



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.001331/2009-61
Recurso nº 000.001 Voluntário
Acórdão nº 1401-001.059 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de outubro de 2013
Matéria imposto de renda
Recorrente BANCO MERCEDES BENZ DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo direito, adotadas pelo contribuinte, e que tem como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido. Nesse sentido, o planejamento tributário é, antes de tudo e nada mais além do que um planejamento. Trata-se de um pensar com antecedência, um se organizar, um planejar, tendo em mente que, para se alcançar determinado resultado negocial, existe uma alternativa ou um outro negócio jurídico lícito que, se realizado, levará à redução ou não pagamento de tributo. Neste sentido, quando se está diante de um planejamento tributário, pressupõe-se a existência de um negócio normal (não planejado) que enseje uma determinada carga de tributação, e um negócio jurídico alternativo (planejado), que tem por efeito a redução ou não pagamento de tributos pelo contribuinte. Constatada a ilicitude do negócio jurídico planejado, ou a falta de realidade e verdade na sua execução, é necessário recompor qual teria sido o fato jurídico tributário, de forma a se atribuir esses efeitos, do negócio jurídico próprio, ao fato tributário.

PROPÓSITO NEGOCIAL

A existência de propósito negocial não é, por si só, suficiente para validar o negócio praticado como elisão fiscal, mormente quando divergentes a realidade extraída a partir dos elementos factuais do negócio e a forma utilizada para registra-lo.

INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS

Não existe realidade negocial quando uma empresa com registro de prejuízo fiscal, mas sem atividade efetiva e sem operação, incorpora outra empresa operacional, ainda que do mesmo grupo. Hipótese em que todo o ativo operacional da empresa foi transferido por meio de cisão seguida de

incorporação, ficando na empresa original apenas o registro de prejuízo. Assim, não restou justificado ou comprovado qual o sentido e realidade negocial em se esvaziar o ativo operacional de uma empresa, deixando-a apenas e tão somente com seu prejuízo fiscal. Na verdade, ao fazê-lo, criou-se uma empresa fictícia, de fachada, cujo único objetivo era carregar o prejuízo fiscal acumulado.

MULTA QUALIFICADA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

apesar da nítida intenção do contribuinte em ver reduzida sua tributação, não vejo a presença do dolo relacionado à conduta que levou à pretendida redução de tributo. Nos casos de planejamento tributário, é necessário que seja identificado o dolo relacionado à ilicitude da conduta praticada, e não com relação ao objetivo de redução de tributo. Mesmo porque está no cerne do conceito de elisão fiscal a existência do direito do contribuinte de planejar seus negócios com o objetivo de redução ou não pagamento de tributos.

No entanto, frustrado o planejamento tributário e ausente a evidência de que o contribuinte sabia e queria praticar o ilícito, deve ser afastada a multa qualificada. Tem-se, assim que, apesar de o negócio ter sido considerado simulado, afastando-se os seus efeitos para fins de tributação, identificando-se ser o tributo devido, resta evidente que a Recorrente agiu certa de que estaria praticando o chamado negócio jurídico lícito, afastando o dolo apontado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento PARCIAL, nos seguintes termos: i) Por unanimidade de votos, NEGARAM provimento em relação ao mérito; ii) Por maioria de votos, DERAM provimento apenas para reduzir a multa qualificada de 150% (cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco), vencido o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos. Os Conselheiros Sérgio Luiz Bezerra Presta e Karem Jureidini Dias votaram pelas conclusões. Ausente justificadamente o Conselheiro Maurício Pereira Faro.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Sergio Luiz Bezerra Presta, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Karem Jureidini Dias.

Relatório

Trata o presente feito de auto de infração de imposto de renda pessoa jurídica – IRPJ, decorrente da glosa no aproveitamento de prejuízo de empresa incorporada pela Recorrente, sob a acusação fiscal de ter ocorrido a chamada “incorporação às avessas”. Sobre o crédito tributário apurada, foi aplicada correção monetária e juros calculados pela SELIC, além de multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

Segundo o Termo de Verificação e Infração Fiscal às fls. 344, o Grupo Daimler-Crysler é controlado, no Brasil, pela empresa Starexport Trading S/A (54.646.419/0001-44), que tem como acionista majoritário a empresa Mercedes Benz do Brasil Ltda. (59.104.273/0001-29).

No ano-calendário 2005, a Starexport Trading S/A era a controladora de duas instituições financeiras do grupo, a saber: Banco Daimler-Chrysler S.A (02.831.756/0001-08) e Daimler-Chrysler DC Leasing e Arrendamento Mercantil S/A. (60.814.191/0001-57).

Em 07 de janeiro de 2005, o Banco Daimler-Chrysler S.A adquiriu 100% das ações da empresa Alvorada Leasing (00.162.760/0001-03), que passou a se chamar Daimler-Chrysler Leasing e Arrendamento Mercantil.

Neste momento, o grupo empresarial passou a deter duas empresas de arrendamento mercantil: (i) Daimler-Chrysler DC Leasing e Arrendamento Mercantil S/A. (60.814.191/0001-57) e (ii) Daimler-Chrysler Leasing e Arrendamento Mercantil, (antiga Alvorada Leasing - 00.162.760/0001-03).

Em 29 de julho de 2005, promoveu-se uma cisão parcial do patrimônio da (i) Daimler-Chrysler DC Leasing e Arrendamento Mercantil S/A. (60.814.191/0001-57) para a (ii) Daimler-Chrysler Leasing e Arrendamento Mercantil, (antiga Alvorada Leasing - 00.162.760/0001-03). Ainda esta (ii) passou a ser designada de MERCEDES-BENZ LEASING DO BRASIL - Arrendamento Mercantil S/A.

Em 30 de setembro de 2005, por meio de assembléia extraordinária, a empresa (i) Daimler-Chrysler DC Leasing e Arrendamento Mercantil S/A. (60.814.191/0001-57) foi transformada em banco múltiplo, o que se concretizou por aprovação do Banco Central do Brasil ocorrida em 28 de abril de 2006. Ainda, alterou-se sua denominação social para Banco DaimlerChrysler DC S/A (60.814.191/0001-57).

Por fim, em 31 de agosto de 2006, o Banco DaimlerChrysler DC S/A (60.814.191/0001-57) incorporou o Banco Daimler-Chrysler S/A (02.831.756/0001-08).

Nesse contexto, a Autoridade Fiscal entendeu pela inexistência de realidade nas transações societárias apresentadas pela Recorrente, que não teriam outro fundamento senão a redução de tributos mediante a transferência de prejuízos fiscais acumulados no exercício da atividade de arrendamento mercantil (área deficitária) para a compensação com os lucros advindos da exploração das atividades de banco múltiplo (área superavitária).

