



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 11065.001589/2002-64
Recurso nº. : 145.171
Matéria: : IRPJ e CSLL – ano-calendário: 1993
Recorrente : Nacional Administração e Participações S.A.
Recorrida : 5ª Turma/DRJ em Porto Alegre – RS.
Sessão de : 24 de maio de 2006
Acórdão nº. : 101- 95.537

OPERAÇÃO ÁGIO – SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO – VERDADEIRA ALIENÇÃO 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.

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 jurisprudenciais 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.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Nacional Administração e Participações S.A.

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir o percentual da multa de ofício para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Relatora), Caio Marcos Cândido e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 19 DEZ 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, VALMIR SANDRI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e ÉLVIS DEL BARCO CAMARGO (Suplente Convocado).

Recurso nº. : 145.171
Recorrente : Nacional Administração e Participações S.A.

RELATÓRIO

Contra a empresa Nacional Administração e Participações S.A. foram lavrados Autos de Infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido referentes ao ano-calendário de 1999.

A interessada era detentora da totalidade do capital da Nacional Supermercados S/A (R\$ 33.176.000,00). A empresa Sonae Distribuição Brasil S/A integralizou capital da Nacional Supermercados, aportando, pelas ações adquiridas, R\$ 300 milhões, sendo R\$ 296.331.177,00 a título de ágio. Conseqüentemente, em razão da equivalência patrimonial, restou aumentado o custo da participação da Nacional Administração e Participações S/A em Nacional Supermercados S/A.

Imediatamente após a integralização, a reserva de ágio foi incorporada ao capital de Nacional Supermercados S/A, que foi cindida no dia seguinte. Na cisão, a autuada recebeu os R\$ 300 milhões da integralização de capital, ficando Sonae Distribuição S/A como única acionista de Nacional Supermercados S/A.

Essas operações, realizadas nos dias 30 de março e 01 de abril de 1999, foram precedidas de um "contrato de associação" firmado 2 meses antes (29 de janeiro de 1999) que disciplinava como seriam elas realizadas.

A fiscalização entendeu que a real intenção da autuada era ceder sua participação em Nacional Supermercados S/A à Sonae Distribuição Brasil S/A, caracterizando como simulados os atos de integralização de capital e cisão. Em consequência, desconsiderou-os, bem como o aumento de custo de participação societária que a autuada contabilizara em função deles. Dessa forma, apurou que, no negócio, a autuada obteve um ganho de capital de R\$ 266.765.815,25.

Consta do Relatório Fiscal:

[...] fica inquestionavelmente demonstrado que o objetivo do negócio foi à aquisição, pelo SONAE, das atividades de varejo do NACIONAL SUPERMERCADOS, incluindo suas instalações, estoques e créditos, deduzidos as dívidas e obrigações relacionadas com estas atividades,

como está definido no contrato de associação, firmado em 29/01/1999.

O aumento de capital social com ágio e a posterior cisão parcial do NACIONAL SUPERMERCADOS foram meros instrumentos utilizados para implementar o verdadeiro negócio com o intuito de iludir um terceiro (no caso o Fisco) e evitar o pagamento de tributos, caracterizando a simulação.

[...]

O verdadeiro negócio entre as partes encontra-se perfeitamente identificado no Contrato de Associação firmado em 29/01/1999: o SONAE adquire por R\$ 300.000.000,00 a totalidade da participação que a NAP tinha em NACIONAL SUPERMERCADOS.

Aponta o auditor os seguintes elementos como caracterizadores da simulação:

O contrato de associação de 29/01/1999 previa que a autuada transferiria todas as ações que detinha em Nacional Supermercados S/A para Sonae pelo preço de R\$ 300 milhões. Esse valor foi estipulado com base em balanço de Nacional Supermercados S/A projetado para 31/03/1999 e as cláusulas 2.4 a 2.6 (fls. 93) prevêem critérios de ajustes de preço para a eventualidade de que os valores projetados não se concretizassem. Isso veio efetivamente a ocorrer, tendo a autuada declarado ter pago à Sonae, em 30/10/1999, R\$ 12.076.041,40 e R\$ 5.162.359,41 a título de ajuste de preço (fls. 398).

Caso fosse real o aumento de capital, tal ajuste seria descabido, o que demonstra que “o que está registrado na Ata da AGE de 31/03/1999 é incompatível com os fatos efetivamente ocorridos”.

Outra incompatibilidade é a mesma ata indicar que os R\$ 300 milhões do aumento de capital foram pagos em dinheiro, quando, na verdade, R\$ 120 milhões foram integralizados mediante a entrega de uma nota promissória.

Finalmente, segundo a ata da AGE de 01/04/2004, em que se decidiu a cisão, a autuada receberia uma parcela de R\$ 180 milhões referentes a disponibilidades da cindida. No entanto, conforme comprova o extrato bancário das fls. 305, apresentado pela autuada, tal valor foi creditado em sua conta bancária em 31/03/1999, antes mesmo da cisão. Destaca a fiscalização que, apesar disso, em

31/03/1999 esse valor não constava no balanço da autuada mas fora considerado no laudo de avaliação como ativo de Nacional Supermercados S/A, cujo balanço, entretanto, apontava como disponibilidades o saldo de R\$ 3.437.765,62 (fls. 66).

Há, ainda, flagrante desproporção entre o preço pago e a participação formalmente adquirida. Os laudos de avaliação indicam R\$ 300 milhões como valor total de Nacional Supermercados S/A, mas esse foi o valor que as partes declararam estar sendo pago por apenas 9,96% do capital dessa empresa.

Como consequência, foram lavrados os autos de infração para exigir os tributos (IRPJ e CSLL) não pagos na operação, com imposição da multa qualificada.

Em impugnação tempestiva, alega a interessada ter ocorrido um negócio jurídico indireto, cuja tributação só seria possível se houvesse uma cláusula geral antielisiva.

Argumenta não ter havido simulação, e que o negócio foi verdadeiro, defendendo que os indícios apontados pela fiscalização não são suficientes para comprovar a simulação. Pondera que os fatos não se enquadram na jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes colacionada pela fiscalização, em especial no Acórdão nº 101.94.340, da Primeira Câmara, de 09/09/2003.

Diz que a operação em questão nada mais é do que uma das etapas de um negócio jurídico mais amplo, de associação entre os Grupos Sonae-Ita e Nacional. Afirmar que a existência de diversos outros documentos e o fato de terem sido levados a registro, tornando-se de conhecimento público, os atos de execução previstos no instrumento contratual denominado “Contrato de Associação entre NAP e Sonae-Ita”, firmado em 29/10/1999, constituem prova bastante de que essa associação é verdadeira. Nesse contexto, a subscrição de capital com ágio seguida de cisão seria um negócio jurídico indireto, cujo resultado só poderia ser tributado com o emprego da analogia – o que é vedado pelo CTN – ou se existisse uma cláusula geral antielisiva.

Transcreve farta jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes a respeito de simulação, e reputa ser “absurdo se acoimar de simulação – que é por natureza por uma operação mentirosa, feita na sombra – uma operação feita às

claras e na qual as partes se comprometeram, uma frente à outra, à prática de uma sucessão de atos que exprimem sua vontade real”.

Afirma que os indícios de simulação apontados não passam de “juízos subjetivos das autoridades fiscais, sem que haja qualquer disposição de lei que lhes dê guarida”, e nosso ordenamento jurídico não admitiria acusações baseadas em meros indícios. E contesta cada um desses indícios, afirmando:

- a) Quanto à integralização de capital com uma nota promissória, alega que “quando a ata aludiu à “moeda corrente nacional” quis referir-se a um investimento com poder liberatório entre as partes, o que é precisamente a caso de uma nota promissória *pro soluto*, com eficácia de quitação”.
- b) Quanto à expressividade do ágio, diz nada haver de ilegal na integralização com ágio, não sendo, assim, “indício de simulação, mas manifestação da própria figura do negócio jurídico indireto, verdadeiro e legítimo”.
- c) Quanto à questão do laudo de avaliação, afirma que a fixação do ágio na subscrição de ações é inteiramente livre. Já o laudo de avaliação foi elaborado para justificar a contabilização, por parte do Grupo Sonae, do ágio na aquisição de investimento, para fins fiscais. Além disso, ele acabou por demonstrar “que o valor ajustado pelas partes coincidiu com o *valor de mercado* . E mais, um laudo elaborado posteriormente ao negócio e independente deles não teria “nexo causal” com “pretensa natureza enganatória e não verdadeira da operação autuada”.
- d) Quanto ao ajuste de preço, este teria servido apenas para manter o equilíbrio do negócio, uma vez que o contrato de associação ocorreu em 29/01/1999, enquanto o fechamento deu-se em 31/03/1999. A autuada também não consegue vislumbrar relação causal “entre existência de uma cláusula de ajuste de valor e o caráter pretensamente simulado da operação autuada”.
- e) Quanto à antecipação do fluxo financeiro, afirma que o pagamento antecipado de R\$ 180 milhões constitui procedimento comum no mundo dos negócios, não se vislumbrando “a mais remota relação causal” entre esse fato e a “natureza pretensamente simulada da operação autuada”.

Pede que sejam cancelados os autos de infração, reclamando também contra a imposição de multa agravada.

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre julgou procedentes os lançamentos, conforme Acórdão nº 4.681, de 17 de novembro de 2004, cuja ementa tem a seguinte dicção:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999

Ementa: SIMULAÇÃO. CARACTERÍSTICAS. A simulação se caracteriza simplesmente pela divergência entre a exteriorização e a volição, isto é, exteriormente, formalmente, são praticados determinados atos, enquanto internamente, subjetivamente, os que se praticam são outros. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas formalmente, pois materialmente o ato praticado é outro. Portanto, para fins de caracterizar, ou não, simulação, é irrelevante terem as partes verdadeiramente manifestado publicamente vontade de formalizar determinados atos por natureza lícitos, pois tal fato em nada influi sobre o cerne da definição de simulação, que é a divergência entre exteriorização e vontade. Para que não se configure simulação, é necessário mais que isso, é necessário que as partes queiram praticar esses atos não apenas formalmente mas também materialmente.

SIMULAÇÃO. MEIOS DE PROVA. Por se tratar de a simulação de divergência entre realidade e subjetividade, é difícil, quando não impossível, comprová-la diretamente, pelo que se admite que seja provada por todos os meios admitidos em Direito, inclusive indícios e presunções. Os principais indícios admitidos com prova da simulação são a existência de motivo sério, a falta de execução material da vontade exteriorizada, a discrepância entre esses atos e a conduta das partes e a divergência entre a natureza e a quantidade dos bens e direitos e o preço pelo qual são negociados.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL. A decisão dada ao tributo principal aplica-se aos demais lançamentos decorrentes das mesmas infrações.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa: IRPJ. AUMENTO DE CAPITAL COM ÁGIO. REFLEXO NO CUSTO DA PARTICIPAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. Para que a integralização de capital com ágio seja válida e produza efeitos é indispensável que a vontade manifestada nesse ato esteja em conformidade com a vontade real das partes; demonstrado, tanto por prova direta como por indícios, o descasamento entre a vontade expressa e a vontade real, há apenas simulação

de aumento de capital, o que torna o ato ineficaz perante terceiros; a ineficácia do aumento de capital impede a ocorrência de resultado de equivalência patrimonial e faz aflorar um ganho de capital tributável.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

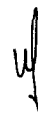
Ano-calendário: 1999

Ementa: MULTA. AGRAVAMENTO. Caracterizada a ocorrência de simulação, cabível o agravamento da multa.

Lançamento Procedente.

Ciente da decisão, empresa ingressou com recurso a este Conselho no qual reedita as razões declinadas na impugnação.

É o relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e atende os pressupostos legais para seu seguimento. Dele conheço.

O ponto fulcral para a solução do presente litígio se encontra na fronteira entre o planejamento oponível e o não oponível ao fisco.

Em oportunidade anterior em que me manifestei sobre o tema, ponderei ser indiscutível que o empresário pode gerir seus negócios com inteira liberdade, inclusive sendo lícito e até desejável fazê-lo de forma a obter maior economia de tributos possível. Ressaltei, porém, haver diferença entre atuações que objetivam os negócios empresariais e atuações que objetivam reduzir artificialmente a carga tributária. O direito do contribuinte de auto-organizar sua vida não é ilimitado. Os direitos de alguns sofrem limitações impostas pelos direitos de outrem. Atuando dentro da lei, o empresário é livre para gerir os seus negócios, mas não para gerir os negócios do Estado.

A mais moderna corrente doutrinária entende que a ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude (a licitude é requisito prévio), mas sim, da oponibilidade ou inoponibilidade dos seus efeitos ao fisco. O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder à conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídicos.¹ Assim, cada caso deve ser analisado com cuidado, para decidir sobre a oponibilidade ao fisco dos negócios formalizados.

Por isso, a jurisprudência trazida como reforço de argumentação deve ser vista com muito cuidado, para não iludir. Vejam-se, por exemplo, os acórdãos

¹ Conforme lição de Marco Aurélio Greco, in "Planejamento Tributário", Dialética, São Paulo, 2004

101-93.616, de 20/09/2001 e 101-94.127, de 28/02/2003², mencionados pela Recorrente. As situações neles examinadas nada têm em comum com o presente caso, não se prestando a servir de paradigmas. O primeiro deles (Ac. 101-93.616) tratava de operações de swap realizadas por pessoa jurídica equiparada a instituição financeira (CTVM) com empresa financeira do mesmo grupo econômico (banco). As operações de swap estão incluídas no rol de atividades das instituições financeiras, tais como bancos e corretoras de títulos e valores mobiliários, revestindo-se sempre de caráter operacional (usuais e normais). O segundo (Ac. 101-94.120) tratava de duas empresas do mesmo grupo, sendo uma deficitária e outra superavitária. Houve decisão de reorganização empresarial para reduzir as duas empresas a apenas uma, o que seria feito mediante incorporação. O fim colimado era, efetivamente, a incorporação, e apenas optou-se pela incorporação da superavitária para permitir a continuação da compensação dos prejuízos acumulados da incorporadora. Não houve divórcio entre a operação praticada (incorporação) e o fim colimado (extinção de uma das empresas).

Pretende o Recorrente que tenha ocorrido um planejamento tributário lícito (elisão fiscal) e não uma evasão de tributos.

Ricardo Mariz de Oliveira, já em 1997 ensinava que a elisão, além resultar da prática ou da não prática de atos ou negócios anteriores à ocorrência do fato gerador (para evitá-la) visando à economia tributária, para ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal³.

Portanto, não basta que as partes queiram se submeter à disciplina dos atos que praticaram, é necessário também que os atos praticados sejam sérios.

A lição de Ricardo Mariz foi repetida em publicação⁴ mais recente, nos seguintes termos:

"A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferencia-se da evasão fiscal ilícita por três - e apenas três - elementos: (1) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à

² No recurso nº do acórdão está equivocadamente indicado como 101-94.120

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de "Fundamentos do Imposto de Renda", 1977, Ed. Revista dos Tribunais, p. 303

⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, "Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda", ensaio publicado no Livro do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário

ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões conformes à lei, e (3) decorrer de atos ou omissões reais e não simulados.”

A acusação é de simulação. No mesmo trabalho anteriormente mencionado, o ilustre tributarista assim comenta sobre a simulação:

“A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida, está regida pelo art. 102 do Código Civil (novo Código Civil, parágrafo 1º do art. 167), e se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos”.

Ora, no caso, ocorreu a proximidade temporal dos atos (uma hora entre a integralização de capital com ágio de cerca de 98% e a incorporação do ágio ao capital, e cisão no dia subsequente); não havia causa econômica (além da economia fiscal) para o aumento de capital, que foi usado apenas como degrau para a objetivada alienação de participação societária; e seus efeitos foram desfeitos com a cisão. A simulação é incontestável.

Os fatos foram analisados com muita acuidade pelo relator do voto condutor da decisão de primeira instância, valendo transcrever o seguinte trecho:

“Em que pese não ser o normal, há neste caso uma prova concreta de simulação, consubstanciada na cláusula 2.1 do contrato de associação, segundo a qual a autuada se obrigava a alienar a totalidade das ações detidas em Nacional Supermercados S/A.

Note-se: não se expressa aí nenhuma vontade das partes em aumentar o capital de Nacional Supermercados S/A, mas apenas e tão somente a de transferir ações. Frise-se também que não se questiona aqui a vontade das em transferir as ações, mas sim a de aumentar capital. E, quanto a esta, resta assim caracterizado que o dito aumento de capital de não passou de mera formalidade, sem o mínimo conteúdo volitivo que a informasse. Dessa forma, a simulação – entendida como a ocorrência de ato jurídico em que a vontade nele manifestada não corresponde à real vontade das partes – fica configurada.

Além dessa prova direta, há diversas outras, indiretas, a corroborá-la. Vejamos.

1.2.2. Motivo sério

De acordo com Ferrara, primeiramente, há que se indagar a respeito de motivo sério que pudesse levar à prática da simulação. Não é difícil caracterizar esse fato, pois estava em jogo crédito tributário de alto valor.

1.2.3. Descompasso entre preço e participação pretensamente adquirida

Houve efetivamente grande descompasso entre o valor do capital integralizado e o preço por ele pago. Embora elaborado com outras finalidades e três meses após a integralização de capital, o próprio laudo de avaliação elaborado corrobora esse fato.

Não quero com isso dizer que não é lícito alguém pagar aquilo que bem entender por determinado direito. Longe disso. A questão não se coloca nesses termos, mas para se perquirir a real vontade de aumentar capital, devendo essa desarmonia entre o preço e o direito adquirido ser analisada em conjunto com outros elementos. E o laudo é uma prova de que o preço pago não correspondeu ao direito que as partes deram a entender que corresponderia, isto é, não se destinou a adquirir 9,96% das ações de Nacional Supermercados S/A, mas sim a sua totalidade.

1.2.4. Falta de execução material do contrato

Tampouco ocorreu execução material do aumento de capital, pois os recursos aportados a esse título jamais estiveram disponíveis para a Nacional Supermercados S/A, tendo sido destinados quase imediatamente à autuada.

1.2.5. Conclusão quanto à simulação no caso concreto

Concluo dessa análise que a vontade de integralizar capital não foi real. Que o conteúdo dos atos jurídicos praticados não foi o indicado nos instrumentos em que eles se formalizaram. Que houve simulação, portanto. E, desconsiderado o aumento de capital simulado, não há ganho de equivalência patrimonial, nem acréscimo no custo da participação societária, o que faz aflorar um ganho de capital, tributável."

Presente a simulação, não há como afastar a multa qualificada.

Pelas razões declinadas, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF, em 24 de maio de 2005


SANDRA MARIA FARONI



VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Redator Designado

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

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

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

Ademais, este Estado Democrático está

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

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

Valores supremos são vistos como antecedentes à 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

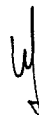
do confronto entre contribuinte e Fisco – a partir do que as respectivas normas constitucionais assumem o papel de instrumentos de limitação do poder do Estado e proteções ao patrimônio do indivíduo – para ser vista como instrumento de viabilização da solidariedade no custeio do próprio Estado. Daí a 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 convívio 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 subsequente cisão.

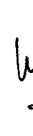
Há ainda as "*cash companies*", nas quais o adquirente constitui uma empresa cujo único ativo é dinheiro em caixa, permutando ações com os antigos sócios, normalmente após uma operação de separação de ativos em empresa específica, conforme antes destacado.

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.

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

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

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

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

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

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

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

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

A fraude à lei, por seu turno, é um drible na norma imperativa. Exemplo clássico é citado por MARCO AURÉLIO GRECO na obra supracitada, no qual um

contribuinte, impossibilitado de importar um veículo por expressa vedação legal, importa todas as peças para produzi-lo, pois havia permissão para importação de peças visando reposição dos veículos importados antes da vedação.

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

É a burla ao ordenamento; aos seus fins.

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

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

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

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

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

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

...

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

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

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

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

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

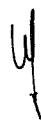
Há dissimulação, falta de substância na forma escolhida, cláusulas de segurança quanto à produção de efeitos diversos dos verdadeiramente pretendidos etc.

O drible na imposição tributária também está presente.

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

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

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



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

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

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

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

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

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



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

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

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

Trata-se de erro que tem por objeto a proibição jurídica do fato. É dizer: o agente perde, em decorrência de erro de proibição, a compreensão da ilicitude do fato. Constitui o lado oposto da consciência do injusto: supõe erroneamente que atua de forma lícita, conforme a norma, v.g., o agente acredita que ter em depósito cocaína não é vedado.

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

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

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

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

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

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

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

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

- I - falta de propósito negocial; ou*
- II - abuso de forma.*

§2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

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

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

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

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



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

§3º A representação de que trata este artigo:

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

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

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

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

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

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

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

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

§2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

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

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

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

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

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

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

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

...

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

Ora, todas as operações realizadas foram devidamente informadas pelo contribuinte, com as devidas declarações e registros contábeis, inclusive a

declaração da cisão realizada. O Fisco não teve qualquer dificuldade em apurar os elementos do negócio realizado, e devidamente qualificá-lo, para exigir o tributo devido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

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

Em face das diretrizes estabelecidas pelo art. 112 do CTN, acima transcrito, e ante as circunstâncias apontadas, entendo não estar configurada a evidência do intuito de fraude, exigência legal para agravamento da penalidade, a recomendar a aplicação da multa destinada às infrações

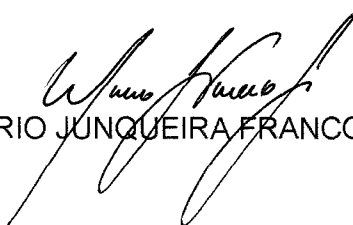
não dolosas, prevista no art. 992, inciso I, do RIR/94, então vigente.

Brilhante o raciocínio desenvolvido pelo nobre Relator do aresto apontado. De fato, em circunstância envolvendo planejamento tributário, na qual o contribuinte registra todos os seus atos, cumpre todas as obrigações acessórias, dando pleno conhecimento ao fisco de sua atividade, impertinente a aplicação da pena qualificada, pois a regra de interpretação da imposição da multa há de se amoldar ao inciso IV do artigo 112 do CTN, mormente quando existam conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias e precedentes jurisprudenciais.

Pelo exposto, peço vênias à Conselheira Relatora, para divergir do seu brilhante voto, mas apenas quanto à qualificação da penalidade, a qual reduzo para o percentual de 75%.

É como voto.

Sala das Sessões (DF), em 24 de maio de 2006


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR 