MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº	10940.002633/2004-28
Recurso nº	145.921 Voluntário
Matéria	IRPJ E OUTRO - EX: DE 1999
Acórdão nº	101-96.087
Sessão de	29 de março de 2007
Recorrente	COOPERATIVA CENTRAL DE LATICÍNIOS DO PARANÁ LTDA.
Recorrida	1ª TURMA/DRJ-CURITIBA - PR

DECADÊNCIA – SIMULAÇÃO – Nos casos em que comprovada a simulação relativa, correta a aplicação da penalidade qualificada. A contagem do prazo decadencial se dá no primeiro dia útil do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado. Não mais se antecipa a contagem para a data da entrega da declaração, tendo em vista que a mesma constitui-se mero cumprimento de obrigação acessória, não se tratando, portanto, de medida indispensável ao lançamento.

OPERAÇÃO ÁGIO – SIMULAÇÃO RELATIVA – As operações estruturadas, realizadas em prazo ínfimo, de aporte de capital com ágio, capitalização e alienação, constituem-se em simulação relativa, cujo ato verdadeiro dissimulado foi a alienação das ações. Seu único propósito foi evitar a incidência de ganho de capital.

MULTA ISOLADA – A falta de recolhimento de antecipações impõe a exigência de multa isolada. Em face da retroatividade benigna, fica reduzido o percentual para 50%.

Argüição de decadência rejeitada.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA CENTRAL DE LATICÍNIOS DO PARANÁ LTDA.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) reduzir o valor do ganho de capital para R$ $ 26.270.752,03;; e 2) reduzir o percentual das multas isoladas para 50%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Júnior e Valmir Sandri que deram provimento parcial ao recurso em maior extensão, para afastar as exigências das multas isoladas, sendo que este último Conselheiro também desqualificou a multa de ofício incidente sobre os tributos exigidos sobre o ganho de capital.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR
RELATOR

FORMALIZADO EM: 01 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI e CAIO MARCOS CÂNDIDO.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário, contra exigência de IRPJ e CSLL, além de multa isolada em face do conseqüente não recolhimento integral de estimativas decorrentes das imputadas infrações.

As acusações formuladas podem ser assim resumidas:

1- falta de apuração de ganho de capital mediante simulação na alienação de participação societária.

A recorrente constituiu a empresa Batávia S.A. em 19/11/97, mediante versão e conferência de parte do seu patrimônio, encontrando-se, em 03/04/98, com 99,99% do capital da nova empresa.

Nesta última data, a empresa Parmalat Ltda. subscreveu 11.903.578 ações da Batávia S.A. pelo valor de R$ 98.000.000,00, sendo R$86.096.422,00 destinado à reserva de ágio, conforme assembléia geral extraordinária realizada às 10:00 horas.

Tal subscrição ocorreu mediante a entrega em dinheiro de R$23.650.000,00 e uma nota promissória de R$74.350.000,00, posteriormente quitada.

No mesmo dia, às 14:00 horas, nova assembléia deliberou pelo capitalização do ágio, permanecendo ainda a recorrente com participação equivalente a 79,51%, enquanto a nova investidora, Parmalat Ltda., ficou com participação de 20,49%.

Ato contínuo, a recorrente alienou para a Parmalat Ltda., pelo valor de R$1,00 por ação, 44.000.000 de ações, títulos esses correspondentes ao seu investimento inicial mediante versão de seu patrimônio.

O resultado dessas operações em seqüência foi conferir à Parmalat Ltda. 51% do controle acionário da investida.

Com a capitalização do ágio, a recorrente reconheceu equivalência patrimonial não tributável no montante de R$ 68.458.000,00, transformadas em ações quando da subscrição.

Acusa a fiscalização que, em verdade, a alienação de 44.000.000 de ações pelo valor de R$1,00 por ação não passou de operação simulada, tendo o seu preço sido de R$112.458.000,00, recebendo a recorrente parte em dinheiro e parte em ações pela capitalização do ágio.

Afirma, ainda, que mediante o Protocolo da Associação de 9/01/98 a recorrente já se comprometera a transferir para a Parmalat Ltda. 51% do controle acionário da Batávia S.A., restando configurada a simulação.

Concluiu também que referido ágio não foi devidamente fundamentado, não podendo ser assim caracterizado como em razão de rentabilidade futura, até porque esta não se confirmou.

A parcela exigida neste item reverteu o prejuízo fiscal de R$4.843.095,59 apurado no ano-calendário de 1998, tendo sido também qualificada a multa de ofício.

2- Dedução indevida de custo não operacional em doação disfarçada de alienação de investimento por valor de patrimônio líquido.

Em 21/12/98 a recorrente alienou 4.383.680 ações da Batávia S.A. para a Agromilk pelo preço total de R$10,00, apurando um perda de R$4.122.630,29, equivalente à diferença entre o valor patrimonial das ações e o preço recebido.

Afirma a fiscalização que a Agromilk firmara acordo comercial com a recorrente, tendo esta última assumido dívidas da primeira, em troca da cessão de parte do patrimônio da Agromilk, notadamente unidades industriais e uso de marca.

Tal acordo foi repassado pela recorrente à Batávia S.A., tendo sido liquidado através de contratos de compra e venda e dação em pagamento.

Constava do referido acordo compromisso entre a Agromilk e a recorrente de subscrever ações da nova empresa, Batávia S.A., bem como de firmar contratos de fornecimento de leite.

Acusa a fiscalização que a alienação das ações pelo valor simbólico de R$10,00 é uma verdadeira doação, tendo em vista não se poder cogitar de condições de normalidade e comutatividade.

Afirma que o valor de R$10,00 foi utilizado para não haver incidência do ITCMD, e que jamais foi efetivamente pago pela Agromilk.

Aduz que a participação alienada veio a ser reavaliada pela Agromilk em 2000 para o valor de R$4.573.534,85.

O lançamento também foi realizado com multa qualificada.

3- Multas isoladas.

Utilizando-se da mesma sistemática de apuração dos recolhimentos de antecipações, no caso balancetes de suspensão, e tendo em vista as imputadas infrações supra, apurou-se recolhimento a menor de antecipações nos meses de novembro e dezembro de 1998, aplicando-se a multa isolada de 150%.

Irresignada, a autuada apresentou impugnação com os seguintes argumentos, conforme resumo feio na decisão recorrida:

Decadência

Nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, os créditos tributários impugnados estão extintos pela decadência porque transcorreu lapso superior a cinco anos entre a data da intimação da contribuinte (14/12/2004) e a data dos fatos tributados (3 de abril de 1998 e 21 de dezembro de 1998).

Importa salientar que a contribuinte não agiu com evidente intuito de fraude ou mediante simulação. Pelo contrário, sempre atendeu a todas as intimações feitas pela autoridade fiscal. Por outro lado, todos os fatos estão fielmente registrados na contabilidade e no LALUR, o que evidencia a clareza dos fatos.

Não está correta a contagem do prazo para a decadência constante do subitem '7.2' do campo Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) do auto de infração. Isso porque a fiscalização considerou que a data a partir da qual poderia ser feito o lançamento era 01/01/1999. Esqueceu-se, todavia, do parágrafo único do art. 907 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR). Essa norma permite à autoridade tributária efetuar a fiscalização no curso do período de apuração.

Complementarmente, os arts. 953 e 957 do RIR regulam a cobrança de juros de mora e de multa, em caso de pagamento extemporâneo. Esse quadro, inclusive, permite aplicação, pela autoridade fiscalizadora, de multas nos casos de pessoas jurídicas obrigadas ao pagamento mensal de tributos (art. 957, parágrafo único, inciso I, II e IV, do RIR/1999).

Deve, portanto, ser considerado que o lançamento relativo à ocorrência de 04/1998 poderia ser efetuado em 30/04/1998, e que a decadência ocorreu no dia 31/12/2003.

Ressalta que apenas gera efeito fiscal o contrato de venda de ações firmado em 03 de abril de 1998, conforme mostra claramente o item nº II, subitem nº 1, da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is).

Ademais, a DIPJ 1999 foi entregue em 25/10/1999 (fls. 921), dentro do prazo regulamentar e antes da intimação dos autos de infração contestados.

Legalidade dos procedimentos

A autoridade fiscal considerou como operação simulada os procedimentos adotados, especificamente o contrato de alienação de ações da Batávia S/A, firmado entre a impugnante e a PARMALAT, em 03/04/1998.

A fiscalização afirma que houve simulação na operação realizada em 03/04/1998, e que o valor da alienação das ações importou R$ 112.458.000,00, e não apenas R$ 44.000.000,00, restando a tributar a diferença de R$ 68.458.000,00.

Está absolutamente equivocada a autoridade fiscal, pois presumiu ter ocorrido simulação na alienação das ações, além de inverter os valores, de modo a cogitar de negócio jurídico efetivamente ocorrido e tributar R$ 68.458.000,00 como receita de alienação de investimentos.

Os procedimentos adotados pela impugnante não caracterizam operação simulada, e nem tiveram por objeto evitar a tributação de R$ 68.458.000,00. Antes, seguem à risca e exatamente os dispositivos legais aplicáveis à matéria.

Nos termos do art. 377 do RIR/94, a baixa de investimento relevante e influente em sociedade coligada ou controlada deve ser precedida de avaliação pelo valor de patrimônio líquido, com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada, levantado na data da alienação ou liquidação ou até trinta dias, no máximo, antes dessa data.

Adicionalmente, a Instrução nº 247, de 27/03/1996, da Comissão de Valores Mobiliários, em seu artigo 16, inciso I, letra "a", determinava que a diferença resultante da avaliação baseada no método da equivalência patrimonial deverá ser apropriada pela investidora como receita operacional quando corresponder a aumento do patrimônio líquido da coligada ou controlada em decorrência da apuração de lucro líquido ou prejuízo no período ou que corresponder a ganhos ou perdas efetivos em decorrência da existência de reservas de capital ou de ajustes de exercícios anteriores.

Houve patente equívoco no item nº I, subitem 4.2, letra "e" da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) dos autos de infração impugnados. Devem ser contabilizados como resultado de equivalência patrimonial não só o lucro ou prejuízo, apurados na coligada ou controlada, como também ganhos efetivos da coligada ou controlada, que não transitaram por contas de resultados, mas foram contabilizados diretamente em contas de reservas de capital ou como ajustes de exercícios anteriores. A Lei nº 6.404, de 1976, em seu art. 248, inciso III traz hipóteses alternativas – e não cumulativas – para fins de apropriação de receita na avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial.

Em resumo, não houve simulação no negócio jurídico de venda de ações realizado em 03/04/1998, e não procede a tributação, em abril de 1998, da importância de R$ 68.458.000,00, pois esse valor foi pago pela PARMALAT como ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal (art. 38, inciso I, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e art. 390, I, do Decreto nº 1.041, de 1994).

O ágio pago por PARMALAT na subscrição de ações da BATÁVIA S/A não foi computado na determinação do lucro real com amparo no artigo 38, I, do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, consolidado no art. 390, I, do RIR/94.

O ágio na emissão de ações da BATÁVIA S/A pago por PARMALAT está expressamente previsto no art. 182, § 1º, letra "a", da Lei nº 6.404, de 1976, isto é, trata-se de procedimento usual e que, de modo algum, tem por objetivo levar a reorganização societária com simulação. Ademais, esse ágio foi pago em função de perspectiva de rentabilidade da empresa BATÁVIA S/A, conforme reconhece a autoridade fiscal, ao reproduzir palavras proferidas por associado da CCLPL em Assembléia Geral.

Não houve, no caso em análise, distribuição de ações bonificadas, e sim procedimentos corretos e previstos na Lei nº 6.404, de 1976, no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, no RIR/99 e na Instrução nº 247/96, da CVM.

