentados, afastado de antemão a figura da simulação absoluta, à luz do que dispunha o Código Civil de 1916, vigente à época dos fatos apontados na autuação, bem como pelos contornos das novas regras do Código Civil de 2002.

A questão fica vinculada ou à dissociação da vontade externada com dissimulação, ou ao interesse restrito na obtenção do benefício tributário através do negócio jurídico querido e formalizado, porém para mero contorno de norma imperativa.

A simulação relativa representa a dissimulação pura e simples de um fato. Não existe mais nada além do ato dissimulado.

O MINISTRO MOREIRA ALVES assim define a simulação relativa, in Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, ESAF, Brasília, 2002, p. 64:

Na simulação absoluta, cria-se apenas uma aparência que não se destina a ocultar o negócio que realmente se deseja. É o caso, por exemplo, de, ocorrendo uma revolução, e havendo perspectiva de confisco dos bens dos anti-revolucionários, um deles celebra, simuladamente – simulação absoluta – contrato de compra e venda com um amigo que não corre o risco por ser partidário da revolução, tornando-se este aparentemente proprietário da coisa, e não ocorrendo, portanto, o risco de tê-la confiscada. Criou-se a aparência sem que se oculte por baixo dela um negócio jurídico que é realmente desejado.

Na simulação relativa, não. Nela tem-se um negócio jurídico simulado, que é aquele que cria a aparência, e tem-se um



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

negócio jurídico dissimulado, que é aquele ocultado por essa aparência. Aqui, portanto, se tem um negócio jurídico que aparente ser aquilo que não é, que é o negócio jurídico simulado, e o negócio jurídico dissimulado, que é aquele oculto pelo negócio jurídico simulado e que é o negócio realmente desejado. Isso ocorre, por exemplo, quando o marido, não podendo fazer doação à sua concubina, simula compra e venda, pois não recebe o preço, para que essa compra e venda, na realidade, oculte uma doação.

A fraude à lei, por seu turno, é um drible na norma imperativa. Exemplo clássico é citado por MARCO AURÉLIO GRECO na obra supracitada, no qual um contribuinte, impossibilitado de importar um veículo por expressa vedação legal, importa todas as peças para produzi-lo, pois havia permissão para importação de peças visando reposição dos veículos importados antes da vedação.

O objetivo era importar um carro, e foi alcançado através de um drible no ordenamento, utilizando-se de uma norma que tinha fins diversos ao pretendido pelo contribuinte, o qual era em verdade expressamente vedado.

É a burla ao ordenamento; aos seus fins.

Outro exemplo é dado pelo MINISTRO MOREIRA ALVES, no tempo da Constituição Imperial de Constantino, no qual as doações acima de 500 sólidos deviam ser celebradas por contrato escrito e registradas. Então as pessoas celebravam diversas doações em valores inferiores ao piso estabelecido, burlando o fim pretendido pela norma.

O MINISTRO MOREIRA ALVES assim coloca a questão da fraude à lei, op. cit., p.68:

Daí, na interpretação da lei, examinar-se, num primeiro estágio (o da interpretação gramatical ou literal), os verba legis, ou seja, as palavras da lei, e num segundo estágio (o da interpretação lógica), a mens legis (o espírito da lei)

A mesma distinção é de fazer-se aqui, porque no problema da fraude à lei que ocorre justamente é isto: observa-se a letra da lei, mas para se alcançar um fim contrário ao espírito da lei. Emprego a palavra lei no sentido amplo, para traduzir norma jurídica, pois, embora sejam raros os exemplos, é possível inclusive ocorrer fraude ao costume.

Quando o ato vai contra as palavras e o espírito da lei, é ele contra legem, contrário á lei, em que há violação direta da lei.

Já quando o ato preserva a letra da lei, mas ofende o espírito dela, o ato é fraude à lei. É possível, para praticar-se fraude à lei, que haja a utilização de um só ou um complexo de atos...

...



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

Temos, portanto, que a fraude à lei é uma espécie do gênero violação à lei. Quando é contra legem, há violação direta: quando é in fraudem legis, temos violação indireta.