Segundo o termo de verificação fiscal, dentro da verificação do planejamento tributário estruturado em *step transactions* (fls. 347/348):

1) Anteriormente à reorganização societária, o grupo DAIMLER-CHRYSLER no Brasil, era constituído por uma empresa de leasing a DAIMLER-CHRYSLER DC LEASING E ARRENDAMENTO MERCANTIL (60.814.191/0001-57) e pelo BANCO DAIMLERCHRYSLER S.A (02.831.756/0001-08), .

2) A reorganização societária inicia-se com a compra da ALVORADA LEASING. A partir deste momento, o grupo passa a operar com duas empresas de leasing.

3) Como havia a intenção de continuar a operar com uma única empresa de leasing no grupo (intenção já demonstrada no protocolo de justificativa da cisão parcial, onde se afirma que a cisão será seguida pela incorporação), e feita a cisão parcial, com a transferência das operações de leasing para a ALVORADA no mesmo ano.

4) Com a transferência das operações de leasing para a ALVORADA, a empresa de leasing remanescente e transformada em banco múltiplo, carreando os prejuízos fiscais gerados em decorrência do benefício fiscal próprio da atividade de leasing.

5) Transformada em banco, passam a coexistir no grupo, dois bancos múltiplos, com o mesmo objeto social.

6) Tal fato, acarreta a possibilidade de incorporação "As avessas", com a transferência do saldo de prejuízos fiscais para o banco superavitário..

Após a reorganização societária, o grupo DAIMLER-CHRYSLER no Brasil, opera com o BANCO DAIMLER-CHRYSLER DC LEASING E ARRENDAMENTO MERCANTIL (00.162.760/0001-03), mesma estrutura anterior A reorganização societária.

Conclui-se que a intenção era operar da mesma forma anterior, com um banco e uma leasing, mas para viabilizar a utilização de prejuízos fiscais da leasing no banco, e ainda continuar a operar com uma leasing, se tornava necessário a compra de uma outra empresa de leasing, o que ocorreu com a aquisição e transferência de operações para a ALVORADA LEASING, seguida da transformação da leasing remanescente em banco.

Chama a atenção, a Autoridade Fiscal, que todas as alterações societárias ocorreram no ano de 2005, finalizando com a aprovação do Banco Central no de 2006. Assim, entende que “todos estes fortes indícios levam a conclusão que os eventos societários ocorridos no decorrer dos anos-calendário de 2005 e 2006 ocorreram com o objetivo único, de PROVOCAR ARTIFICIALMENTE A NECESSIDADE DA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA, DISSIMULANDO-SE UMA REALIDADE JÁ EXISTENTE, COM A

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/12/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente

em 11/12/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/12/2013 por ALEXANDRE ANT

ONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 07/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

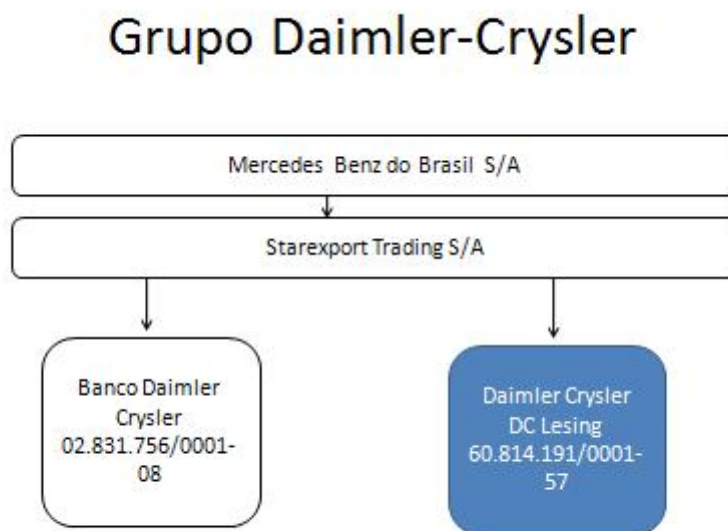
FINALIDADE DE REDUZIR O IMPACTO DA CARGA TRIBUTÁRIA” (FLS. 349 – com destaques no original).

Cotejando o caso dos autos com a jurisprudência administrativa, a Autoridade Fiscal ressalta que “*caso o grupo viesse operando com dois bancos, mantendo duas estruturas com o mesmo objeto social (banco múltiplo), não haveria impedimento legal, que na busca da melhor eficiência, vedasse a incorporação da empresa deficitária pela não deficitária. Neste caso em questão, a empresa de leasing transformada em banco, não operava como tal. No grupo havia um banco e uma leasing, mas não dois bancos que operassem com o mesmo objeto social*” (fls. 351).

Aduz, assim, a aplicação do conceito de simulação, forte no §1º do art. 167 do Código Civil de 2002, e aplica a multa qualificada sob o fundamento do evidente intuito de fraude.

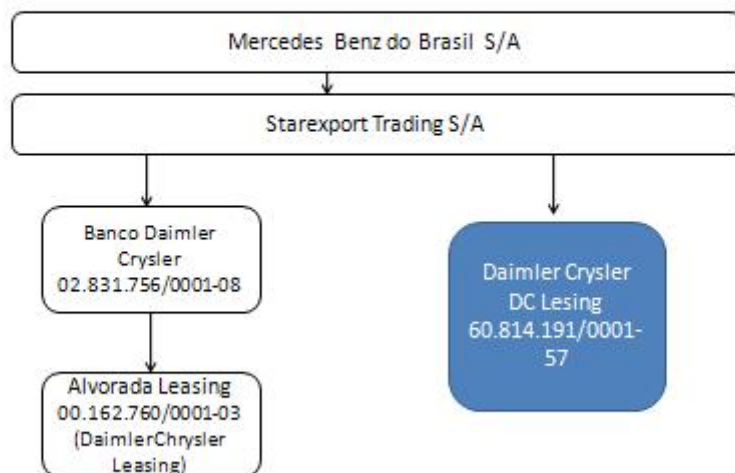
Em sua defesa, a Recorrente apresentou impugnação, em que ratifica, estruturalmente, os fatos apresentados pela Autoridade Fiscal, que podem ser assim resumidos:

Início do ano-calendário 2005:



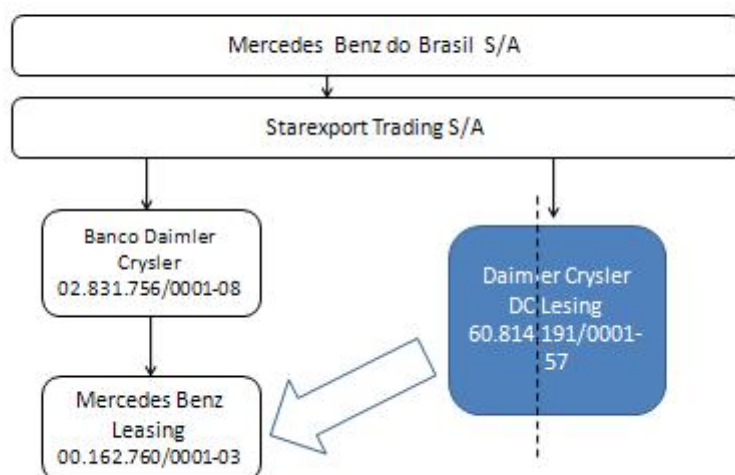
Em 07 de janeiro de 2005:

Grupo Daimler-Crysler



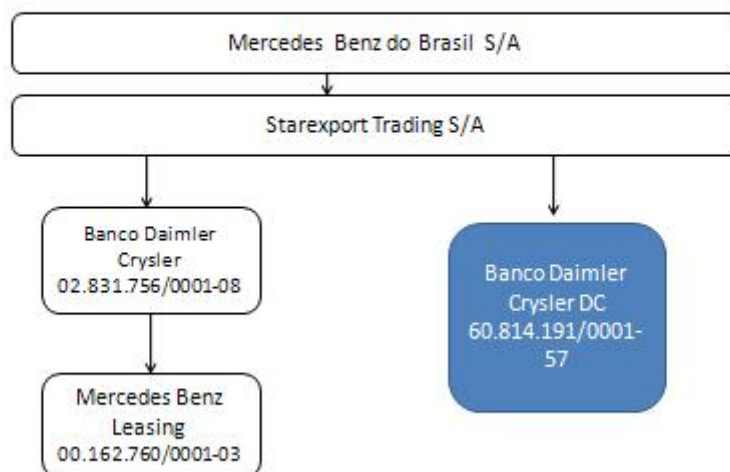
Em 29 de julho de 2005, cisão seguida de incorporação com transferência das atividades de arrendamento mercantil:

Grupo Daimler-Crysler



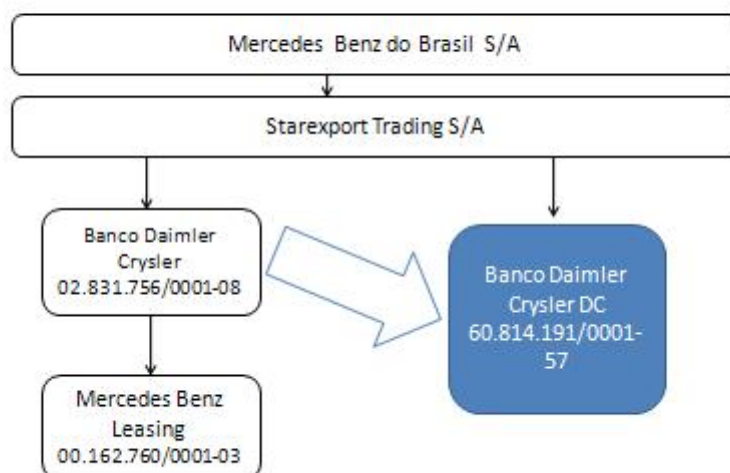
Em 28 de abril de 2006, após aprovação, pelo Bacen, da conversão da empresa Daimler-Crysler DC Leasing em banco múltiplo, com alteração de sua denominação social:

Grupo Daimler-Crysler



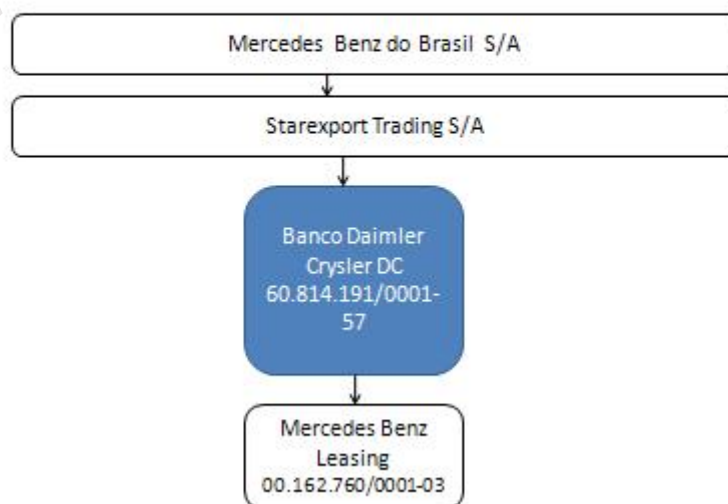
Por fim, em 31 de agosto de 2006, o Banco Daimler Chrysler DC incorporou o Banco Daimler Chrysler:

Grupo Daimler-Crysler



Resultado final:

Grupo Daimler-Crysler



Como comprovação da existência de caráter negocial das operações supra descritas, a Recorrente alegou o seguinte:

- a) que após a aquisição da empresa Alvorada Leasing, cuja denominação social foi modificada para DaimlerCrysler Leasing (00.162.760/0001-03), com sede em Barueri, e a incorporação patrimonial decorrente da cisão parcial da empresa Daimler Chrysler DC Leasing (60.814.191/0001-57), todas as operações de arrendamento mercantil passaram a ser realizadas por aquela empresa;
- b) que a parcela objeto de cisão e incorporação na operação supra descrita equivale aos ativos e passivos de arrendamento mercantil, transferidos da empresa Daimles Chrysler DC Leasing para a empresa Daimler Chrysler Leasing, antiga Alvorada Leasing;
- c) que após a cisão, a antiga empresa de leasing do grupo, Daimler Chrysler DC Leasing (60.814.191/0001-57), deixou de realizar atividade de arrendamento mercantil para se transformar em banco múltiplo;
- d) que o objetivo da reorganização societária foi a aquisição de uma empresa de arrendamento mercantil no município de Barueri, onde o ISSQN conferido às empresas sediadas no Município antes da emenda constitucional 37/02 permaneceu em 0,25%, ao passo que as demais se sujeitariam a uma alíquota do imposto municipal de mínimo 2%;