Violação do conceito de renda

O Código Tributário Nacional, como toda regra de imposição tributária, tem como pressuposto indispensável a capacidade econômico-contributiva do sujeito passivo. Por isso, o art. 43 do CTN estabelece como fato gerador do Imposto sobre a Renda a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

O auto de infração subverteu totalmente esses dispositivos legais ao propor, no item I, subitem 5.4, da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is), o registro contábil que deveria ser feito pela impugnante, de modo a reconhecer como receita de alienação de investimentos a importância de R$ 68.458.000,00.

Na hipótese escolhida pela contribuinte – reconhecimento da aludida importância como resultado de avaliação de investimento pelo método da equivalência patrimonial - nada há a pagar, tanto a título de IRPJ, como a título de CSLL, ao passo que na hipótese imaginada pela autoridade fiscal o crédito tributário alcança valores impagáveis, que ora estão sendo contestados.

A autoridade fiscal reconhece que aludida importância foi utilizada pela BATÁVIA S/A em processo de aumento de capital social. Logo, a impugnante não teve a disponibilidade econômica ou jurídica, isto é, traduzida em moeda. Tendo sido aquela importância utilizada para aumento de capital social da BATÁVIA, nada restou desse dinheiro no patrimônio da impugnante como disponibilidade.

Ainda que tivesse ocorrido planejamento tributário no caso em análise, o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda não acatou desconsideração de ato jurídico pela autoridade fiscal, conforme ementa transcrita às fls. 12.

Multas cumulativas

Os autos de infração contestados exigem multas isoladas, com apoio no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996. Todavia, a exigência de multas simultaneamente à exigência de tributos acrescidos de multas de ofício e de juros de mora não se compadece com a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme entendimento que vigora no âmbito do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Multa agravada

A contribuinte jamais agiu com evidente intuito de fraude, mediante sonegação, fraude ou conluio. Pelo contrário, atendeu a todas as intimações e registrou os fatos fielmente na contabilidade e no LALUR.

A fiscalização perdurou por mais de dez meses, tempo hábil e suficiente para que a autoridade fiscal tivesse conhecimento dos fatos, jamais tendo essa autoridade sido levada a equívoco ou má-interpretação dos fatos com base em documentos ou esclarecimentos fraudados, com evidente intuito de fraude, de modo a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento de todos os aspectos da obrigação tributária. Por tudo isso, é incabível a exigência de multa de 150% no caso em discussão.

O acórdão ora vergastado julgou integralmente procedente a ação fiscal, restando assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO.

Por força do § 4º do art. 150 do CTN, a forma especial de contagem do lustro decadencial aplicável ao lançamento por homologação não se aplica nas situações em que se materializar a ocorrência de simulação.

SIMULAÇÃO. DOCUMENTOS QUE ATRIBUEM VERSÕES CONFLITANTES PARA UM MESMO NEGÓCIO JURÍDICO.

Ocorrendo de existirem documentos veiculando duas versões distintas para um mesmo negócio jurídico, deve ser descartado, por ideologicamente falso, o conjunto de documentos que não retratar de forma idônea o negócio jurídico, assim entendido o ato resultante do ajuste de vontade das partes e que implicou a aquisição, transformação ou extinção de direitos.

SIMULAÇÃO. ALIENAÇÃO DE 51% DAS AÇÕES DO CAPITAL TOTAL E COM DIREITO A VOTO DE EMPRESA CONTROLADA, SIMULADA DE SUBSCRIÇÃO DE 20% DO CAPITAL.

Trata-se de autêntico negócio jurídico o ajuste no qual se estipulou: (i) que uma das partes adquirirá da outra a quantidade de ações que resulte em uma participação equivalente a 51% do capital total e com direito a voto de empresa coligada; (ii) o preço e a forma de pagamento relativos à aquisição desse conjunto de ações; e (iii) a multa para a parte que eventualmente deixasse de adimplir o negócio. Impõe-se, portanto, a conclusão de ser simulada a operação pela qual, ao implementar aludido negócio jurídico, a promissária adquirente subscreveu ações representativas de apenas 20% do capital da empresa coligada pelo preço total correspondente a 51% das ações. Nesse caso, a parcela do preço excedente ao valor nominal da ação não pode ser caracterizada como ágio na emissão de ações por duas razões: primeiro, porque o preço de emissão foi estipulado aleatoriamente, ao arrepio da lei, sem fundamento na cotação de mercado, na perspectiva de rentabilidade ou no valor de patrimônio líquido. Segundo, porque o elemento volitivo do adquirente não era pagar o preço total de 51% das ações por um lote representativo de 20% das ações.

RESERVA DE CAPITAL. ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES. FALTA DE INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. INOCORRÊNCIA.

Não se considera integralização de capital a mera entrega, pelo subscritor, de nota promissória de sua própria emissão. Ocorre que, por expressa disposição legal, o boletim de subscrição materializa título executivo extrajudicial em favor da empresa investida, contra o subscritor. Por essa razão, nenhuma alteração provoca no ativo da empresa investida a substituição dessa promessa de pagamento por outra, representada por nota promissória emitida pela própria

subscritora. Pela mesma razão, também é insubsistente - e não pode ser convertida em capital - eventual reserva de capital decorrente de ágio na emissão de ações cuja integralização tenha sido efetivada mediante simples entrega de nota promissória emitida pelo subscritor das ações.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIEITÁRIA.

O resultado positivo obtido na alienação de investimento em sociedade controlada consubstancia ganho de capital tributável.

ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDA. MULTA ISOLADA

Caracterizada a falta de recolhimento obrigatório por estimativa do IRPJ ou da CSLL dos meses de novembro e dezembro de 1998, mantém-se a exigência da multa isolada por estimativa não recolhida.

MULTA DE OFÍCIO

Apurada a falta de recolhimento de saldo do imposto ou da contribuição devidos com base no lucro real anual, é cabível a imposição da multa de ofício sobre o imposto ou a contribuição social exigidos no lançamento de ofício.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Constatada a existência de simulação nos atos opostos ao Fisco para fins de incidência tributária, esta deve recair sobre o negócio jurídico verdadeiramente celebrado entre as partes. Nessa hipótese, aplica-se a multa qualificada de 150%.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1998

Ementa: DECORRÊNCIA.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Vale destacar ter o douto prolator do voto condutor do aresto destacado a falta de integridade do capital integralizado com nota promissória, bem como a descaracterização do valor de emissão das ações por incompatíveis com o valor patrimonial das ações. Concluiu que se tratava de verdadeiro preço. Ademais, defende que o ganho advindo para o antigo acionista quando do investimento com ágio por novo sócio há de ser tributado.

Em seu apelo, a recorrente repisa e reforça os argumentos expendidos quanto da impugnação.

Há arrolamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Inicio pela decadência argüida.

A preliminar há de ser rejeitada. *Ab initio* não vejo fundamento para qualquer contagem do prazo decadencial a partir da entrega da Declaração de Rendimentos ou da Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica.

Há tempo o IRPJ e a CSLL são tributos do tipo por homologação, sendo a entrega das declarações tão-somente o cumprimento de obrigações acessórias, não se constituindo em "medida preparatória *indispensável* ao lançamento", a que se refere o parágrafo único do artigo 173 do CTN.

A jurisprudência que se consolidou neste sodalício está vinculada ao período no qual predominava o entendimento de se tratar de lançamentos por declaração.

Quanto aos efeitos da qualificação da penalidade, é necessário que se analise primeiro o mérito da contenda, para ao final voltarmos à contagem do prazo decadencial.

Isto posto, passo ao mérito.

No acórdão 101-95.537 assim considerei:

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 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 fatos 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/67é 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

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 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 incontinente 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 subseqüente cisão.

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 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.

Postas essas premissas de meu entendimento aos casos de planejamento tributário, vou aos fatos do caso em tela.

A realização das operações de investimento com ágio, capitalização e alienação ocorreram no mesmo dia, talvez na mesma manhã, indicando não haver propósito verdadeiro de associação plena, pelo menos na parte alienada.

Tudo não passou de uma formulação para conferir custo a ações iniciais da Recorrente, evitando-se um verdadeiro ganho de capital, ainda que em valor inferior ao apontado pela fiscalização, conforme procurarei demonstrar.