Também nesses casos se trata de ato ou negócio jurídico querido ou de complexo de atos ou negócios jurídicos queridos, havendo coincidência entre a vontade e a sua manifestação, ao contrário do que ocorre na simulação.

Tenho dificuldades em afirmar, de forma peremptória, em qual categoria estaria um planejamento como o do caso em tela, embora me incline para a simulação relativa, pois o negócio jurídico praticado não foi desejado pelas partes. Não houve interesse na associação. Houve interesse de alienação das ações.

Nos exemplos acima de fraude à lei o negócio é sempre desejado: importar peças para fazer um carro ou doar dinheiro. Entretanto, foram realizados de maneira a burlar a norma.

No entanto, percebo no caso desse processo todos os elementos que compõem os institutos.

Há dissimulação, falta de substância na forma escolhida, cláusulas de segurança quanto à produção de efeitos diversos dos verdadeiramente pretendidos etc.

O drible na imposição tributária também está presente.

Ou seja, em matéria tributária, tirante a simulação absoluta, que se externa pela falsidade material ou ideológica dos atos praticados, os vícios das patologias de fraude à lei e simulação relativa muita das vezes se confundem, podendo-se vislumbrar, igualmente, abuso na utilização dos institutos, pois em dissonância com as suas inerentes finalidades.

Por esse motivo, devo analisar a imposição da penalidade qualificada em cada um dos vícios supramencionados, já que, no meu entender, está só seria aplicável, no momento atual, em casos de simulação absoluta.

Faço uso da expressão "no momento atual", pois não posso conceber que diante de tanta divergência doutrinária e jurisprudencial acerca do ato praticado pelo contribuinte, possamos, vários anos após a sua execução, elevá-lo a status de crime de sonegação fiscal.

Vale ressaltar que, até mesmo nos dias atuais, há correntes a defender tratar-se meramente de um negócio jurídico indireto, cuja licitude é avaliada tão-somente pela forma de apresentação dos atos, sem análise da existência de qualquer conteúdo ou finalidade.

Cito como exemplo o Acórdão 106-14.483, do ano passado:

***GANHO DE CAPITAL. SIMULAÇÃO. PROVA.** A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei releva o planejamento tributário. Para a invalidação dos atos ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

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

Tratava-se de doação feito pelo filho ao pai, com imediata antecipação de legítima feita pelo pai, esta por valor de mercado, possibilitando a alienação sem posterior ganho de capital. A análise feita pela colenda Sexta Câmara indica forte entendimento no sentido dos aspectos formais, pois norma antielisiva específica só foi editada posteriormente, demonstrando convicção de que o planejamento pode existir se não houver expressa vedação legal, mesmo que o imediatismo das operações pudesse externar o intuito meramente tributário das doações realizadas.

Assim, nesse ambiente de conflito doutrinário, não há dificuldades a um contribuinte em ancorar seu procedimento em precedentes jurisprudenciais, nem tampouco de obter pareceres de juristas de escol a fundamentar sua pretensão.

Alicerçar o lançamento na nova doutrina da interpretação dos fatos, privilegiando a verificação da verdadeira capacidade contributiva, não pode enveredar a ação fiscal para conclamar a aplicação da penalidade qualificada.

Aplica-se à espécie, sem pretensões de maiores conhecimentos no campo de Direito Penal, o denominado erro de proibição, a afastar, pela razoabilidade do desconhecimento da ilicitude do ato praticado, punibilidade diversa daquela do simples retardar no recolhimento do tributo, ou seja, a multa de lançamento de ofício de 75%.

O erro de proibição está assim definido por LUIZ REGIS PRADO, in Elementos de Direito Penal, vol. 1, Ed. RT, 2005, p.132:

Erro sobre a ilicitude do fato (erro de proibição). "O erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável, isenta de pena; se evitável, poderá diminuí-la de um sexto a um terço"(art. 21, CPC).

Trata-se de erro que tem por objeto a proibição jurídica do fato. É dizer: o agente perde, em decorrência de erro de proibição, a compreensão da ilicitude do fato. Constitui o lado oposto da consciência do injusto: supõe erroneamente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

que atua de forma lícita, conforme a norma, v.g., o agente acredita que ter em depósito cocaína não é vedado.

A diferença decisiva entre erro sobre os elementos do tipo e erro sobre a ilicitude do fato "não se refere à oposição fato-conceito jurídico, mas sim à diferença tipo-ilicitude". Assim, quem se apodera de coisa alheia, que erroneamente considera sua, encontra-se em erro de tipo, pois não sabe que subtrai coisa alheia; mas quem acredita ter direito de fazer justiça pelas próprias mãos e se apodera de coisa alheia (caso do credor/devedor insolvente), encontra-se em erro de proibição, sobre a ilicitude de sua conduta...

Perceba-se a justificativa que tem um contribuinte, ao pesquisar a jurisprudência vacilante e a doutrina divergente, em considerar que estava agindo licitamente. Há pouco tempo, inclusive, prevalecia o entendimento de que a adoção de formas lícitas era suficiente para garantir a economia tributária visada com a seqüência de atos, independentemente do seu tempo ou ausência de qualquer outro propósito comercial.

Inaceitável a qualificação da multa, principalmente para atos praticados há muitos anos, quando ainda incipientes as discussões a respeito das patologias que tornam não oponível ao fisco determinado planejamento tributário.

Talvez não tenha sido outra a razão da edição dos artigos 13 a 19 da MP 66/2002, que exigia apenas a penalidade moratória, após a requalificação dos fatos, conforme abaixo:

Art.13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art.14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

- I - falta de propósito comercial; ou
- II - abuso de forma.

§2º Considera-se indicativo de falta de propósito comercial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§3º Para o efeito do disposto no inciso II do §1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Art.15. A descon sideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art.16. O ato de descon sideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a descon sideração.

§2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art.17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a descon sideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§1º Caso conclua pela descon sideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art.18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o §2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

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

§2º A contestação do despacho de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art.19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.

Tal dispositivo, infelizmente, deixou de ser convertido em regra procedimental específica para lançamentos desse tipo, o que poderia ter em muito beneficiado o relacionamento do fisco com o contribuinte, estabelecendo contraditório antecipado das razões do ato, e oportunizando o recolhimento do tributo com apenas acréscimos moratórios.

Para aqueles que entendem existir fraude à lei, vale destacar que esta não se confunde com a fraude criminal, conforme novamente nos ensina MARCO AURÉLIO GRECO, op. cit., pp. 223 e 230:

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

...

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

Ora, todas as operações realizadas foram devidamente informadas pelo contribuinte, com as devidas declarações e registros contábeis, inclusive a declaração da cisão realizada. O Fisco não teve qualquer dificuldade em apurar os elementos do negócio realizado, e devidamente qualificá-lo, para exigir o tributo devido.

Esse mesmo entendimento foi esposado pela colenda Terceira Câmara, em caso do planejamento denominado "incorporação às avessas", conforme excerto do voto condutor do Acórdão 103-21047/2002:

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

No que concerne à penalidade imposta, esta foi a cominada no art. 992, inc. II, do RIR/94, aplicável "nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502, de 30 de novembro de 1964", os quais, expressamente, contemplam hipóteses de intenção dolosa do agente, a saber:

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

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

"Art. 73 - Contuio é o ajuste doloso."

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

- as empresas envolvidas nas operações acima mencionadas de simulatórias são todas sociedades anônimas, em razão do que os atos praticados impõem divulgação e registro nos órgãos públicos, o que foi feito;

- todas as operações estavam devidamente lançadas na escrituração comercial e fiscal, não se vislumbrando qualquer hipótese de ocultação ou resistência a fornecimento de informações ou documentos solicitados pela Fiscalização;

- foram cumpridas, junto à Receita Federal e demais órgãos públicos, as formalidades próprias aos atos de incorporação.

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

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

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

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

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

Não há como discordar dos raciocínios dos cultos Conselheiros citados.

Nos chamados "planejamentos tributários", constituídos de atos devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando é dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.720293/2005-18
Acórdão nº : 107-09.169

negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, porque não provadas as figuras delituosas requeridas pela lei.

Nessa ordem de juízo, afasto as preliminares de nulidade e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para que a multa aplicada seja reduzida de 150% para 75%.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 16 de outubro de 2007.

LUIZ MARTINS VALERO