- e) que após a cisão da empresa Daimler Chrysler DC Leasing, essa tornou-se inoperante, razão pela qual deliberou-se a sua transformação em banco múltiplo;
- f) ocorre que, após a aprovação da mudança, o Grupo empresarial passou a operar com dois bancos múltiplos, “o que não era interessante, em razão da multiplicidade de custos e ônus gerados pela manutenção de duas instituições idênticas” (fls. 368);
- g) argumenta que, nesse contexto, a Recorrente “*tinha duas opções: o Banco DaimlerChrysler S/A incorpora o Banco DaimlerChrysler DC S/A ou vice versa*” (fls. 369);
- h) apresenta justificativa para que o Banco DaimlerChrysler DC S/A (Recorrente) tenha incorporado o outro banco do grupo, a saber: “*como a Impugnante não podia encerrar a empresa de leasing situada em São Paulo e como as operações de arrendamento mercantil praticadas por bancos múltiplos eram tributadas a alíquota zero da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira - CPMF, outra opção não restou ao Grupo senão transformá-la em banco múltiplo, com o fim precipuo de uni-la à instituição financeira já existente: Banco DaimlerChrysler S/A.*”
- i) em resumo, reforça que “*o escopo da reorganização societária foi a abertura de uma empresa de arrendamento mercantil no município de Barueri, pelas razões já expostas. Para que o Grupo não ficasse com uma empresa de leasing inoperante em São Paulo, sem que pudesse encerrá-la em razão de seu passivo, transformou-a em banco múltiplo para que a instituição financeira já existente absorvesse esta nova. Assim, o Grupo voltaria a operar com uma empresa de arrendamento mercantil e um banco múltiplo, como antes, só que com a primeira empresa situada em Barueri, com custos e carga tributária infinitamente menores, bem como com um banco múltiplo que pode exercer atividades de arrendamento mercantil, as quais ficariam sujeitas à alíquota zero da CPMF.*”
- j) Apresentou preliminar de nulidade do lançamento e, por fim, questionou a aplicação da multa qualificada.

Em julgamento perante a Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo I, a Turma Julgadora entendeu pela manutenção do lançamento, tendo a decisão sido ementada com o seguinte verbete:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

NULIDADE. CANCELAMENTO.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, não há que se falar em anulação ou cancelamento da autuação.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO".

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo (compensação de prejuízo fiscal da empresa incorporada de fato) a utilização de empresa inoperante e deficitária para simular incorporação de empresa lucrativa, sem qualquer finalidade comercial ou societária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2006, 2007

SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

O fato de os atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc. não retira a possibilidade de que a operação em causa se enquadre como simulação, visto que faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Afinal, simulação é a desconformidade, consciente e pactuada, entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos da legislação de regência.

ATOS SIMULADOS. ANULAÇÃO VIA DEMANDA JUDICIAL. DESNECESSÁRIA. No campo do direito tributário, sem prejuízo da anulabilidade (que opera no plano da validade), a simulação lesiva ao Erário tem outro efeito, que se dá no plano da eficácia: os atos si não têm eficácia contra o Fisco, que não necessita, portanto judicialmente sua anulação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Inconformada, a Contribuinte apresentou recurso voluntário, por meio do qual agregou, às razões já apresentadas, demonstrativo de que a alteração das operações de

Processo nº 16327.001331/2009-61
Acórdão n.º **1401-001.059**

S1-C4T1
Fl. 7

arrendamento mercantil do Município de São Paulo para o Município de Barueri promoveram efetiva redução de custos com o ISSQN.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões ao recurso voluntário, em que rebate os argumentos da Recorrente com fundamento nas razões outrora apresentadas no termo de verificação fiscal e no acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, relator:

O recurso voluntário é tempestivo e, atendidos os demais requisitos de lei, dele conheço.

Antes de adentrar no julgamento do presente caso propriamente dito, permito-me tecer algumas considerações acerca do tratamento dado ao planejamento tributário pelo direito brasileiro, com especial foco na evolução da jurisprudência administrativa.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Não se olvida que o direito entende que o planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo direito, adotadas pelo contribuinte, e que tem como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido. Nesse sentido, o planejamento tributário é, antes de tudo e nada mais além do que um planejamento. Trata-se de um pensar com antecedência, um se organizar, um planejar, tendo em mente que, para se alcançar determinado resultado negocial, existe uma alternativa ou um outro negócio jurídico lícito que, se realizado, levará à redução ou não pagamento de tributo. Neste sentido, quando se está diante de um planejamento tributário, pressupõe-se a existência de um negócio normal (não planejado) que enseja uma determinada carga de tributação, e um negócio jurídico alternativo (planejado), que tem por efeito a redução ou não pagamento de tributos pelo contribuinte.

Observando a jurisprudência administrativa reinante no extinto Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, identificamos que a verificação da licitude negocial era feita na análise do negócio jurídico realizado pelo contribuinte (planejado), de forma a identificar se o mesmo se coadunava com o direito, sendo certo que “aquilo que não era proibido, era permitido” segundo o princípio da liberdade negocial que rege o mundo privado. Neste prisma, a análise do negócio planejado era suficiente, por si só, para dizer se se estava diante de uma elisão fiscal, cujos efeitos de redução tributária deveriam ser respeitados pela Fazenda Pública, ou se se estava diante de um negócio jurídico ilícito, cujos efeitos tributários deveriam ser afastados pelo Fisco.

No entanto, com a evolução da jurisprudência administrativa, principalmente a partir de 2006, cresceu o entendimento de que não basta o negócio jurídico realizado ser tido por lícito. É necessário verificar-se a realidade do negócio praticado pois é dessa realidade (evento) que se extrai o fato jurídico tributário.

Assim, para o direito tributário, forte na doutrina de Paulo Barros Carvalho, o fato jurídico é a qualificação jurídica dada ao evento, e não o contrário. Não é o evento que dita como o direito deve conhecê-lo, mas sim o direito, fixando os pressupostos caracterizadores do fato jurídico em uma hipótese geral e abstrata, é que permite *juridicizar* o evento, tornando o fato jurídico relevante para o conhecimento da relação jurídica-tributária individual e concreta.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/12/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 11/12/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/12/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 07/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Neste sentido, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais passou a reconhecer, nas hipóteses de planejamento tributário, a necessidade de conhecer o “fato jurídico tributário”, de forma a saber não apenas se o negócio jurídico realizado pelo contribuinte é lícito. Antes disso, é necessário identificar qual o fato jurídico praticado pelo Contribuinte, extraindo-se do mundo dos eventos, o fato jurídico relevante para instaurar a norma individual e concreta de tributação.

Interessante notar que, no percurso de conhecimento adotado em inúmeros julgados dessa Corte, os votos caminharam por doutrinas diversas para se chegar a este mesmo ponto. Abuso de direito, substância negocial, ato anormal de gestão, intenção negocial, dentre outros, forma instrumentos jurídicos amplamente utilizados para se buscar o conhecimento do fato tributável. Eu mesmo, em posicionamentos precedentes, já me vali destes institutos (caso Klabin - 19515.001895/2007-11):

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado. Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas step transactions. Assim, negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado como negócio jurídico indireto. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes.

(...)

A questão posta em análise perante este Conselho reporta-se a um enfrentamento doutrinário já bastante experimentado, em que correntes se contrapõem sobre a possibilidade, ou não, de a Fazenda Pública desconsiderar os negócios praticados pelos contribuintes que impeçam a ocorrência do fato gerador ou conduzam à sua ocorrência com o estabelecimento de obrigação tributária economicamente menos onerosa.

Trata-se da definição do estreito liame que separa a organização lícita do particular que, mediante condutas permitidas pelo Direito, consegue a redução do montante do tributo a ser pago, dentro que se convencionou chamar elisão fiscal; e a organização ilícita do contribuinte - ilicitude em acepção ampla – que provoca a redução do montante do tributo a ser pago. A primeira, elisão fiscal, deve ser respeitada e a segunda, evasão fiscal, deve ser combatida e reprimida.

No entanto, os critérios adotados para a definição do que seja elisão ou evasão fiscal, apesar das valiosas laudas já produzidas pela doutrina, ainda sofrem, no enfrentamento empírico, da ausência de nítida identificação do que seja permitido e proibido na esfera do planejamento empresarial voltado à redução da obrigação tributária.

(...)

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o contribuinte identifica a ocorrência do fato gerador, identifica os elementos da relação jurídico-tributária, apura e recolhe o montante do tributo que entende devido e aguarda a sua homologação por parte da Administração Tributária. Assim, o planejamento tributário é possível pois o contribuinte, mediante condutas que considera lícitas, impede ou retarda a ocorrência do fato gerador e, por consequência, o surgimento da relação jurídico-obrigacional, ou provoca sua ocorrência de forma menos onerosa. Cabe à Administração Tributária, no seu processo de revisão/homologação, aceitar ou rechaçar a conduta que provocou o afastamento da relação tributária mais onerosa.

Retomando a linha de entendimento, a verificação da licitude ou da ilicitude deve atender aos aspectos legais, ou seja, somente o que a lei considera como sendo ilícito poderá ser desconsiderado pela Administração Tributária. No entanto, esse conceito de ilicitude deve ser lido em sua acepção ampla, e não estritamente no âmbito da ilicitude penal. Considera-se, no bojo dessa teorização, como sendo ilícita a conduta que se valha de fraude ou simulação. No caso, a acusação que paira sobre a Recorrente é de que tenha simulado o negócio realizado.

A simulação, tomada como elemento de desconsideração do auto de infração em análise, no bojo da teoria da licitude do planejamento tributário, reporta-se à disciplina traçada pelo Código Civil.

Diz, o Diploma Material, o seguinte, in verbis:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

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

No entanto, ao lado da simulação vista sob a ótica civilista, surgiu a figura do negócio jurídico indireto, pelo qual as partes contratantes se utilizam de uma formação negocial típica ou atípica para alcançar o mesmo objetivo que uma outra formação negocial típica poderia lhe conferir. Por meio do negócio jurídico indireto, licitamente se afasta o regime do negócio típico com a aplicação de estrutura negocial diversa, desde que tal estruturação não sirva para driblar ilicitamente o regime aplicável ao negócio típico.

O Superior Tribunal de Justiça, na esteira da Doutrina do seu Ministro Moreira Alves, esclarece que no negócio jurídico indireto, “as partes recorrem a um negócio jurídico típico (...) sujeitando-se à sua disciplina formal e substancial, para alcançar um fim prático ulterior (...), o qual não é normalmente atingido por meio desse negócio jurídico típico” (Resp 28.598/BA). No entanto, “isso supõe a licitude do ajuste celebrado pelas partes”, devendo o negócio jurídico indireto ser desconsiderado quando utilizado com o objetivo de afastar proibição legal aplicável ao regime do negócio formalmente preterido (REsp. 56.201/BA).

E o negócio jurídico indireto, nessa perspectiva, deve ser aceito e reconhecido pelo Direito Privado como válido.

No caso em apreço, para que o negócio travado entre a Recorrente e a Aracruz pudesse ser considerado negócio jurídico indireto, seria necessário que existisse substância negocial que permitisse o atendimento da disciplina legal em forma e conteúdo pelo negócio típico escolhido (reestruturação societária) que permitisse a transferência patrimonial realizada (compra e venda).

Em verdade, o Código Civil, ao falar da simulação, não se refere à contraposição de vontades, para contrapor a existência de uma vontade declarada face uma vontade querida, mas sim o dissenso entre a vontade declarada e a situação fática especificamente praticada pelas partes no negócio jurídico.

Assim, na hipótese do inciso I do parágrafo único do art. 167, existe simulação quando se declara a transferência de direitos a determinadas pessoas, mas que, na realidade, são outras, ou seja, na dicção da própria lei, “aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem”. Não se fala, nessa hipótese, de contraposição de vontades, mas sim de contraposição de vontade declarada com a realidade.

Na hipótese do inciso II do mesmo dispositivo, existe simulação quando a vontade declarada, na forma de declaração, confissão, condição ou cláusula, não reflita a verdade dos fatos praticados. Novamente verifica-se a contraposição de vontade declarada com realidade, de forma a se caracterizar a simulação a ser reconhecida como ilícita pelo aplicador do direito.

Por fim, a hipótese de simulação por estarem os documentos ante-datados ou pós-datados também pressupõem uma declaração de uma situação de fato diversa daquela que efetivamente pôde ser observada no plano da realidade.

Dentro dessa perspectiva, a simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado.

Para que a aplicação deste entendimento seja possível, é necessário definir, no entanto, critérios para se identificar qual seja o negócio firmado, se é aquele formalmente declarado pelas partes contratantes, ou se é aquele materialmente realizado e implementado, segundo o seu fundamento causal. É dizer, é necessário saber em até que ponto a forma pode ser tomada como elemento definidor da incidência tributária, em contraposição da identificação da realidade praticada pelos particulares.

Isso porque a norma tributária, na esteira do ensinamento de Paulo de Barros Carvalho, descreve uma situação de fato que, se ocorrida no plano da realidade, provoca o nascimento das relação jurídico-tributária, num vínculo obrigacional que coloca o contribuinte como devedor do Sujeito Ativo para o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Resta saber se, na esteira deste entendimento, a identificação do fato gerador, ou seja, do fato realmente ocorrido na subsunção à descrição normativa, se faz pela sua forma, seu nomen juris, ou pela sua materialidade.

É este o ponto fulcral necessário à decisão do presente recurso.

Isso porque, de fato, a aplicação da teoria da simulação como a mera contraposição de vontade declarada e querida, com a devida vênia, não tem espaço na primazia da realidade tão querida e buscada pelo direito tributário.

Ora, a vontade não é elemento formador da norma de tributação. A norma tributária, ao descrever a hipótese de incidência teorizada por Geraldo Ataliba, não descreve vontades, mas sim, hipoteticamente, elementos do fato que, se verificado no mundo da realidade, irá desencadear o surgimento de uma relação obrigacional de natureza tributária.

Se o elemento tomado para a tributação é o fato, e não a vontade, não pode esta (a vontade) ser tomada como único critério para se definir o que seja simulação no direito tributário. Falar que a simulação é a contraposição entre a vontade querida e a vontade declarada, no direito tributário, impede o reconhecimento da realidade daquilo que foi praticado e que efetivamente pode ser considerado como fato jurídico e, por consequência, fato gerador da relação jurídico-obrigacional tributária.

O tributo, por natureza e definição, não se pode constituir em obrigação (diretamente) decorrente de ato de vontade. A vontade, na verdade, está presente de forma indireta, na medida em que, como a obrigação tributária decorre da prática, por um sujeito, do fato hipoteticamente descrito no antecedente da norma de incidência, a voluntariedade pode se dar na decisão deste sujeito em realizar, ou não, a hipótese descrita. Assim, tem-se, inicialmente, a predisposição de um ato de vontade (mediata): aquela do sujeito em realizar, ou não, o fato descrito na hipótese de incidência. Todavia, realizado tal fato, não há como o sujeito livrar-se da obrigação que a norma tributária lhe impõe: a obrigação tributária é compulsória e decorrente de disposição da lei, e não da sua vontade (imediata). Ou seja, ainda que o contribuinte não tivesse querido praticar o fato gerador, se de fato o pratica, instaura-se a relação jurídico-obrigacional perante o Sujeito Ativo do tributo.

Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas step transactions.

Assim, pela causalidade poderemos definir qual o negócio efetivamente realizado. Dentro dessa perspectiva, o objeto da tributação será o negócio jurídico causal, e não necessariamente o negócio jurídico formal, principalmente quando a forma adotada não reflete a causa de sua utilização. E isso está consignado expressamente no art. 118 do Código Tributário Nacional, que dispõe o seguinte, in litteris:

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

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

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Ou seja, o fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes.

De fato, é este o entendimento que o extinto Conselho de Contribuintes, sucedido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, consignou em sua jurisprudência e que tomo como precedente para este julgamento,

“SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é”.(acórdão 101-94.771)

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

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”. (acórdão 101-95.537)

“SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é”. (acórdão 101-94.771)

“SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto”. (acórdão 104-21.675)

Outro ponto que merece destaque acerca do meu entendimento da matéria refere-se à necessidade de identificação do negócio jurídico dissimulado, para se atribuir os efeitos tributários próprios desse negócio jurídico.

Essa questão é absolutamente relevante em matéria de planejamento tributário, mas muitas vezes ignorada pelos operadores do direito.

Sempre que se está diante de um planejamento tributário, tem-se um negócio jurídico alternativo realizado pelo contribuinte, com o objetivo de alcançar uma vantagem negocial que seria obtida pela prática de um negócio jurídico original, tributariamente mais oneroso do que o original. Neste sentido, o contribuinte que realiza um planejamento tributário se organiza, planeja e executa um negócio jurídico que lhe dê as mesmas vantagens negociais do que um outro negócio jurídico, mas com a vantagem de redução ou não pagamento de tributos.

Constatada a ilicitude do negócio jurídico planejado, ou a falta de realidade e verdade na sua execução, é necessário recompor qual teria sido o fato jurídico tributário, de forma a se atribuir esses efeitos, do negócio jurídico próprio, ao fato tributário.

Explico: no planejamento tributário, o contribuinte poderia chegar a um resultado negocial “R” mediante determinada conduta “C” sujeita a certa carga de tributação “T”. Ao promover o planejamento tributário, o contribuinte executa uma conduta “planejada

“P”, para alcançar o mesmo resultado “R”, mas com redução ou não pagamento de tributo “-T”.

Identificada a ilicitude na conduta “P”, deve ser afastado o efeito redutor da tributação “-T”. Mas para tanto, é necessário identificar a norma individual e concreta de tributação, mediante a individualização da conduta “C” e da tributação original “T” cujos elementos devem ser aplicados na norma individual e concreta de tributação.

Postas essas considerações, e ausente, no recurso, qualquer questionamento preliminar, passo a análise dos fatos constantes dos presente autos.

MÉRITO:

A questão a ser examinada refere-se à compensação de prejuízos fiscais no caso de incorporação de sociedade lucrativa por outra detentora de prejuízos fiscais, sendo ambas do mesmo grupo empresarial.

A referida operação foi considerada pela Autoridade Fiscal como simulada, vez que a compensação de tais prejuízos fiscais seria o único objetivo da operação societária realizada. Desta forma, estaria o contribuinte violando, indiretamente, as normas que vedam a compensação de prejuízos fiscais abaixo citadas:

Art.513.A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade (Decreto-Lei nº2.341, de 29 de junho de 1987, art. 32).

Art. 514.A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº2.341, de 1987, art. 33).

Parágrafo único.No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).

Ao analisar o contexto da inserção das normas de limitação à compensação de prejuízos fiscais (arts. 513 e 514 do RIR/99, inseridas pelos artigos 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87), verifica-se que a intenção era afastar a possibilidade de alguma pessoa jurídica adquirir outra apenas com a finalidade de compensar os prejuízos fiscais, conforme se depreende da exposição de motivos daquele diploma legal:

O artigo 32 dispõe sobre a não compensação de prejuízos fiscais apurados pelas pessoas jurídicas, quando, após a apuração dos prejuízos tiver ocorrido modificação do controle societário e do

ramo de atividade da empresa. Essa norma visa restringir a absorção de uma pessoa jurídica por outra com o objetivo de compensar prejuízos fiscais. O artigo 33 consolida normas de legislação em vigor, relativamente à compensação de prejuízos na ocorrência da incorporação, fusão ou cisão de empresas. (Diário do Congresso Nacional de 17.12.1987, p. 726)

Segundo Ricardo Mariz de Oliveira¹, *a preocupação das autoridades fiscais decorria de que, àquela época, havia se instalado e difundido a prática da aquisição de pessoas jurídicas deficitárias, quase sempre inativas, por outras lucrativas, com o único fito de reduzir a carga tributária destas através do aproveitamento dos prejuízos daquelas. Eram as famosas 'shell companies' que chegavam a ser vendidas até por anúncios em jornais.*

Este é, portanto, o espírito que deve seguir a interpretação das normas antielisivas acima citadas que vedam o aproveitamento de prejuízos fiscais.

Deve-se ter em mira, também, que, nos dizeres de Humberto Ávila², *o direito ao abatimento de prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores não pode ser qualificado como mero instrumento de política tributária expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte e, como tal, ser manipulado pelo Poder Legislativo, tanto para ser amplamente concedido quanto para ser totalmente suprimido. Ao contrário, ele é uma imposição constitucional decorrente das regras de competência para instituição do imposto sobre a renda e da contribuição sobre o lucro, dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da proibição do confisco.*

Neste cenário, temos que, no início do ano de 2005, o Grupo Daimler Crysler operava no Brasil com duas empresas, Banco DaimlerCrysler (02.831.756/0001-08) e Daimler Crysler DC Leasing (60.814.191/0001-57).

Segundo alegado pela Recorrente e documentalmente comprovado nos autos, o Grupo resolveu adquirir a empresa Alvorada Leasing, com sede em Barueri, e que goza de benefício fiscal de ISSQN; e que foi rebatizada de Daimler Crysler Leasing (00.162.760/0001-03).

Até aqui não existe qualquer questionamento acerca dos negócios jurídicos realizados. Houve a aquisição, pelo Banco Daimler Crysler (02.831.756/0001-08), de uma empresa de leasing operacional (Alvorada Leasing/Daimler Crysler Leasing - 00.162.760/0001-03), com nítido propósito negocial e sem qualquer questionamento acerca da realidade do negócio.

Ainda, está clara a existência de propósito negocial na extinção de uma das empresas de leasing, para que o grupo passasse a operar com apenas uma; bem como a preferência na subsistência da recém adquirida Alvorada Leasing/Daimler Crysler Leasing - 00.162.760/0001-03, posto que somente ela teria o benefício fiscal de ISSQN no município de Barueri.

¹ Em Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 869.

² Em: Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.76 e 77.

A questão posta nos presentes autos é saber se foi lícita a operação de (i) transferência dos ativos da Daimler Crysler DC Leasing (60.814.191/0001-57) para a Alvorada Leasing/Daimler Crysler Leasing - 00.162.760/0001-03; (ii) com posterior transformação da Daimler Crysler DC Leasing (60.814.191/0001-57) em banco múltiplo (Banco Daimler Crysler DC) seguido de (iii) incorporação, pelo Banco Daimler Crysler DC (60.814.191/0001-57), do operacional Banco DaimlerCrysler (02.831.756/0001-08).

Em suma, resta saber se foi lícita a transferência dos prejuízos acumulados no exercício da atividade de leasing (concentradas na originalmente operacional Daimler Crysler Leasing DC - 60.814.191/0001-57) para a atividade de banco múltiplo (originalmente concentradas no Banco DaimlerCrysler (02.831.756/0001-08), mediante (i) a transformação da primeira em Banco múltiplo seguido (ii) da incorporação da segunda pela primeira.

Entendo que a análise dos fatos dos autos dá razão ao lançamento fiscal.

A uma, pois, como bem definido no auto de infração, não existe substancia negocial na cisão da empresa de leasing Daimler Crysler DC Leasing (60.814.191/0001-57), com a transferência de todo o ativo operacional para a outra empresa de leasing (Alvorada Leasing/Daimler Crysler Leasing - 00.162.760/0001-03), remanescendo, na empresa cindida, apenas o prejuízo acumulado. Isso porque não restou justificado ou comprovado qual o sentido e realidade negocial em se esvaziar o ativo operacional de uma empresa, deixando-a apenas e tão somente com seu prejuízo fiscal. Na verdade, ao fazê-lo, criou-se uma empresa fictícia, de fachada, cujo único objetivo era carregar o prejuízo fiscal acumulado no exercício da atividade de arrendamento mercantil;

A duas pois, a partir do momento em que toda a atividade operacional da empresa de leasing Daimler Crysler DC Leasing (60.814.191/0001-57) foi transferido para a empresa Alvorada Leasing/Daimler Crysler Leasing - 00.162.760/0001-03, restando nela o prejuízo fiscal, este prejuízo, que poderia ser registrado como ativo fiscal diferido deveria ser baixado, tendo em vista a ausência de operacionalidade da empresa remanescente e, por consequência, a ausência de previsibilidade de aferição de lucro – requisito essencial para a caracterização do prejuízo fiscal como ativo fiscal diferido.

A três, por não existir realidade negocial alguma em uma empresa não operacional (Banco Daimler Crysler DC - 60.814.191/0001-57), cujo ativo operacional havia sido todo transferido, incorporar uma empresa operacional, ainda que se considere que essas operações se deram entre empresas do mesmo grupo econômico.

Não desconhecemos, nesse particular, o julgamento consolidado no Acórdão nº 107-07.596 de 14.04.2004, da lavra do então Conselheiro Natanael Martins, *in verbis*:

"Noutras palavras, o fato de a lei permitir a dita "incorporação às avessas", não significa estarem as empresas diante de normas de absoluta permissividade, já que operações da espécie somente se justificam se, realmente, de verdadeiras operações societárias se tratarem. É dizer, operações de incorporação, fusão ou cisão, não se verificam apenas porque "contratos" a tanto assinalam, porquanto se tratam de institutos consagrados no direito societário, cunhados para resolver reestruturações societárias, envolvendo efetivas empresas ou negócios. Ai está, pois, o limite da liberdade atribuída às pessoas jurídicas, ou melhor, aos administradores e controladores de pessoas jurídicas."

(...)

É que, como já assinalei, a operação foi realizada entre empresas que sempre estiveram sob controle comum, em plena atividade operacional. A escolha da denominação comercial que remanesceria ou a sede que se escolheria, não poderia ter o condão, por si só, de caracterizar a operação como simulada. Aliás, como agiria a fiscalização se a denominação comercial resultasse da fusão dos dois nomes (p.ex., Martins e Marbo, Comércio, Distribuição e Transportes) e não tivesse havido a mudança da sede da empresa incorporadora? Por certo que do ponto de vista societário, econômico ou tributário, nenhuma mudança se teria.

Ora, como então caracterizar os atos praticados com simulados, se na forma e no conteúdo das operações nenhuma ofensa ao ordenamento se praticou? Mesmo que se tenha em questão que a incorporação às avessas se realizou para que não se perdessem os prejuízos acumulados e para que também do ponto de vista tributário a operação fosse menos onerosa, ainda assim nenhuma ofensa haveria ao ordenamento, mesmo adotando a corrente interpretativa que repugna o abuso no direito, combatendo figuras elisivas a partir desse contexto."

O que difere o julgamento neste feito daquele acima citado é que, neste processo, a empresa incorporadora Banco Daimler Crysler DC - 60.814.191/0001-57 nunca chegou a operar como banco múltiplo, tendo, ainda, o seu ativo operacional como empresa de arrendamento mercantil sido transferido para outra empresa do grupo.

Assim, enquanto formalmente era o Banco Daimler Crysler DC - 60.814.191/0001-57 quem incorporou o Banco DaimlerCrysler (02.831.756/0001-08), tem-se que o banco incorporado (Banco DaimlerCrysler - 02.831.756/0001-08) era o único que operava e tinha estrutura própria de funcionamento enquanto banco múltiplo. O Banco Daimler Crysler DC - 60.814.191/0001-57 (incorporador), por sua vez, só tinha o prejuízo fiscal, e nada mais. Com isso, não houve, na hipótese dos autos, a reunião de atividades operacionais de duas empresas por conta de uma incorporação, mas sim a apresentação de estruturas formais sem causa e sem realidade que permitisse a sua efetiva concretização.

Nessa situação, não há como reconhecer a realidade negocial nas transações levadas a feito pela Contribuinte, com o intuito de transferir os prejuízos da atividade de leasing para a atividade de banco múltiplo, razão pela qual deve ser mantido o auto de infração.

Multa qualificada em 150%

Segundo se extrai do auto de infração, a multa qualificada decorreu da verificação de que "a justificativa de que os atos foram praticados com o intuito de "reorganização societária" não descaracteriza a simulação, evidenciada pelas ações praticadas em curto espaço de tempo, cujo elemento principal não é a ocultação da operação em sim, revestida de requisitos formais, mais sim a existência de objetivo diverso daquele configurado

pelos acordos documentados e apresentados ao Fisco”. Assim, aplicou-se a multa qualificada pela “intenção livre e consciente da contribuinte de evitar a ocorrência do fato gerador do IRPJ mediante simulação, conduta caracterizada no art. 72 da lei nº 4.502/64”.

Pois bem. Dispõe, o art. 44 da Lei nº 9.430/96, o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” (sem grifos no original).

Já os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, tomados como base da qualificação da multa pelo indigitado parágrafo primeiro, dispõem o seguinte:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Da contraposição da “falta de declaração ou declaração inexata” constante do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a “omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente”, o conhecimento do fato gerador, constante do art. 71 da Lei nº

4.502/64, entendo que, para a segunda hipótese, a lei demanda a presença de dolo específico, mediante “ação ou omissão dolosa”, que deve ser especificamente provada na investigação administrativa, com fito à aplicação da multa majorada. Assim, a omissão desqualificada de uma ação tendente à dissimular referida omissão, deve ser enquadrada no disposto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Assim, “*deve ser afastada a qualificação da multa quando ausente a comprovação de fraude. Incabível a aplicação de penalidade por presunção de fraude, em face de mera omissão de rendimentos apurada no lançamento*” (aceitação unânime da 2ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, no recurso 143.280, acórdão 102-47397). Ainda, reforça este posicionamento a constatação de que “*a majoração da multa de ofício deve estar suficientemente justificada e comprovada nos autos, já que decorre de casos de evidente má-fé*” (aceitação da 6ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, no recurso 147842, acórdão 106-15545).

A dúvida é saber se, num caso como o presente, em que todos os atos praticados pela Recorrente, apesar de terem sido considerados sem intenção negocial, no primeiro momento, e com simulação, no segundo momento, mas mediante ampla publicidade de todo o processado, permitiria a identificação do chamado evidente intuito de fraude ou a prática de sonegação fiscal.

Isso por que a simulação importaria necessariamente em práticas de encobrir o fato realizado, de forma a que a conduta do Contribuinte tenha necessariamente de vir acobertada por um doloso véu de ocultação.

No caso dos autos, vejo que, apesar da nítida intenção do contribuinte em ver reduzida sua tributação, não vejo a presença do dolo relacionado à conduta que levou à pretendida redução de tributo. Nos casos de planejamento tributário, é necessário que seja identificado o dolo relacionado à ilicitude da conduta praticada, e não com relação ao objetivo de redução de tributo. Mesmo porque está no cerne do conceito de elisão fiscal a existência do direito do contribuinte de planejar seus negócios com o objetivo de redução ou não pagamento de tributos.

No entanto, frustrado o planejamento tributário e ausente a evidência de que o contribuinte sabia e queria praticar o ilícito, deve ser afastada a multa qualificada. Tem-se, assim que, apesar de o negócio ter sido considerado simulado, afastando-se os seus efeitos para fins de tributação, identificando-se ser o tributo devido, resta evidente que a Recorrente agiu certa de que estaria praticando o chamado negócio jurídico lícito, afastando o dolo apontado.

Entendo, pois, que não existiu, assim, o dolo específico pedido pelo *caput* dos artigos 71, 72 e 73 da lei nº 4.502, de 1964, elemento essencial para se promover a qualificação da multa de ofício, ainda que tenha havido alteração das chamadas *circunstâncias materiais* ou a modificação das *características essenciais* do fato gerador.

Importante ressaltar que o fundamento legal para afastar a simulação (art. 167 do Código Civil) é diverso daquele que respalda a qualificação da multa (arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502).

Neste sentido, apresento precedentes do Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

IRPJ – ATO NEGOCIAL – ABUSO DE FORMA – A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato

MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.(acórdão 101-95.552).

SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES COM ÁGIO E SUBSEQUENTE CISÃO – ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – SIMULAÇÃO. Os negócios jurídicos envolvendo as reorganizações societárias de que tratam os fatos, com subscrição de ações com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao aumento de capital, precedida de pacto simulatório, e sem vivência dos riscos do negócio jurídico, revelam uma verdadeira alienação de participação societária e caracterizam a simulação, nos termos do art. 102, e seu inciso II, do Código Civil de 1916, uma vez que os atos formais são apenas aparentes e diferem do negócio efetivamente praticado. Tais atos não são oponíveis ao fisco, e nessa situação é devido o tributo incidente sobre o ganho de capital obtido com a alienação do investimento .

MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – INEXISTÊNCIA – IMPROCEDÊNCIA – As operações societárias praticadas pela recorrente, desqualificadas pelo FISCO porque imputadas de dissimuladas (simulação relativa) - porém tidas como possíveis em face de parcela da doutrina e de decisões ainda recentes deste Tribunal, que sustentam tratar-se de negócio jurídico indireto -, pelas suas próprias características, não pode ser considerada como praticadas com evidente intuito de fraude, inclusive porque realizadas com toda publicidade que os atos exigiram.(acórdão 107-08.837)

INCORPORAÇÃO ATÍPICA - NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO - SIMULAÇÃO RELATIVA - A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada. Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do

fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos (acórdão 103-21.047).

PENALIDADE QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – ERRO DE PROIBIÇÃO – ARTIGO 112 DO CTN – SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI – Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal. (acórdão 101-95.537).

Diante do exposto, por não entender estar presente o dolo necessário para a caracterização da sonegação, da fraude e do conluio, voto por dar provimento ao recurso, nesse particular, e retirar a qualificação da multa de ofício, reduzindo a mesma para o percentual de 75%.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reduzir a multa para o patamar de 75%.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator

CÓPIA