O Protocolo de Associação assinado entre as partes já declara a verdadeira intenção, ou seja, alienação de percentual suficiente a conferir 51% de participação à Parmalat Ltda. As seguintes cláusulas são merecedoras de destaque:

6. A Parmalat adquirirá a quantidade de ações da Batávia S.A. que resulte em participação equivalente a 51% (cinqüenta e um por cento) de seu capital com direito a voto. O valor deste investimento compreenderá R$44.000.000,00 (quarenta e quatro milhões de reais)

pagos à CCLPL a título de aquisição de ações da Batávia S.A. e R$98.000.000,00 (noventa e oito milhões de reais) que serão integralizados pela Parmalat no capital da Batávia S.A.

9. A Parmalat pagará à CCLPL o preço de aquisição das ações da Batávia S.A. da seguinte forma: (i) R$22.500.000,00 (vinte e dois milhões e quinhentos mil reais) na data da transferência à Parmalat das ações da Batávia S.A., mesmo que os únicos ativos aportados tenham sido as marcas Batavo; (ii) R$21.500.000,00 (vinte e um milhões e quinhentos mil reais) quando da integralização por parte da CCLPL dos ativos e passivos referidos no item 3; (iii) os restantes R$98.000.000,00 (noventa e oito milhões de reais) de acordo com o cronograma estabelecido no business plan a ser elaborado pela partes, respeitado o prazo máximo de um ano a partir da data de capitalização da Batávia S.A.. Para este último montantem, a Parmalat Participações Ltda. controladora da Parmalat, oferecerá aval.

Com base nessas declarações antecedentes, o fisco restou forte na alienação pelo total benefício à recorrente, seja na parcela recebida em dinheiro (R$44.000.000,00), seja no acréscimo por equivalência advindo da capitalização do ágio (R$68.458.000,00).

O raciocínio pode ser assim demonstrado:

Ato 1 – Constituição da Batavia S.A.(situação até 03/04/98)

Acionistas	Valor	Percentual
CCLPL	46.199.994,00	99,99%
Total Capital Social	46.200.000,00	100,00

Ato 2 – Integralização de Capital pela Parmalat Ltda. (R$11.903.576,00 em capital e R$86.096.422,00 em reserva de ágio) – realizada em 03/04/98 às 10:00hs:

Acionistas	Valor	Percentual
CCLPL	46.199.994,00	79,51%
Parmalat Ltda.	11.903.578,00	20,49%
Minoritários	6,00	
Total do Capital	58.103.578,00	100,00%

Ato 3 – Capitalização do Ágio – realizada em 03/04/98 às 14:00hs:

Acionistas	Valor	Percentual

CCLPL	114.657.994,00	79,51%
Parmalat Ltda.	29.541.998,00	20,49%
Minoritários	8,00	
Total do Capital	144.200.000,00	100,00%

4- Alienação de 44.000.000 de ações da Batávia pela Recorrente, por R$1,00 cada ação – realizada ato contínuo à capitalização do ágio:

Acionistas	Valor	Percentual
CCLPL	70.657.994,00	48,9999%
Parmalat Ltda.	73.541.998,00	50,9999%
Minoritários	8,00	
Total do Capital	144.200.000,00	100,00%

Pelo fisco, portanto, o que teria feito o contribuinte foi alienar 44.000.000 ações, pelo preço de R$112.458.000,00 (ganho no ágio mais o valor recebido em dinheiro).

Penso de forma um pouco diferente.

A teor da cláusula 6 do Protocolo de Associação acima transcrita, tenho para mim que a verdadeira alienação foi da participação suficiente para que a Parmalat Ltda. alcançasse 51% de participação, pelo preço de R$44.000.000,00. O valor de R$98.000.000,00 investido pela Parmalat tem parte de investimento direto e parte de investimento por ágio.

O que não se pode aceitar é transformar-se ágio, que deve permanecer para fomento da companhia, em trampolim de custo imediato.

Conforme bem frisou a decisão recorrida, não é crível o investimento de ágio conferindo ganho expressivo para antigo sócio que possua quase 80% do capital, e isso simultaneamente a uma aquisição. Como também é de difícil compreensão o investimento de R$98.000.000,00 para compra de apenas 20% do capital da empresa. Tais coisas não se conformam à verdade dos fatos. Trata-se de atos meramente formais, visando fugir a alguma forma de imposição.

O que de fato ocorreu está linearmente descrito na própria Cláusula 6 do Protocolo de Associação, que vale a pena novamente destacar:

> *6. A Parmalat adquirirá a quantidade de ações da Batávia S.A. que resulte em participação equivalente a 51% (cinqüenta e um por cento) de seu capital com direito a voto. O valor deste investimento*

compreenderá R$44.000.000,00 (quarenta e quatro milhões de reais) pagos à CCLPL a título de aquisição de ações da Batávia S.A. e R$98.000.000,00 (noventa e oito milhões de reais) que serão integralizados pela Parmalat no capital da Batávia S.A.

Ora, de fato, a aquisição se dá quando já garantido à Parmalat Ltda. possuir 51% das ações da companhia. Aí sim o ágio tem a função de fomento. Antes disso, e dada a simultaneidade da operação, sua função parcial foi subtrair a tributação do ganho de capital.

Graficamente, poderíamos assim representar:

1- Venda por R$44.000.000,00, de 30,51% da participação para que a participação da Parmalat Ltda. venha a ser 51%:

Acionistas	Valor	Alienação		Percentual
CCLPL	46.199.994,00	(17.729.247,97)	28.470.746,03	48,9999%
Parmalat Ltda.	11.903.576,00	17.729.247,97	29.632.823,97	50,9999%
Minoritários	8,00		8,00	
Total do Capital	58.103.578,00		58.103.578,00	100,00%

2- Capitalização de Ágio – R$86.096.422,00 nas proporções de participação da Parmalat Ltda. e saldo restante para a recorrente:

Acionistas	Valor	Percentual
CCLPL	70.657.994,00	48,9999%
Parmalat Ltda.	73.541.998,00	50,9999%
Minoritários	8,00	
Total do Capital	144.200.000,00	100,00%

O ganho de capital que foi verdadeiramente evitado foi de R$26.270.752,03 correspondente à diferença entre o valor recebido pela recorrente (R$44.000.000,00) e o custo da participação alienada (R$17.729.247,97), suficiente para conferir à nova acionista a participação de 51%, antes da capitalização do ágio.

Veja-se que o valor final da participação das acionistas é exatamente o mesmo, só que todo o ágio aportado foi verdadeiramente utilizado para o fomento da empresa, sem servir de instrumental simulado de custo.

Presente a simulação, ainda que possa ser qualificada de relativa, dissimulando uma venda através de operações estruturadas de associação sem substrato econômico e fático, deve ser mantida a multa qualificada, o que também impede acolher-se qualquer preliminar de decadência.

Quanto à segunda infração apontada, a mesma constitui clássica simulação de doação, sem qualquer elemento que pudesse eliminar o convencimento da sua ilicitude pela recorrente.

Ora, "alienar" participação de milhões por meros R$10,00, que inclusive nunca foram sequer quitados, tendo a pretensa compradora reavaliado o investimento logo em seguida, exprime como verdade apenas a entrega de bem sem qualquer contrapartida.

Deve ser mantido esse item da autuação em sua integralidade.

Quanto à penalidade isolada, a mesma decorre de imposição legal, tendo a recorrente deixado de recolher as devidas antecipações, em face das apontadas e confirmadas acusações.

No entanto, as mesmas dever ser reduzidas para o percentual de 50%, em face de edição de medida provisória, bem como a retroatividade benigna em matéria de penalidades.

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, rejeitar a preliminar de decadência, e no mérito, dar parcial provimento, para reduzir a base da exigência referente ao ganho de capital para o valor de R$ 26.270.752,03, e o percentual das multas isoladas para 50%.

É como voto.

Sala das Sessões, em 29 de março de 2007

MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR