



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº 10865.002036/2002-81
Recurso nº 102-139.664 Especial do Procurador
Matéria IRPF
Acórdão nº 04-00.817
Sessão de 3 de março de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LUIS ANTÔNIO CÉSAR ASSUNÇÃO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1997

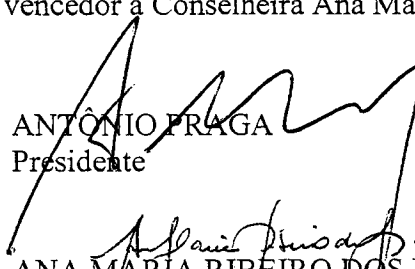
GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE AÇÕES. RETORNO AO PATRIMÔNIO DO CONTRIBUINTE/ESPOSA (DECLARANTES EM CONJUNTO) MEDIANTE DOAÇÃO EM ADIANTAMENTO DA LEGÍTIMA DE AÇÕES ANTERIORMENTE DOADAS AOS PAIS/SOGROS. Se os atos formalmente praticados, analisados em conjunto, demonstram não terem as partes outro objetivo, que não se submeter a uma tributação específica e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo ser desconsiderados, merecendo outra qualificação e conseqüentemente outro tratamento tributário. Na apuração do ganho de capital referente à alienação das ações, considera-se como custo de aquisição o valor recebido na devolução do capital.

DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. ERRO DE PROIBIÇÃO. Planejamento tributário realizado em época em que existentes conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como precedentes jurisprudenciais contrários à nova qualificação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie erro de proibição. Tendo o contribuinte informado as operações em sua declaração de ajuste anual, e assim permitindo ao fisco fiscalização e qualificação do fato, ausente na espécie o evidente intuito de fraude.

Recurso especial parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Quarta Turma do Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso especial, desqualificando a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Remis Almeida Estol (Relator), Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Gonçalo Bonet Allage e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que deram provimento ao recurso. O Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho acompanhou o Conselheiro Relator pelas suas conclusões. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana Maria Ribeiro dos Reis.


ANTÔNIO PRAGA
Presidente


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Redatora Designada

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro; Moisés Giacomelli Nunes da Silva; Maria Helena Cotta Cardozo; Gonçalo Bonet Allage e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo n.º : 10865.002036/2002-81
Acórdão n.º : CSRF/04-00.817

Recurso n.º : 102-139.664
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : LUIZ ÂNTONIO CÉSAR ASSUNÇÃO

RELATÓRIO

Formula a Fazenda Nacional, Recurso Especial em face do decidido através do Acórdão n.º 102-47.181, da Egrégia Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que, pelo voto de qualidade deu provimento ao recurso voluntário, julgado este consubstanciado na seguinte ementa:

“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 revela o planejamento tributário. Para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe a autoridade fiscal provar a ocorrência do fato gerador. Não havendo impedimento legal para a realização das doações, ainda que delas tenha resultado a redução do ganho de capital produzido pela alienação das ações recebidas, não há como qualificar a operação de simulada. A reduzida permanência das ações do 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 incidência de imposto sobre o 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.”

Como razões de decidir, fundamentalmente, o Acórdão recorrido sustentou os seguintes pontos:

- Que, a redução de capital da empresa Varga Participações Ltda., com a conseqüente transferência das ações da pessoa jurídica Freios Vargas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº. : CSRF/04-00.817

S/A. aos seus sócios está em consonância com o art. 22 da Lei n. 9249, de 26.12.95, que assim preceitua:

“Art. 22.

Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, à título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliadas pelo valor contábil ou de mercado.”

- Que, não poderia a fiscalização considerar a redução de capital e a transferência das ações da Freios Vargas S.A. como boa e as doações como simuladas, concluindo que toda a operação deveria ser tida como simulada, ou então, como verdadeira e fruto de planejamento tributário elisivo.
- Que, para fins de determinação do ganho de capital, o custo de aquisição é o valor atribuído ao bem e, quando da incidência do imposto, estariam excluídas as doações em adiantamento de legítima (RIR/1994, artigos 801, II e 809 – Art. 22 da Lei n. 7.713/88).

Para esclarecimento do colegiado, passo a detalhar o encadeamento das operações que resultaram na exigência em debate, consubstanciada na ocorrência dos seguintes fatos:

- Em 28.10.1997 teve início um procedimento de auditoria na empresa Freios Varga S/A. e subsidiárias feito pela futura compradora, nitidamente preparatória para a concretização do negócio (fls. 118).
- Em 10.12.97 a empresa Varga Participações Ltda. reduz seu capital, tendo o sócio Luiz Antônio César Assunção recebido, em pagamento,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº. : CSRF/04-00.817

ações da empresa Freios Varga S/A. (42.690.892 ações - R\$.3.170.172,90)

- Em 11.12.97, o ex-sócio doou as ações recebidas em pagamento aos seus sogros Sr. Estebam Julio Varga e à Sra. Marfisa Lazzari Varga. (42.690.892 ações – R\$.3.170.172,90)
- Em 12.12.97, O Sr. Estebam Julio Varga e a Sra. Marfisa Lazzari Varga doaram para sua filha – Cláudia Varga Assunção, via antecipação de legítima, agora pelo valor de mercado. (73.496.167 ações - R\$.14.251.103,63)
- Em 19.12.97, as ações recebidas como antecipação de legítima foram alienadas pela Sra. Cláudia Varga Assunção (73.496.167 ações - R\$.14.306.312,00)

Em seu recurso especial, após historiar os fatos e discorrer sobre conceitos de simulação e dissimulação que entende presentes, sustentar a inexistência de planejamento tributário lícito dada a artificialidade dos fatos e, através de longos argumentos, insiste na ilicitude das operações cuja finalidade seria, apenas, evitar o pagamento do tributo.

Dando seqüência e utilizando-se de diversos doutrinadores, alerta para o vício dos atos praticados, mais precisamente a falsa causa, afirmando que a verdadeira razão das doações era unicamente aumentar o valor de custo das ações posteriormente negociadas e concluindo pela evidência da simulação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº. : CSRF/04-00.817

Além disso, discorre a Fazenda quanto a obrigatoriedade do registro das ações escriturais (Lei n. 6.404/76), que não ocorreu, sustentando que somente poderia ser proprietário aquele que constasse no registro de ações, cuja responsabilidade é da instituição financeira que detém a custódia, daí concluindo que os sogros do contribuinte delas não poderiam dispor.

O ilustre Presidente da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, às fls. 704/705, deu seguimento ao Recurso Especial através do Despacho n.º 102-0.363/2007, de 28/06/2007, argumentando que restaram presentes os pressupostos de admissibilidade, tempestividade e a devida fundamentação.

O contribuinte foi cientificado desse Despacho em 14/08/2007, às fls. 706-v, apresentando suas contra-razões em 27/08/2005 (fls. 707/732), pleiteando inicialmente pelo não conhecimento do recurso ao argumento de que a Fazenda apenas se valeu dos fundamentos do voto vencido e, quanto ao mérito, pugna pela manutenção do Acórdão recorrido por seus próprios fundamentos, destacando os seguintes pontos:

- Que, o recorrente doou suas ações e que elas jamais voltaram a seu patrimônio e que, portanto, não poderia praticar nenhum ato de alienação e nada recebeu, não havendo possibilidade de ter obtido ganho de capital;
- Que, incorreu em erro a fiscalização, pelo simples fato da declaração ser em conjunto, chegar a conclusão de que o patrimônio era único e, equivocadamente exigir tributo dele sobre ganho de capital inexistente, fazendo tabula rasa quanto do fato de que os bens recebidos por sua esposa em adiantamento de legítima e por ela alienados, simplesmente não se comunicam;
- Que, não faz sentido algum a afirmativa do fisco de que a segunda doação (adiantamento de legítima para a filha) anulou os efeitos da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº. : CSRF/04-00.817

primeira (dele para os sogros), o que significaria dizer que ele ainda estaria de posse das ações vez que não praticou alienação alguma.;

- Que, não tem sustentação a tese de que a mesma operação é simultaneamente “simulada” e “não simulada”, reforçando que se a questão se resolvesse pela tese de simulação bastaria recusar os efeitos dos atos com base no Código Civil, sem necessidade de alteração legislativa criando hipótese de incidência.
- Que, considerando a indivisibilidade da prova, não há como não ser acolhida por inteiro e não apenas na parte favorável a quem a invoca, e que essa indivisibilidade reforça a realidade das doações, não podendo uma ser negada e a outra não;
- Finalizando, chama a atenção para os inúmeros julgados envolvendo outros contribuintes nessa mesma operação e que tiveram decisões favoráveis.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº. : CSRF/04-00.817

VOTO VENCIDO

Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL, Relator

A exemplo do r. despacho de admissibilidade, também não vejo óbice ao conhecimento do recurso, eis que tempestivo, devidamente fundamentado e, principalmente, porque é regimentalmente previsto para os casos em que a decisão recorrida tenha se dado por maioria de votos, sendo irrelevante que as razões do apelo constem do voto vencido eis que, por óbvio, são contrárias às do voto vencedor.

Quanto ao mérito, inicialmente no que tange a falta do registro das ações escriturais, adoto integralmente as razões expendidas no voto vencedor (fls. 651/654) que leio em plenário.

Acrescento que entendimento diverso criaria verdadeira contradição intrínseca, vez que parte das ações recebidas em doação pelos sogros não foram transferidas na antecipação de legítima, sendo por ele mesmo alienadas e objeto de tributação como ganho de capital.

Ora, se ele não era proprietário de parte das ações recebidas em doação e que não foram objeto da legítima, como poderiam ter sido objeto de alienação e tributadas, significando dizer que para tributar as ações recebidas em doação e remanescentes após a antecipação de legítima, os sogros eram delas proprietários sem registro, mas não para antecipar a legítima.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº. : CSRF/04-00.817

De resto, não vejo reparos a fazer no Acórdão questionado. Os próprios fundamentos do Julgado demonstram, não só o acerto da decisão, como também a impossibilidade lógica de se manter a exigência, isto pelas evidentes incongruências construídas pelo i. Fiscal ao efetuar o lançamento do tributo. Vejamos o trecho do Acórdão recorrido que resume a questão debatida:

“A tese adotada pelos auditores fiscais, ratificada pela decisão de 1ª instância, de considerar: a primeira parte dos negócios (redução de capital e a transferência das ações da Freios Vargas S/A) como planejamento tributário; a segunda parte (doações) como simulada; a terceira parte (alienação para a empresa norte americana) como verdadeira, foi com fundamento nos documentos apresentados pelo recorrente. Se os documentos apresentados foram tidos como verdadeiros para embasar o lançamento, da mesma forma devem ser considerados a favor do recorrente.”

Como visto, não é jurídico e nem razoável que, diante de um conjunto de fatos interligados e integrados entre si, começados em 10/1997 e terminados em 12/1997, a fiscalização tenha considerado que houve uma “meia simulação”, ou seja, a primeira parte dos fatos foi planejamento tributável “bom”, a segunda parte foi simulada e a terceira foi verdadeira, circunstâncias estas perfeitamente identificadas no voto condutor do Acórdão (fls. 648), nas seguintes passagens:

“Apesar de reconhecer todo esse procedimento como planejamento tributário, a fiscalização classifica a doação de bens pelo valor de aquisição e o seu retorno ao domínio do recorrente pelo valor de mercado como simulação, sob o fundamento de que essa última gerou um ganho de capital excluído da tributação e que é provada pela configuração da prática dos atos de forma gradativa e seqüencial e que visa exclusivamente encobrir a ocorrência do fato gerador. Ou seja, entendeu-se que a doação supostamente simulada acabou por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº. : CSRF/04-00.817

contaminar também o planejamento tributário reconhecido como legítimo pela própria fiscalização.

Ora, não me parece correto o entendimento da fiscalização e também da decisão recorrida, pois ou se tem devidamente comprovada a simulação, o que restaria por contaminar toda a operação, ou o negócio jurídico é todo ele legítimo nos moldes em que foi realizado”.

Continuando, reafirma o Acórdão recorrido o entendimento emprestado a respeito da “simulação parcial” engendrada pela fiscalização, ao fazer constar em suas razões de decidir os seguintes excertos trazidos de uma das decisões da Sexta Câmara (fls. 655):

“O desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um negócio jurídico, que, de fato, não existe, se efetivamente ocorreu, no caso examinado, foi desde o primeiro negócio jurídico caracterizado pela redução de capital.

Assim, ou toda operação é tida como simulada, ou como verdadeira e fruto de planejamento tributário

A legislação vigente à época do fato gerador é que ratifica a autenticidade da vontade de doar e de receber a doação, porque é justamente essa operação que dá origem a reavaliação das ações, elevando o custo de aquisição dos herdeiros sem que haja incidência do imposto.”

Não bastasse, ao examinar o art. 22 da Lei n.º 9249/95 que permite a devolução do capital pelo valor contábil, absolutamente necessária para viabilizar a doação das ações e após a antecipação da legítima, esta não sujeita ao ganho de capital, assim se manifestou o autuante no Termo de Verificação Fiscal (fls. 20):

“Em que pese à abalizada opinião daqueles que criticam a pertinência desta norma positiva, por entenderem que a retirada de bens pelo valor contábil deveria ser admitida somente na extinção da pessoa jurídica, é



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº. : CSRF/04-00.817

fato que havendo disposição legal permissiva nesse sentido, não cabe à autoridade fiscal ignorar o preceito representativo da vontade do legislador, mesmo que este venha a possibilitar que os bens a serem alienados a terceiros sejam primeiramente transferidos ao patrimônio dos sócios da pessoa jurídica, para num segundo momento serem vendidos, acarretando a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital auferido pela pessoa física, a alíquota de 15%. No caso em comento, se a venda fosse efetuada diretamente pela Varga Participações, a tributação incidente seria mais gravosa, perfazendo, grosso modo, 33%, correspondentes ao IRPJ de 15%, acrescido do adicional de 10%, além da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à época de 8%."

Ora, o reconhecimento de que a autoridade fiscal não pode ignorar o preceito representativo da vontade do legislador, o que acabou acontecendo em relação ao art. 22 da Lei n. 7.713, tornou sem sentido o argumento de que "se a venda fosse efetuada diretamente pela Varga Participações Ltda. teria tributação superior e, de modo algum, poderia justificar a tributação menor levada a efeito via desconstituição de parte dos atos jurídicos, ao contrário, revela claramente que a exigência foi mal dirigida contra as pessoas físicas, porquanto é certo que, se houve a simulação, o ganho ocorreu na pessoa jurídica "Varga Participações Ltda.", evidenciando o desatendimento do preceito de estrita vinculabilidade à Lei tal como lavrado no artigo 142 do CTN.

Nesse sentido e não sem razão o voto condutor do Acórdão recorrido (fls. 656), afirma conclusivamente:

"Não resta qualquer dúvida de que todos os negócios jurídicos realizados tinham um único objetivo o de reduzir a carga tributária da pessoa jurídica Varga Participações Ltda."

Por outro lado, não há razão plausível em desprezar o art. 22 da Lei n. 7.713/88, verdadeira anistia e direito subjetivamente disponível aos contribuintes

jrl



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº. : CSRF/04-00.817

(independentemente de motivação), que permitia a valorização do patrimônio sem incidência tributária na antecipação de legítima.

Nada para espantar. Nessa mesma linha, temos notícia de outras normas que também constituíram verdadeiras anistias, à exemplo da editada no Governo Sarney, nos idos de 1986, ao permitir o internamento de patrimônio oculto via pagamento de módicos 3% e, mais recentemente, em 1991, já no Governo Collor e muito mais genérica, através da qual foi permitida a atualização do patrimônio, também à preço de mercado e sem qualquer incidência tributária, sendo certo que, da mesma forma, ambas ostentavam natureza subjetiva bastando, apenas, o mero exercício da conduta prevista nos dispositivos legais.

Exatamente com essa motivação é que a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito, em diversos Acórdãos oriundos da Sexta Câmara, deixou expressamente consignado que:

“Doações semelhantes e com o objetivo de fugir da incidência do tributo, até o ano calendário de 1997, eram tão comuns, que em janeiro de 1998 entrou em vigor a Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, criando mais uma hipótese de incidência de imposto no art. 23, que assim preceitua:

Art. 23.

Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento de legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

§ 1.

Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador, sujeitar-se-á à incidência do imposto de renda à alíquota de quinze por cento.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº. : CSRF/04-00.817

Por tudo isto é que tenho plena convicção de que a sustentação da exigência, tal como formulada pela fiscalização, simplesmente fez retroagir a regra de incidência prevista no art. 23 da Lei n. 9.532/97 para tornar inócuo o art. 22 da Lei n. 7.713/88 e sem qualquer sentido o art. 22 da Lei n. 9.249/95, então vigentes à época dos fatos.

Ainda que as razões retro expendidas me pareçam mais do que suficientes para resolver a questão posta em julgamento, não posso deixar de atentar para os paradoxos e contradições que envolvem a exigência dirigida contra este contribuinte que, mesmo assemelhada no formato com as demais levantadas contra os demais sócios, delas muito difere nos seguintes aspectos:

- Este contribuinte não é herdeiro.
- Doou as ações recebidas em pagamento de suas quotas na empresa Varga Participações Ltda.
- Quem recebeu as ações em adiantamento de legítima foi sua esposa.
- Este contribuinte não alienou as ações para a empresa compradora.
- Quem alienou as ações foi sua esposa, juntamente com as dela.
- A fiscalização afirma que o ganho de capital foi obtido por sua esposa.
- Para afirmar isto, necessariamente validou o adiantamento de legítima.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº. : CSRF/04-00.817

- O lançamento foi feito contra este contribuinte, ao argumento que a declaração de rendimentos foi prestada em conjunto.
- Se tributação houvesse contra este contribuinte, deveria se dar apenas em relação às ações que recebeu por suas quotas quando da redução de capital.
- Assim mesmo, seria necessária uma outra simulação jamais noticiada nos autos, qual seja: teria simulado sua própria venda de ações através da venda efetuada por sua esposa.
- Não sendo assim e considerando que segundo a fiscalização a primeira doação das ações por ele recebidas na redução de capital feita aos sogros foi simulada, as ações ainda seriam dele.
- Enfim, se não são dele, necessariamente há de se validar a antecipação de legítima, vez que o lançamento parte da premissa de que sua esposa alienou as ações.
- Se validada a antecipação de legítima e por força do permissivo legal na elevação do custo, simplesmente não há ganho de capital.

Ora, diante dessas contradições óbvias e que dizem respeito à própria existência do ganho, da base de cálculo e do contribuinte, não há como dar guarida à exigência, e mais, todo esse caos lógico só faz chegar a uma mesma conclusão, ou seja, se ganho houve, à evidência, foi da Varga Participações Ltda., mais uma vez confirmando que o planejamento tributário somente pode ser tido como um todo e que o objetivo foi reduzir o ganho de capital na citada empresa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº. : CSRF/04-00.817

Mas não é só. Ainda que o recurso submetido a exame da Câmara Superior se tenha dado pelo permissivo regimental de "maioria de votos", não se pode esquecer que a função precípua do colegiado consiste em uniformizar a jurisprudência, e, nesse aspecto, em sentido contrário à pretensão da Fazenda, temos diversas decisões validando a utilização da Lei 9249/95 para o caso em debate (antecipação de legítima) e que tiveram a decisão favorável confirmada neste colegiado em idêntica demanda, ao argumento de que não ficara demonstrado entendimento divergente no Conselho sobre a matéria, à exemplo dos Acórdãos CSRF n.º 04-00.488, 04-00.469, 04-00.386, 04-00.484, 04-00.481, 04-00.483, 04-00.482 e 04-00.479, ou seja, não há julgados dissonantes a merecer uniformização.

Finalizando, vejo com extrema reserva o entendimento de que seria válido o lançamento efetuado contra o recorrido, que apenas doou ações ao sogro, não recebeu antecipação de legítima e nada alienou, ao singelo argumento de que a declaração de rendimentos foi conjunta, quando é certo que estamos diante de tributação exclusiva de fonte e definitiva que não é levada para a declaração de ajuste, e o que é pior, a tributação envolve bens recebidos em antecipação de legítima que não se incorporam ao patrimônio comum do casal.

Não bastasse e nessa mesma linha, não há dúvidas de que o lançamento (constituição do crédito tributário) há de observar as circunstâncias presentes à época do fato gerador e, sendo certo que o fato gerador ocorreu em 12/97 (alienação feita pela esposa do recorrente), como poderia a exigência poderia ser dirigida contra o ora recorrente ao argumento de que a declaração de rendimentos teria sido feita "em conjunto" com sua esposa se, na referida data (12/97 - fato gerador), ainda não havia sido feita a opção, o que somente ocorreu em 04/1998 com a entrega da Declaração de Rendimentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

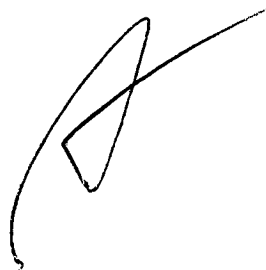
Processo nº. : 10865.002036/2002-81
Acórdão nº. : CSRF/04-00.817

Assim, por qualquer dos motivos expostos que considero mais do que suficientes para demonstrar o desacerto da exigência e, notadamente, pelas flagrantes afrontas ao princípio da estrita legalidade que deve nortear o procedimento administrativo, encaminho de meu voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial formulado pela douta representação da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões - DF, em 03 de março de 2008.



REMIS ALMEIDA ESTOL



Voto Vencedor

Conselheira ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, Relatora

Trata o presente processo de questão bastante debatida no âmbito deste Colegiado. O tema planejamento tributário há muito vem permeando as discussões aqui travadas, todavia os argumentos utilizados nem sempre têm trilhado os mesmos caminhos e as conclusões alcançadas não têm sido convergentes. Nessa senda, permito-me discordar das conclusões tiradas pelo relator no caso em tela.

Argumenta ele que o ato fiscal contém incongruências ao considerar a primeira parte dos negócios, consistente na redução de capital da empresa Varga Participações Ltda e transferência das ações da empresa Freios Varga S.A., como planejamento tributário; a segunda parte, representada pelas doações, como simulada e a terceira parte, correspondente à alienação das ações, como verdadeira. Portanto, teria a autoridade fiscal concluído pela ocorrência de meia simulação.

De início, convém reforçar o que já foi exaustivamente salientado pelo autor do procedimento fiscal, pela decisão de primeira instância, pelo relator do voto vencido, bem como pela Fazenda Nacional no recurso especial. A análise das operações realizadas não pode ser feita de forma estanque, operação por operação, como quis demonstrar o sujeito passivo na impugnação e no recurso e encampada pelo relator em seu voto. Há que se despir o julgador do formalismo exagerado que durante algum tempo presidiu as análises de casos que envolvem planejamento tributário e visualizar o complexo das ações empreendidas pelo sujeito passivo, não olvidando do propósito que conduziu o conjunto das operações realizadas.

Dúvidas não há de que as pessoas - individuais ou coletivas - são dotadas de autonomia da vontade e têm liberdade de se organizar de forma a otimizar seus negócios e aumentar os lucros próprios de uma economia capitalista, decisão que tem como consequência inafastável a submissão às prescrições determinadas pelo ordenamento jurídico.

Todavia, também não há dúvidas de que há limites a essa organização. Hodiernamente, como observa Ricardo Lobo Torres, “se tornou indefensável a posição no sentido de que a elisão, praticada com base na interpretação dos conceitos de direito privado e sem simulação é sempre lícita”. A pessoa tem liberdade de planejar seus negócios, “desde que se mantenha nos limites da possibilidade expressiva da letra da lei, ou seja, que não cometa abuso de direito”.¹

Há limites impostos pela própria sobrevivência do capitalismo, daí, por exemplo, a proteção constitucional conferida à livre concorrência. Limites demarcados pelo direito privado para proteger a sociedade, por isso a disciplina civilista contra o abuso de direito, a simulação nos negócios e a fraude à lei.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Normas sobre interpretação e integração do direito tributário. 3ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 145-147.

Não é diferente o que ocorre na seara tributária, cabendo à administração verificar se os atos praticados pelo sujeito passivo são oponíveis à administração tributária. O Código Tributário Nacional, em seu art. 123², nos dá uma direção quanto a inoponibilidade ao fisco das convenções particulares no que tange à definição do sujeito passivo da obrigação tributária, mas que pode servir como vetor interpretativo relativamente à realização do fato jurídico tributário.

É necessário saber que fato ocorreu para, então, saber qual lei a ele se aplica. Daí, se expressar Marco Aurélio Greco no sentido de que para isso “é preciso examinar, a partir do fato, o que foi efetivamente feito, aquilo que alguns filósofos chamam de construção do conceito de fato”.³

Adotado esse raciocínio, a qualificação adotada pelo sujeito passivo na aplicação da norma tributária não pode ser intocável, adquirindo especial relevo a função qualificadora de fatos, formas e conceitos realizada pela administração fiscal. Ao se referir a essa função, adverte Heleno Tôrres que ela “decorre da aceitação quase universal de que, em matéria de lançamento, *as situações contratuais não se podem opor ao Fisco*” (itálico do original).⁴

Na sequência, afirma o mencionado autor que não está a administração tributária adstrita a respeitar as liberdades contratuais de causas e formas nos casos de negócios atípicos, indiretos, fiduciários ou com interposição de pessoas, “nos quais há um novo tipo, um tipo com causa distinta ou mesmo uma forma desconhecida pelo ordenamento, quando se admite o controle para aferir se se trata de negócio legítimo, dotado de causa compatível com os meios e formas adotados”.⁵

Nessa toada, é de se concluir que as pessoas exercitam sua autonomia e realizam seus negócios, subordinando-se às suas consequências, por exemplo, no caso em questão, havendo efetivamente redução de capital, a operação deve respeitar a disciplina ditada pelo direito societário.

Por outro lado, na aplicação da norma tributária para realizar a tarefa de qualificação do fato, cabe à autoridade cumprir a sequência mandamental do art. 142 do CTN.⁶

Para tanto, vale dizer, para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, mister que o fiscal se certifique de qual fato foi colhido pela hipótese de incidência prevista na norma abstrata e que teve o condão de fazer surgir essa obrigação, lembrando-se

² Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

³ GRECO, Marco Aurélio in Impacto tributário do novo código civil, BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.), São Paulo Quartier Latin, 2004, p. 134.

⁴ TÔRRES, Heleno. Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 84.

⁵ TÔRRES, Heleno. Op.cit., p. 85.

⁶ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

que esse fato tanto pode ser um simples fato (situação de fato na terminologia do art. 116 do CTN⁷) ou um ato ou negócio jurídico (situação jurídica na letra do referido art. 116 do CTN).

Alerta-se que a vontade manifestada na realização do negócio jurídico produzirá efeitos no âmbito do direito privado, todavia compondo esse negócio a hipótese de incidência tributária, agora como fato jurídico, não mais será considerada a vontade do sujeito, pois os efeitos de sua realização independem dessa vontade, como observa Alcides Jorge Costa ao afirmar peremptoriamente o seguinte:

Portanto, para realizar a autoridade a subsunção à norma tributária, defronta-se ela com as provas dos fatos colhidas durante o procedimento fiscal e a partir delas constrói a norma jurídica do lançamento.

Assim, na tarefa de julgamento, importante analisar tais provas, pois essa análise é que guia o julgador na formação de seu livre convencimento pela correção ou não do lançamento. Para tanto, mostra-se um resumo da seqüência das operações realizadas colhidas do relato do acórdão recorrido:

(1) Aumento efetivo de capital social em valor de R\$ 15.741.456,39, passando de R\$ 32.940.000,00 para R\$ 48.681.456,39, pela incorporação de lucros acumulados até 1997 e reservas, mediante levantamento de balanço intercalar datado de 30 de novembro de 1997, com a conseqüente emissão de 1.574.145.639 de novas quotas, fl. 59.

(2) Alteração do preço unitário das quotas para R\$ 0,01 (um centavo de real), conforme condição nº 3, fl. 58. Desconhecido o preço anterior.

(3) Redução do capital social, atualizado na dita alteração, de R\$ 48.681.456,39 para R\$ 648.532,88 (equivalente a 64.853.288 quotas), com uma efetiva diminuição em valor de R\$ 48.032.923,51, e conseqüente cancelamento de 4.803.292,351 quotas.

(4) Nessa alteração, consta que Estevan Julio Varga e Marfisa Lazzari Varga, através do Instrumento de Renúncia de Usufruto Vitalício de Bens Móveis, de 9 de dezembro de 1997, deixaram de ser usufrutuários de 540.000 quotas, divididas estas em blocos de 180.000 quotas correspondentes a 6% do capital social para cada um deles, nos nomes de Celso Varga; Cláudia Varga Assunção e de Márcia Varga Buzolin, conforme cláusula 1.

Na mesma linha, Emmanoel Milton Varga e Emília Menconi Varga, através do Instrumento de Renúncia de Usufruto Vitalício de Bens Móveis, de 9 de dezembro de 1997, deixaram de ser usufrutuários de 690.000 quotas, divididas estas em blocos de 138.000 quotas e

⁷ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

correspondentes a 4,6% do capital social cada, em nome de André Varga; de Marina Varga de Carvalho, de Miriam Varga, e de Milton Varga, conforme cláusula 2.

Cabe observar que o total de quotas da empresa Varga Participações Ltda em nome de Claudia Varga Assunção, no momento anterior à dita alteração contratual era de 180.000, correspondia a 6% do capital social da empresa, e se encontrava gravado com cláusula de usufruto, para os usufrutuários Estevam Julio Varga e Marfiza Lazzari Varga, fl. 58.

Após a redução do capital social de Varga Participações Ltda, Claudia Varga Assunção permaneceu com o mesmo percentual de 6% de participação no capital social dessa empresa, passando o quantitativo para 3.891.197 quotas, com redução do valor para R\$ 38.911,97, fls. 63.

(5) (...)

Em contrapartida ao referido cancelamento de quotas, os sócios dessa empresa receberam ações de outra, a Freios Varga S/A.

Este sujeito passivo teve 317.017.296 quotas canceladas, enquanto sua esposa, 288.197.542, fl. 13, e receberam em devolução 42.690.892 ações, e 38.809.903 ações, respectivamente.

No dia seguinte à referida modificação do capital social, 11 de dezembro de 1997, essas pessoas físicas teriam doado, por Instrumento Particular de Doação e recibo, não tornado público, a totalidade das ações recebidas a Estevam Júlio Varga e Marfisa Lazzari Varga, pais da esposa deste sujeito passivo, contrato às fls. 104 a 108.

O valor de cada ação para essa doação foi o mesmo de recebimento, R\$ 0,074254265.

E, em 12 de dezembro de 1997, 90,17% dessas ações seriam devolvidas à esposa do sujeito passivo, operação praticada por outro Instrumento Particular de Doação, fls. 109 a 114, no qual o valor unitário por ação igual àquele praticado no mercado: R\$ 0,193902676.

O valor relativo à diferença de preço, de R\$ 14.251.103,63, foi considerado pelo sujeito passivo como "Rendimento Isento", da espécie "Doação por Adiantamento da Legítima".

Firmado o contrato com K-H Holding Inc. em 19 de dezembro de 1997, para venda de 41,01 % da empresa Freios Varga SA, Claudia Varga Assunção vendeu, juntamente com outros sócios, a totalidade das ações recebidas em "doação" dos pais, pelo preço de R\$ 14.306.312,00, fl. 16, ou R\$ 0,1939, por unidade.

Diante de tais provas, sua análise conduz à conclusão de que os contribuintes Luiz Antônio César Assunção e Cláudia Vargas Assunção alienaram as ações da empresa Freios Vargas S.A. recebidas em razão do cancelamento de quotas da empresa Vargas Participações Ltda., operação sujeita à apuração de ganho de capital tributada no sujeito

passivo Luiz Antônio César Assunção, levando-se em conta a opção manifestada pelo casal na declaração de ajuste anual apresentada em conjunto.

Nesse passo, vale aqui rechaçar a argumentação trazida desde a impugnação sobre a incomunicabilidade da doação feita em adiantamento da legítima, em que o contribuinte repisa a falta de obediência às normas do direito de família.

A análise das operações levadas a efeito pelos contribuintes simplesmente demonstra que tal doação, bem como a anterior, efetivamente não existiu. Milita a favor de tal conclusão, como apontado pela Recorrente, a inexecução material do contrato⁸, salientando-se como indício marcante e decisivo para tal conclusão o fato de que, ao tempo de tais doações, ou seja, no período compreendido entre 28 de outubro e 12 de dezembro de 1997, a empresa adquirente teria realizado auditoria nos livros, registros e instalações da empresa Varga e subsidiárias. Que sentido, então, faria realizar doações, se a verdadeira operação de alienação já estava suficientemente engendrada?

Some-se a isso, o intervalo de tempo entre as operações e a renúncia dos pais/sogros ao usufruto das quotas da Vargas Participações Ltda. no mesmo ato da redução de seu capital social.

Tais indícios foram considerados em conjunto pelo fisco para concluir pela hipótese de simulação, haja vista a dificuldade de se obter prova direta de sua ocorrência, conforme observação feita por Ferrara⁹:

A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova directa. Melhor se deduz, se pode argüir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per coniecturas, signa et urgentes suspiciones) e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno.

Certamente, as doações em adiantamento da legítima no âmbito do direito de família devem observar, integralmente, as normas ditadas pelo direito civil, porém não é disso que aqui se trata. O que fez a fiscalização foi analisar o complexo de operações engendradas para concluir pela não ocorrência das referidas doações.

Outra questão apontada pelo contribuinte e levada em conta na decisão recorrida e também pelo relator deste recurso refere-se ao que foi nominado como meia simulação. Pretende-se demonstrar que o fato de não ter retornado ao patrimônio da Sra Cláudia Assunção todas as ações que foram por ela e seu marido, no dia anterior, doadas aos seus pais/sogros

⁸ Cf. fl. 688 dos autos "(...) no caso presente, em relação à parcela de ações devolvida, os pretensos efeitos da primeira doação (feitas pelos fiscalizados aos pais e sogros) nulificam-se por ocasião da doação em retorno ocorrida no dia seguinte (feita pelos pais da fiscalizada), verificando que os atos não foram reais e que não ocorreu mudança patrimonial na vida das pessoas, porque a primitiva mutação, que deveria atuar permanentemente, é cancelada por outra mutação posterior, imediata, sendo que esta segunda alteração, verdadeira reposição patrimonial e neutralização da primeira, desde antes de o primeiro ato ser praticado já estava acordado entre as pessoas envolvidas."

⁹ FERRARA, Francesco. A simulação nos negócios jurídicos. Campinas: Red livros, 1999.

caracterizaria que ou toda a operação deveria ser considerada como real ou toda ela como não tendo efetivamente ocorrido.

Mais uma vez, nota-se o apego ao formalismo como recurso à demonstração da realidade e licitude das operações individualmente consideradas. Na mesma linha do que já foi dito anteriormente, não é essa a ótica de análise de casos de planejamento tributário, como alerta a Recorrente, com apoio em Hermes Marcelo Huck¹⁰ cujo texto contém referência a Franco Gallo, em que assevera que a simulação "(...) requer uma conduta dirigida a obstruir a ocorrência do fato gerador, utilizando-se para tanto de **um arsenal complexo que envolve uma miríade de artimanhas, documentos, práticas e registros**". (grifei)

Assim, tomando-se em conta a real "causa" do negócio¹¹ e, despidendo-se do formalismo, correto o procedimento fiscal ao lavrar a norma do lançamento, requalificando a alienação das ações da empresa Freios Vargas S.A. à empresa K-H Holding Inc. para efeito de tributação: o montante declarado pelo contribuinte como rendimento isento, classificado como doação em adiantamento da legítima passou a ser considerado como ganho de capital tributado.

No âmbito dos Conselhos de Contribuintes, como dito no início deste voto, após intensas e acaloradas discussões, teve lugar sensível mudança no posicionamento adotado nos julgamentos, principalmente em casos de alegadas reorganizações societárias.

Inicialmente, as decisões estavam quase que à unanimidade ancoradas na estrita legalidade dos atos praticados, observando-se sem restrição a autonomia de auto-organização das pessoas em seus negócios privados, independentemente das razões fiscais. Percebe-se essa postura em Alberto Xavier, para quem há um "caráter absoluto e ilimitado da liberdade econômica de contratar, independentemente de razões fiscais".¹²

Predominava uma visão formalista na análise de atos e negócios jurídicos para efeito de tributação. Com o tempo e, seguindo a tendência já demonstrada em outros países no tratamento do planejamento tributário, essa visão sofreu outro direcionamento. Contribuiu também para isso o advento do novo Código Civil em 2002 que trouxe em seu bojo nova disciplina para a simulação, a fraude à lei e o abuso de direito. O novo estatuto civilista, que tem como pilares os princípios da eticidade, da socialidade e da operabilidade e devotou profundo respeito à boa-fé, influenciou sobremaneira a nova maneira de tratar as relações entre contribuintes e Estado.

Não se pode perder de vista que os ventos da mudança já haviam influenciado a Constituição de 1988. De 1967 para a Constituição atual, registram-se profundas alterações, mormente quanto ao prestígio devotado aos valores e princípios, já demonstrado no preâmbulo da Carta de 1988. O sistema tributário não passou ileso às transformações ocorridas, também se

¹⁰ Cf. fl. 692 dos autos: *Tecnica legislativa ed interesse protetto nei nuovi reati tributari*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, n. 1, 1984.

¹¹ Para Heleno Tórrès, "qualquer interpretação que se pretenda operar sobre ato ou negócio jurídico deverá tomar em consideração a "causa" do ato, nos termos das normas de dirigismo hermenêutico e daqueles cogentes de limitação, como meios de se alcançar ao esperado equilíbrio entre finalidade e funcionalidade, entre substância e forma negocia." (TÓRRES, Heleno, Op. cit., p. 146)

¹² XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação: simulação e norma antielisiva*, São Paulo: ed. Dialética, 2001, p. 35.

mostrando por elas impregnado, como bem o demonstra Marco Aurélio Greco ao fazer a seguinte constatação:¹³

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.

Pode-se vislumbrar essa mudança de posicionamento no Acórdão nº 101-95.537, proferido na sessão de 24 de maio de 2006, ao julgar caso de planejamento tributário empresarial. A decisão restou assim ementada na parte que resume a qualificação do fato jurídico tributário:

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

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

Em dezembro desse mesmo ano, o Acórdão nº 107-08.837 seguiu linha similar de interpretação, em decisão assim ementada:

SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES COM ÁGIO E SUBSEQUENTE CISÃO – ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – SIMULAÇÃO. Os negócios jurídicos envolvendo as reorganizações societárias de que tratam os fatos, com subscrição de ações com ágio, seguida de

¹³ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, São Paulo: ed. Dialética, 2004, p. 282.

imediate cisão e entrega dos valores monetários referentes ao aumento de capital, precedida de pacto simulatório, e sem vivência dos riscos do negócio jurídico, revelam uma verdadeira alienação de participação societária e caracterizam a simulação, nos termos do art. 102, e seu inciso II, do Código Civil de 1916, uma vez que os atos formais são apenas aparentes e diferem do negócio efetivamente praticado. Tais atos não são oponíveis ao fisco, e nessa situação é devido o tributo incidente sobre o ganho de capital obtido com a alienação do investimento

Porém, as discussões não pararam por aí. Com relação à multa de ofício, aplicada no percentual de 150%, em razão da qualificadora do evidente intuito de fraude, exigido pelo inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na redação vigente à época¹⁴, permaneceu a celeuma.

No já mencionado Acórdão nº 101-95.537, o Conselheiro Mario Junqueira Franco Júnior – relator do voto vencedor - após demonstrar a alteração de entendimento dos Conselhos de Contribuintes no tema do planejamento tributário, reconhece que nesses casos não há o evidente intuito de fraude, indutor da qualificação da multa de ofício, reportando-se ao Acórdão 103-21047, de 2002, que também assim decidiu, e resume a decisão do Colegiado na ementa abaixo:

PENALIDADE QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – ERRO DE PROIBIÇÃO – ARTIGO 112 DO CTN – SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI – Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal.

Recorto de seu brilhante voto o seguinte excerto sobre a postura do contribuinte diante da jurisprudência administrativa da época, o que denotaria erro escusável de sua parte, o que deve ser considerado na dosimetria da penalidade aplicada.

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 atrás, inclusive, prevalecia

¹⁴ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:
(...)

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

o entendimento de que a adoção de formas lícitas era suficiente para garantir a economia tributária visada com a sequência de atos, independentemente do seu tempo ou ausência de qualquer outro propósito negocial.

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.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para restabelecer a exigência do imposto, entretanto, reduzindo a multa de ofício para 75%.

Sala das Sessões, em 3 de março de 2008.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

