

RX2 O
RY3 K

SI-C4T1
Fl. 1

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

Processo n° 19515.001895/2007-11
Recurso n° 165.479 Voluntário
Acórdão n° 1401-00.155 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2010
Matéria IRPJ E OUTROS Ganho de Capital
Recorrente KLABIN S.A
Recorrida 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

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.

SIMULAÇÃO

A subscrição de novas ações de uma sociedade anônima, com a sua integralização em dinheiro e registro de ágio, para subsequente retirada da sociedade da sócia originária, com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento caracteriza simulação de venda da participação societária.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MULTA.

No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

JUROS SOBRE MULTA.

A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido. Não procede o argumento de que

1

somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa.

MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTO. AUSÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA.


Por se referirem a infrações distintas, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa no curso do ano-calendário, que deixou de ser recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, dar provimento para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), vencida a Conselheira Ester Marques Lins de Sousa; II) Pelo voto de qualidade, negar provimento em relação à multa isolada, vencidos os Conselheiros Alexandre Antônio Alkmim Teixeira (Relator), João Francisco Bianco e Karem Jureidini Dias, designado o Conselheiro Antonio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor em relação a esta matéria; III) Por maioria de votos, negar provimento em relação aos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros João Francisco Bianco e Karem Jureidini Dias; e IV) Por maioria de votos, em relação à manutenção do lançamento, negar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro João Francisco Bianco que dava provimento integral, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e João Francisco Bianco apresentarão declarações de voto.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente


ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA - Relator


ANTONIO BÉZERRA NETO - Redator-Designado

EDITADO EM: 06 AGO 2010

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Ester Marques Lins de Sousa, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Carmen Ferreira Saraiva, João Francisco Bianco e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Trata o presente feito de auto de infração lavrado pela Divisão de Fiscalização Indústria da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo – DEFIS, em que se imputa à Recorrente o não oferecimento à tributação, no ano calendário 2003 (com reflexos nos anos calendário 2004 e 2005), de rendimentos auferidos na forma de ganho de capital, originados de reestruturação societária considerada, pelo Fisco, como simulação de venda de participação societária.

Houve, assim, a exigência, no auto de infração, do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, acrescidos de correção pela SELIC, multa de ofício qualificada e multa isolada.

Os fatos, nas versões do Fisco e do contribuinte, convergem para o mesmo ponto, sendo objeto de apreciação neste recurso, não tanto a lógica fática, mas sim a divergência quanto à qualificação jurídica dos procedimentos adotados pela Contribuinte.

Assim, passemos aos fatos.

A Klabin S.A, juntamente com a empresa Klabin do Paraná Produtos Florestais S.A, pertencentes ao mesmo grupo econômico, adquiriu, em 22 de outubro de 2002, a totalidade das ações da empresa Kurguelen Holdings S.A, cujo capital social era de simbólicos R\$ 100,00 (cem reais). O capital social, na oportunidade, ficou igualmente dividido entre as duas empresas, sendo a denominação social alterada para Riocell S.A.

Em 1º de dezembro de 2002, por meio de Assembléia Geral Extraordinária, a Riocell S.A promoveu o aumento de seu capital no montante de R\$ 70.105.520,00 (setenta milhões, cento e cinco mil, quinhentos e vinte reais), inteiramente subscrito e integralizado pela Klabin S.A por meio de bens imóveis, incluindo as terras e acessões pertencentes à Unidade Industrial de Guaíba/RS.

Na mesma AGE, foi aprovada a emissão de 61.905 debêntures, no valor unitário de R\$ 10.000,00, totalizando R\$ 619.050.000,00 (seiscentos e dezenove milhões e cinquenta mil reais), integralmente adquiridas pela Klabin S.A e pagas por meio da entrega dos bens móveis que guarneciam a Unidade Industrial de Guaíba/RS, além de uma pequena parcela (R\$ 3.848,69) em dinheiro.

Em 1º de maio de 2003, a Riocell S.A realizou nova assembléia, em que promoveu novo aumento de capital no montante de R\$ 91.755.380,00 (noventa e um milhões, setecentos e cinquenta e cinco mil, trezentos e oitenta reais), totalmente subscrito pela Klabin S.A e integralizado por meio da entrega de “bens, direitos e obrigações” relativos à Unidade Industrial de Guaíba/RS.

Neste momento, toda a Unidade Industrial de Guaíba, responsável pelo setor de celulose do Grupo Klabin, havia sido transferida da Klabin S.A para a Riocell S.A. Com esses aumentos de capital e integralizações, a Riocell S.A passou a ter um capital social de R\$161.861.000,00 (cento e sessenta e um milhões, oitocentos e sessenta e um mil reais),

distribuídos em 99,99% para a Klabin S.A e 0,01% para a Klabin do Paraná Produtos Florestais S.A.

Em 30 de maio de 2003, a empresas Klabin S.A e Klabin do Paraná Produtos Florestais S.A celebraram um nominado “Contrato de Investimento e Outras Avenças” com as empresas Aracruz Celulose S.A e Aracruz Trading S.A, em que as duas primeiras cederam, às duas últimas, direito de subscrição e integralização de capital na empresa Riocell S.A.

No dia 30 de junho de 2003, o Grupo Aracruz, por meio de suas duas empresas, subscreveu e integralizou na Riocell S.A, os seguintes valores: R\$ 108.000.000,00 (cento e oito milhões de reais), a título de capital e R\$ 1.650.728.400,00 (um bilhão, seiscentos e cinquenta milhões, setecentos e vinte e oito mil e quatrocentos reais) a título de ágio, creditado este valor à reserva de capital.

Dois dias depois, em 02 de julho de 2003, a Riocell S.A adquiriu da Klabin S.A as ações que esta detinha na empresa para permanência em tesouraria e posterior cancelamento e resgatou as debêntures que haviam sido emitidas, operação efetuada mediante o pagamento da quantia de R\$1.126.098.838,07 (um bilhão, cento e vinte e seis milhões, noventa e oito mil, oitocentos e trinta e oito reais e sete centavos).

Portanto, a subscrição de novas ações integralizadas com ágio resultou em um aumento do patrimônio líquido da Riocell S.A. Conseqüentemente, tal acréscimo foi refletido na Klabin S.A por meio da equivalência patrimonial realizada pela investidora.

Assim, as ações da Riocell S.A – para efeito de determinação do ganho de capital na alienação – já estavam contabilizadas pelo valor que seriam alienadas. Desta feita, não houve apuração de ganho de capital, uma vez que o valor que foi pago pela Riocell S.A pelas suas próprias ações coincidiu com o valor contábil das ações na investidora.

Não existe, a princípio, divergência entre o Fisco e a Contribuinte quanto a essas constatações de fato.

O Fisco, no entanto, em análise desta operação, entendeu ter havido simulação de venda da participação que a Klabin S.A possuía na Riocell S.A, apontando os seguintes fundamentos:

- 1) os envolvidos praticaram uma série de atos jurídicos objetivando a transferência da Unidade Industrial de Guaíba, pertencente à Klabin S.A, para o Grupo Aracruz, sendo que tal objetivo poderia ter sido alcançado com a mera alienação de referida Unidade;
- 2) que, em resumo da operação, “o Grupo Klabin integraliza, em uma empresa recém criada (Riocell), a unidade de celulose que pretende alienar. Por sua vez, a ARACRUZ integraliza nessa mesma empresa o montante de R\$ 1.758.728.400,00. Passados apenas dois dias, o Grupo KLABIN retira-se da sociedade recebendo por suas ações o valor de R\$1.126.098.838,07”;
- 3) Que “pela vida efêmera da associação Aracruz x Klabin na empresa Riocell, torna-se evidente que jamais houve qualquer intenção nessa associação – a única razão de sua existência (repita-se que durou apenas 2 dias) foi o de evadir à tributação” (fl. 160);

- 4) Que a operação “pretendeu simular que a Klabin S.A teria obtido um ganho não operacional de R\$ 865.511.754,17 (elisão ilegítima), através de uma variação no percentual na empresa Riocell S.A (objeto da alienação)” (fl. 160);
- 5) Que o Código Civil de 2002, já vigente à época dos fatos, trata da simulação, a qual “pressupõe que se procure fingir, disfarçar, mostrar o irreal como verdadeiro, dissimular a verdade”, sendo que a Recorrente estaria “simulando a operação na tentativa de abrigar-se ao art. 428 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº. 3000, de 26/03/1999), com o fim específico de não tributar o mencionado resultado” (fl. 161);
- 6) Que “o ato simulado não produzirá efeitos tributários (elisão ilegítima), de acordo com o que dispõe o Código Tributário Nacional” (...), sendo que “não resta a menor dívida, portanto, que não é o caso de elisão ou planejamento tributário, mas sim de evasão fiscal” (fl. 162);
- 7) Que ante todo o identificado no procedimento de fiscalização, a prática da Contribuinte pode ser caracterizada como sonegação, e que “a forma dada ao negócio teve ainda o objetivo de ‘modificar as suas características essenciais (do fato gerador) de modo a reduzir (a zero) o montante do imposto devido’, caracterizando a fraude definida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964”, existente, ainda, o conluio entre empresas, diretores e representantes, pelo que o tributo deve ser cobrado com a multa qualificada;
- 8) Que, ao deixar de apontar o lucro no período de julho de 2003, deixou de recolher o imposto devido por estimativa, sendo, assim, merecedor da aplicação da multa isolada;
- 9) Que, com o acréscimo do lucro no ano calendário 2003, deve ser procedido o reflexo nos anos calendário futuros, principalmente no que toca às compensações de prejuízo realizadas;

Inconformada com o enquadramento jurídico dado pelo Fisco às operações realizadas, a Recorrente apresentou impugnação em que afirma o seguinte:

- 1) que “no ano de 2002, devido ao fechamento de mercados financeiros internacionais e à conturbação interna que precedeu as eleições presidenciais, a impugnante viu-se com dificuldades insuperáveis para refinar suas dívidas de curto prazo. Como se recorda, essas mesmas causas levaram o real a ser desvalorizado em mais de cinquenta por cento” (fl. 231);
- 2) que, assim, a Recorrente teve de recorrer a “um empréstimo-ponte com o BNDES e um “pool” de bancos credores, que envolveu a caução de mais da metade do capital da Impugnante, além de avais pessoais de seus controladores” (... – fls. 232);



5

- 3) que, já em dezembro de 2002, “em substituição ao empréstimo-ponte, foi efetivada uma nova operação com o BNDES e o “pool” de bancos, com garantias adicionais às concedidas antes, passando a envolver caução de ações da controlada Riocell S.A. e de debêntures de sua emissão, e hipotecas sobre as unidades industriais da Riocell S.A e de imóveis rurais” (fl. 232);
- 4) que “somente depois, com a obrigação de proceder à realização de ativos, surgiu a negociação com a Aracruz, o que veio a ser declarado no n. 1 do item 11,01, notas explicativas da ITR relativa ao último trimestre de 2003” (... - fl. 233);
- 5) apresenta “listagem das negociações de suas ações em bolsa, mês a mês, pela qual se pode constatar que, de uma posição de queda de cotações na segunda metade de 2002 e no primeiro trimestre de 2003 (já iniciada antes), passou-se a um constante crescimento dali em diante, o que demonstra, entre outros fatores, o bom equacionamento do seu passivo” (fl. 233);
- 6) que quando ocorre evasão por simulação, “invalida-se o ato simulado, e, tratando-se de simulação relativa, traz-se à tona o ato verdadeiro, pois «subsistirá na forma o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma», segundo o preceito do caput do art. 167” do Código Civil.
- 7) Que “não há a mínima controvérsia doutrinária ou jurisprudencial quanto a que a simulação se caracteriza pela desconformidade entre a vontade interna (subjéctiva) das partes do negócio simulado e a prática ostensiva deste perante o mundo exterior”, admitindo a sua comprovação por meios indiciários, “isto é, pela reunião de uma série de indícios com densidade suficiente para permitir a formação da convicção sobre a vontade interna das partes” (fl. 234);
- 8) Que ante a publicidade dos atos, por obrigação legal imposta pela Comissão de Valores Mobiliários, resta afastado o elemento de sigilo sempre presente nos atos simulatórios;
- 9) Que “diferentemente dos casos em que a pessoa jurídica nada tenha a fazer, e «faça um planejamento fiscal» com a única finalidade de reduzir sua tributação, no caso deste processo havia razões empresariais para a prática dos atos retro-descritos, pois a impugnante estava em difícil situação financeira, em consequência da qual tinha obrigação de se desfazer de ativos, e para consecução desse objetivo empresarial encontrou um caminho menos oneroso tributariamente” (fl. 237);
- 10) Que “em suma, a impugnante tinha um propósito negocial e tinha um negócio a fazer, e o fez. Podia fazê-lo por mais de uma via jurídica, escolheu uma delas e a pôs em prática efetiva, sem a mínima desconformidade com sua intenção. Isto, portanto, exclui a hipótese de simulação” (fl. 238);



- 11) Que existe diferença entre a simulação, ilícita, e o negócio jurídico indireto, lícito, sendo que “o negócio jurídico indireto é válido desde que seja praticado para atingir um fim de direito privado que não seria vedado pela lei se tivesse sido praticado o negócio direto” (fl. 238);
- 12) Assim, “a impugnante precisava desfazer-se de ativos, e não precisava fazê-lo por via de compra e venda, pois podia atingir esse objetivo por quaisquer meios. Assim, o fez por estrutura jurídica que lhe propiciou atingir seu objetivo negocial e econômico sem incorrer no fato gerador do IRPJ e da CSL, e tudo validamente perante o direito privado e o direito tributário” (fl. 239);
- 13) Descabimento da multa qualificada, assim como da aplicação cumulativa da multa de ofício com a multa isolada e, também, *ad argumentandum*, de juro sobre a multa aplicada.

O feito foi julgado perante a DRJ de São Paulo, que manteve integralmente o lançamento, vencido o Relator com relação a multa isolada, que afastava. Leiamos a ementa, *in verbis*:

SIMULAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

A realização de operações simuladas com o fito de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens do que as proporcionadas pela lei fiscal não deve inibir a aplicação de hipóteses de incidência do imposto de renda sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos e ganhos de capital.

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraude, impõe-se a aplicação de multa qualificada.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CUMULATIVA COM A MULTA DE OFÍCIO.

Por determinação expressa da Instrução Normativa nº 93, de 1997, constatada falta de pagamento do imposto por estimativa, devem ser exigidas as multas sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, e o imposto apurado pelo ajuste anual, acrescido de MULTA de ofício pelo seu não recolhimento.

CSLL DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Lançamento procedente.

Em referida decisão, a DRJ reafirma que “conforme admite a própria contribuinte, o Grupo Klabin tinha que se desfazer de ativos, por obrigação contratual assumida perante seus credores em decorrência da sua premência financeira” e que “nunca houve intenção dos Grupos supramencionados (Klabin e Aracruz) se associarem na empresa Riocell S.A., que serviu, simplesmente, de instrumento para a simulação constatada pela

fiscalização, perpetrada com o intuito de alcançar o objetivo supracitado, qual seja, a alienação de ativos sem a tributação do correspondente ganho de capital” (fl. 475).

Ainda, entendeu que “*não há como qualificar o caso como de planejamento lícito, eis que nele está presente o divórcio entre a vontade real (alienar ativos) e a operação praticada (uma série de alterações societárias)” (fl. 479)*

Quanto à qualificação da multa, a DRJ entendeu não estar caracterizada a sonegação, pois não houve a tentativa da Recorrente em ocultar o ato praticado, mas que está presente tanto a fraude quanto o conluio para fugir à tributação do ganho de capital, pelo que se manteve a multa de 150%.

Quanto a multa isolada, a DRJ, por maioria, vencido o Relator, manteve a sua cobrança cumulativa com a multa de ofício, bem como a incidência de juros sobre a multa aplicada.

A Contribuinte, inconformada, aviou recurso para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em que reafirma as suas razões de impugnação, ratificando que a Recorrente nunca pretendeu, de fato, nada ocultar ao conhecimento Fisco.

Esclareceu a Recorrente, após contornar uma deselegância praticada na decisão recorrida contra o seu advogado, que “*efetivamente houve o negócio com pessoas jurídicas não ligadas a ela, realizado realmente pela estrutura jurídica livre e conscientemente adotada, não um negócio falso e diferente do pretendido” (fl. 509).* Ainda, pontuou que “*a vontade verdadeira é a que norteia o desvendamento da simulação e do ato dissimulado. Assim, a verdadeira vontade desvendada tem que ser uma vontade diferente daquela que as partes manifestaram através do negócio simulado, pois, em caso de descobrir que houve conformidade entre vontade e prática, a conclusão inelutável é de não ter ocorrido simulação” (fl. 508).*


Ainda, repisou a diferenciação entre *simulação* e *negócio jurídico indireto*, para enquadrar as operações em apreço na segunda categoria, fazendo cuidadosa exemplificação com o uso de jurisprudência judicial a respeito, em que se reconhece a licitude do negócio jurídico indireto em todos os seus efeitos. Em seguida, colacionou farta jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes acerca do abuso do direito, simulação e planejamento tributário em geral.

Dando seqüência a sua defesa de mérito, a Recorrente teceu considerações acerca da aplicação do princípio da legalidade, isonomia, capacidade contributiva constitucionalmente assegurados, de forma a limitar o poder da administração pública na revisão dos atos praticados pelo particular. E, ante a ausência de uma norma anti-elisiva que atribuísse poderes para a Administração Tributária desconsiderar os negócios lícitos praticados pelos particulares, espera ver reconhecido o abuso de poder na lavratura do auto de infração.

Por fim, pugnou pelo afastamento da multa qualificada, aduzindo a ausência do *evidente intuito de fraude*, assim como o cancelamento da multa isolada e, *ad argumentandum*, a não incidência de juros sobre a multa.

Foram apresentados, pela Recorrente, pareceres da lavra dos professores José Carlos Moreira Alves e Tércio Sampaio Ferraz Júnior em que sustentam, por matizes diversas, ter ocorrido, no caso em análise, negócio jurídico indireto, e não simulação, corroborando a tese por ela sustentada.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e, atendidos os requisitos legais, dele conheço.

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.

Dentro dessa perspectiva, faz-se mister apontar as divergências entre os pensamentos da Autoridade Fiscal e da Recorrente. Para tanto, os fatos em análise podem ser segregados em duas ocasiões cruciais:

Momento 1: Reestruturação societária da Klabin S.A – criação da Riocell S.A com a transferência dos bens, direitos e obrigações da Unidade Guaíba;

Momento 2: Transferência da participação societária da Klabin na Riocell S.A para a Aracruz S.A.

Na perspectiva do Fisco, a reestruturação societária (momento 1) foi realizada com o objetivo de alienar a antiga Unidade Guaíba (momento 2). Todo o procedimento teria sido “premeditado” no intuito de não apurar ganho de capital quando da alienação. Veja-se o posicionamento do Auto de Infração, expresso na decisão proferida pela DRJ, *in verbis*:

“Fica claro que o objetivo de todo o procedimento era a mera passagem do controle da unidade de celulose de Guaíba/RS do Grupo Klabin para a Aracruz (ver comunicado ‘Fato Relevante’ de Klabin S.A ao mercado de capitais e o item 2 das considerações iniciais do Relatório da Administração da Klabin S.A referente ao ano-calendário de 2003, fls 167/168), objetivo que poderia ter sido alcançado por uma simples alienação. Entretanto, optou-se por um intrincado emaranhado de alterações societárias, a fim de dissimular o verdadeiro negócio

jurídico. Pretendeu-se simular que o Grupo Aracruz possuía interesse em ingressar na sociedade (Riocell), pagando, para tanto, um vultoso ágio, que repercutiria na outra sócia (Klabin S A) como um ganho não operacional não tributável." (fl. 466)

De tal sorte, o Fisco chegou à conclusão que “*jamais houve qualquer intenção nessa associação, sendo que a única razão de sua existência (que durou apenas 2 dias) foi a de se evadir à tributação*”.

Já na perspectiva da Recorrente, a reestruturação societária (momento 1) foi realizada em vista de propósitos negociais. A estrutura jurídica criada, portanto, possuía finalidade econômica e negocial sendo este, pois, o fundamento da criação da Riocell S.A.

Apenas em outra circunstância (momento 2) teria surgido a negociação com a Aracruz. Diante deste fato, a Recorrente entendeu ter duas opções para concretizar esta operação: i) alienar a sua participação por meio de simples “compra e venda” e apurar o ganho de capital; ou ii) utilizar-se de negócio jurídico indireto - válido perante o direito privado e o direito tributário – o qual resultaria em uma economia tributária.

Vejam-se os argumentos da Recorrente, *in litteris*:

“Ora, diferentemente dos casos em que a pessoa jurídica nada tenha a fazer, e ‘faça um planejamento fiscal’ com a única finalidade de reduzir a sua tributação, no caso deste processo havia razões empresariais para a prática dos atos retro-descritos, pois a impugnante estava em difícil situação financeira, em consequência da qual tinha uma obrigação de se desfazer de ativos, e para a consecução desse objetivo empresarial encontrou um caminho menos oneroso tributariamente.” (fl. 237)

(-)

“Foi em cumprimento dessa obrigação que a recorrente encerrou suas atividades no setor de celulose, transferindo-as para a Aracruz.

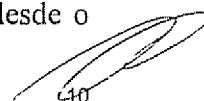
Contudo, muito tempo antes disso, foi como parte da estruturação das garantias em favor de debenturistas que a recorrente transferiu ativos para a Riocell, em integralização de capital e de debêntures, conforme o n. 11 (d) do item 11.01, notas explicativas, da ITR relativa ao último trimestre de 2002 (doc. 15), repetida no n 6(a) do item 04.01, notas explicativas da ITR do primeiro trimestre de 2003, onde se lê (doc. 8 da impugnação).

(-)

Esta, pois, a origem da Riocell, desvinculada de qualquer intenção negocial com a Aracruz.” (fls. 501 e 502)

Diante disso, entende a Recorrente que (i) existindo propósito negocial na sua reestruturação societária e (ii) por ter realizado licitamente um negócio jurídico indireto – e não praticado uma simulação – deve o auto de infração em análise ser cancelado.

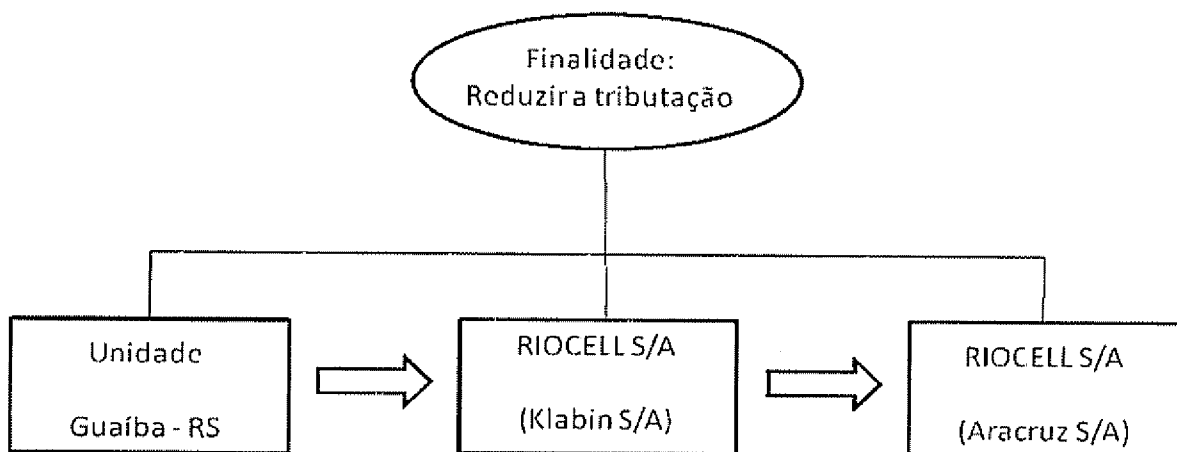
Em suma, a divergência apresentada entre o Fisco e a Recorrente se pauta no fundamento de toda reestruturação societária. O primeiro argumenta que a intenção, desde o



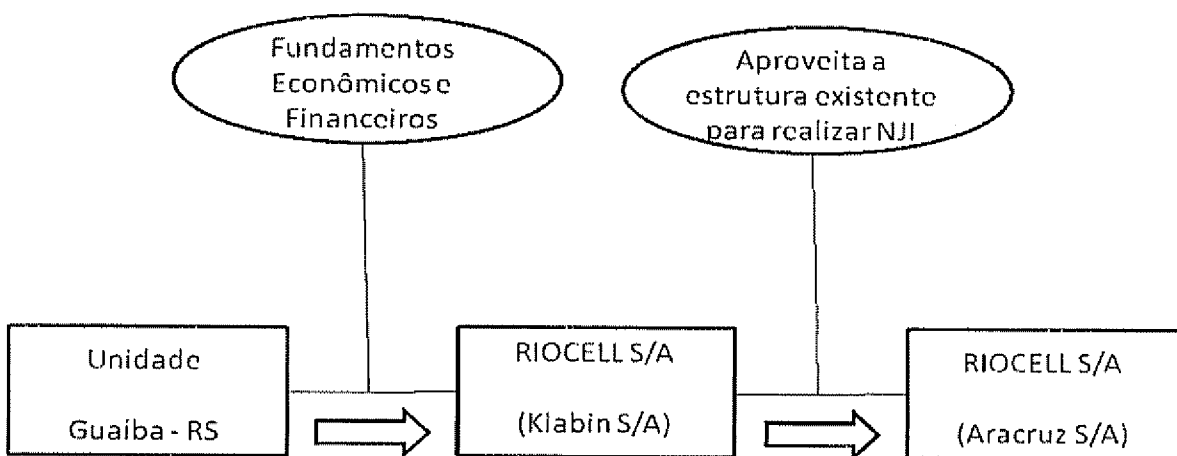
início, era de evitar a tributação; enquanto a segunda argumenta que toda reestruturação teve fundamentos econômicos e financeiros, sendo que, no primeiro momento, tal fundamento seria a necessidade de estruturação de garantia em favor de debenturistas e, num segundo momento, teria ocorrido o negócio jurídico indireto, não passível de descon sideração pelo Fisco.

A diversidade dos entendimentos apresentados pode ser assim demonstrada:

Posição do Fisco:



Posição da Recorrente:



Passo, assim, à análise das alegações da Recorrente, primeiro para identificar a real existência de fundamento econômico e financeiro da sua reestruturação societária, compreendendo a criação da Riocell S.A e a transferência patrimonial da unidade de Guaíba para esta empresa e, num segundo momento, do aproveitamento da estrutura existente para a realização do negócio jurídico indireto.

REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. FORMAÇÃO PATRIMONIAL DA RIOCELL.

Conforme afirmação da Recorrente, a empresa, à época dos fatos, encontrava-se em difícil situação financeira, fato este que levou a Recorrente a buscar uma organização societária mais dinâmica, menos burocrática e que resultasse em economia de custos e despesas. Confira-se o item 2 “Reestruturação Societária” das Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras de 2002:

“2 - REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA

Durante o exercício de 2001, a administração das empresas Klabin promoveu uma reestruturação societária com os objetivos de: (i) simplificar a organização operacional e societária do grupo, concentrando as operações em uma única companhia aberta (Klabin S.A. - anteriormente denominada Klabin Riocell S.A.), essencialmente com a mesma situação patrimonial e societária; (ii) reduzir custos administrativos, operacionais, financeiros e fiscais; (iii) aumentar a sinergia operacional; (iv) ampliar a integração das empresas Klabin, mediante a padronização de políticas e procedimentos; (v) racionalizar o uso dos recursos financeiros e (vi) alinhar as demonstrações financeiras aos negócios, ampliando a transparência para o mercado de capitais.

A reestruturação envolveu a incorporação de onze empresas e extinção de outras duas e foi concluída com a incorporação, em 28 de dezembro de 2001, pela Klabin S.A. do patrimônio líquido contábil da IKPC - Indústrias Klabin de Papel e Celulose S.A., até então controladora indireta dessa companhia e “holding” das empresas Klabin. Os principais eventos ocorridos no contexto da reestruturação societária são discutidos no relatório sobre as demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2001.”(sem destaques no original)

Da leitura de referido relatório, verifica-se que a Recorrente declarou, como intenção da reestruturação societária ocorrida na empresa, a integração dos diversos pólos produtivos, que estavam segregados em várias empresas. No entanto, no caso da operação em análise, a razão da convergência do patrimônio da Unidade de Guaíba para uma outra empresa, a Riocell, vai na contramão das medidas adotadas em todo o grupo. Assim, a criação de uma empresa visando segregar a atividade de celulose diverge dos objetivos gerais traçados, e assim publicados, pela Recorrente.

Se a intenção da companhia era a redução de custos por meio de uma organização operacional e societária mais simplificada e, visando atingir este objetivo, a empresa incorporara onze empresas e extinguiu outras duas, parece-me, a princípio, que a criação de uma nova empresa para funcionar como “braço” na execução de atividades outrora realizadas pela própria Recorrente foge à lógica então empregada.

Existe, assim, uma primeira contradição a ser anotada: enquanto toda a atividade produtiva estava sendo concentrada em uma única empresa, a atividade de celulose e papel foi “desmembrada” para uma nova sociedade especificamente criada para recebê-la.

Seguindo em frente, analiso a forma de integralização do capital social da Riocell. Quando os acionistas aprovaram um aumento de capital social da Riocell S.A no montante de R\$ 91.755.380,00 (noventa e um milhões, setecentos e cinquenta e cinco mil e trezentos e oitenta reais), as ações foram integralmente subscrita e integralizadas pela Klabin S.A. Na integralização, a Recorrente entregou “bens, direitos e obrigações” da Unidade Industrial de Guaíba, em valor compatível, conforme laudo emitido por perito avaliador independente. Salta aos olhos, no entanto, que obrigação, ou seja, passivo, tenha sido dada como pagamento para formação do ativo de uma empresa e como forma de integralização do seu capital social.



Na verdade, mediante a conferência dos bens, direitos e obrigações, tem-se, que restou configurada não a integralização de capital social propriamente dito, mas sim uma cisão da Recorrente, com a atribuição de seu “acervo líquido” para a empresa Riocell.

Isso porque, a Recorrente pretendeu entregar, como integralização do capital social, ativos e passivos relacionados à Unidade Industrial de Guaíba. Ora, não há como integralizar o capital social da empresa com obrigações. De fato, conforme o art. 7º da Lei das S.A., “o capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro”. Ora, obrigações não são patrimônio susceptíveis a integralizar o capital social.

Verifica-se, assim que, na verdade, foi transferido para Riocell S.A o chamado “Acervo Líquido”, composto por ativos e passivos de parte da Klabin S.A, relacionados à Unidade Industrial de Guaíba. Ou seja, em verdade, a Klabin S.A foi cindida, contrariando os objetivos gerais traçados pela companhia em 2002, qual seja, o de concentrar as operações em uma só empresa.

Por outro lado, resta encontrar um fundamento que justifique a cisão da Klabin S.A - operação em sentido divergente com as políticas traçadas pela própria empresa, que não se relacione à mera economia de tributo posteriormente percebida.

Alega a Recorrente que *“foi como parte da estruturação das garantias em favor de debenturistas que a recorrente transferiu ativos para a Riocell, em integralização de capital e de debêntures, (...) Esta, pois, a origem da Riocell, desvinculada de qualquer intenção de negociação com a Aracruz.”*

Ultrapassada a questão de integralização de capital com passivos – que nada mais seria senão cisão -, passa-se à análise das debêntures emitidas pela Riocell e integralizadas pela Klabin.

A Assembléia Geral Extraordinária de 01/12/2002 aprovou a emissão de debêntures pela Riocell S.A no montante de R\$ 619.050.000,00 (seiscentos e dezenove milhões e cinquenta mil reais), as quais foram integralmente subscritas pela Klabin S.A e pagas com a transferência de bens móveis relativos àquela unidade industrial em que era explorado o negócio de celulose.

De acordo com Modesto Carvalhosa, *in verbis*:

“Trata-se a emissão de debêntures de modalidade de mútuo, à medida que a sua criação é reservada às companhias e submetida a cláusulas uniformes.

(...)

A função das debêntures é a de capitalizar a sociedade. São, desse modo, títulos de crédito representativos da totalidade do débito contraído pela companhia, consoante escritura de emissão aprovada pela assembléia geral.”¹

¹ Carvalhosa, Modesto. Comentários à Lei de Sociedades Anônimas: Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. São Paulo: Saraiva, 2002, pg. 563 e 564).

Pode-se observar que a função das debêntures é a capitalização da empresa emissora e, por isso, comparável ao mútuo. Este, de acordo com o art. 586 do Código Civil, consiste no empréstimo de coisas fungíveis, sendo o mutuário obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Assim, é da essência da emissão de debênture o seu pagamento em dinheiro, tendo, de tal modo, natureza de mútuo. Ocorre que, no caso, as debêntures emitidas foram integralizadas com “bens móveis relativos à unidade industrial de Guaíba”.

Tal prática não configura uma ilegalidade em si. No entanto, fica registrado novo indício de adulteração da finalidade de instrumento jurídico típico - debênture, que serviu para transferência de patrimônio entre a Klabin e a Riocell, e não para capitalização desta sociedade. Isso porque a Riocell, com a emissão das debêntures, recebeu, em seu pagamento, bens móveis da Unidade Industrial de Guaíba. Todavia, já lançando os olhos no futuro, o resgate das mesmas debêntures, como se é de esperar, não se deu pela entrega dos mesmos bens, mas mediante pagamento em dinheiro. E, registre-se desde já, o dinheiro que viabilizou o resgate das debêntures foi justamente aquele decorrente da subscrição e integralização de ações e registro de ágio realizados pela Aracruz, na operação objeto de questionamento no momento 2, que será adiante tratada.

Mas não é só. As debêntures emitidas pela Riocell foram utilizadas pela Klabin como garantia real de suas próprias debêntures (2ª Série da 4ª Emissão). Esse fato seria, ainda, um dos fundamentos da reestruturação financeira e societária realizada.

No entanto, ao analisar as garantias reais das debêntures da 2ª Série da 4ª Emissão, informações constantes nas Demonstrações Financeiras publicadas pela Recorrente (item 15 – Debêntures, alínea ‘d’ Garantias), verifica-se que:

“Para garantia das Debêntures de 2ª Série, além de fiança prestada por acionistas da Klabin S.A., foram dadas em caução ações de emissão da Riocell S.A., de propriedade da Klabin S.A. e da controlada Klabin do Paraná Produtos Florestais Ltda., representativas de 100% do seu capital total Adicionalmente, as referidas debêntures estão garantidas por hipotecas sobre unidades industriais de propriedade da Klabin e da Riocell S.A., bem como sobre imóveis rurais (florestas) e respectivas acessões.” (Sem destaques no original)

Ou seja, o lastro garantidor das obrigações emitidas pela Klabin não eram as ações ou as debêntures da Riocell, mas sim as unidades industriais de propriedade da Klabin e da Riocell.

É evidente que as garantias que interessavam aos credores da Klabin eram as hipotecas sobre as unidades industriais, sobre imóveis rurais e respectivas acessões. Isso pois, eram as únicas consistentes em efetiva garantia patrimonial. De nada valeria a caução de ações e debêntures da Riocell se ela não possuísse esses ativos patrimoniais que haviam sido transferidos pela Klabin e dados em hipoteca das debêntures emitidas.

Tendo em vista que o único ativo da Riocell era a unidade industrial de Guaíba, anteriormente de propriedade da Klabin, conclui-se que a estruturação de garantias em favor de debenturistas da Klabin poderia ter sido realizada por meio da simples hipoteca de seus ativos, sem a necessidade da criação de uma empresa para isso.

Diante de todo o exposto, identifico que existe prova indiciária suficiente para afirmar que a reestruturação societária realizada pela Recorrente, consubstanciada na transferência da Unidade Industrial de Guaíba para a Riocell S.A já tinha, desde o princípio, o objetivo exclusivo de viabilizar a alienação do ativo com redução do montante dos tributos incidentes sobre a renda.

É crível, de fato, a alegação de que a negociação com a Aracruz, especificamente, tenha ocorrido posteriormente. Todavia, não é crível que, quando a Unidade de Guaíba foi integralmente transferida para a Riocell, a Recorrente já não planejava sua alienação e que foi este planejamento que impulsionou toda a reestruturação apontada.

Diante de todo o exposto, conclui-se que, ao contrário do que foi argumentado pela Recorrente, a constituição de uma nova empresa (Riocell) com os ativos da Unidade Guaíba carecem de fundamentação negocial, figurando nitidamente como atos preparatórios da futura alienação de referida unidade de produção.

Essa linha de raciocínio conduz à conclusão de que, embora todos os procedimentos adotados pela Recorrente, em uma análise abstrata, correspondam a modelos legalmente previstos, somente foram concretamente adotados para permitir a economia tributária, com a ocultação da intenção de futura venda da Riocell e, por conseguinte, da unidade industrial de Guaíba.

KLABIN X RIOCELL X ARACRUZ

No entanto, feitos os apontados supra sobre o momento 1, em que identifiquei não existir substância negocial para a transferência patrimonial da Recorrente para a Riocell, tenho que não foi esta operação, isoladamente, que foi desconsiderada para fins de tributação.

Em verdade, o negócio jurídico questionado no presente auto de infração, por ser formador de renda e, assim, passível de desconsideração em seus efeitos fiscais, volta-se à análise da estrutura negocial travada entre a Klabin e a Aracruz. Mesmo porque se, após toda a reorganização feita no âmbito da Recorrente com a transferência patrimonial para Riocell, a participação societária nesta empresa tivesse sido simplesmente vendida, com a apuração do ganho de capital, não haveria que se falar em planejamento tributário ou operação simulada. Desta feita, foi esta operação – momento 2, objetivamente, que foi considerada simulada e que levou à lavratura do auto de infração.

É necessário, aqui, fazer um breve parênteses. 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 conseqüência, 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)



18

“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)

Entendo que, no caso dos autos, aplica-se essa hipótese interpretativa, merecendo o reconhecimento de que o negócio realizado pela Recorrente foi, de fato, de venda de participação societária com a apuração de ganho de capital.

Vejamos: a Recorrente adquiriu a empresa Kurgueles Holdings S.A, transformou-a na Riocell S.A e transferiu, por meio de aumentos de capital e integralizações do acervo líquido, toda a unidade de Guaíba para esta empresa. Não há nada de irregular nisso e não há fato gerador, até então, a ser percebido na hipótese – apesar de identificar a ausência de fundamento negocial para tanto.

No entanto, quando a Recorrente assinou contrato com as empresas do Grupo Aracruz, dando a elas o direito de subscrição de ações na Riocell S.A – etapa 1; quando as empresas do Grupo Aracruz subscreveram e aportaram R\$ 1.650.728.400,00 (um bilhão, seiscentos e cinquenta milhões, setecentos e vinte e oito mil e quatrocentos reais) a título de ágio, creditado este valor à reserva de capital - etapa 2 - e, logo em seguida, a Riocell S.A, dois dias após receber estes valores em ágio, destinou-os a aquisição das ações pertencentes à Klabin S.A, mediante o pagamento da quantia de R\$1.126.098.838,07 (um bilhão, cento e vinte e seis milhões, noventa e oito mil, oitocentos e trinta e oito reais e sete centavos), para

permanência em tesouraria e posterior cancelamento – etapa 3; essas empresa, na verdade, no prazo de trinta e dois dias (sendo trinta da assinatura do primeiro contrato e dois dias para a transferência do dinheiro recebido pela Riocell para a Klabin), realizaram um contrato de compra e venda das ações da Riocell S.A, sendo vendedora a Klabin, ora Recorrente, e compradora as duas empresas do Grupo Aracruz.

Em verdade, quando a Recorrente assinou contrato de investimento e outras avenças em 30 de maio de 2003 com as empresas do Grupo Aracruz, não o fez para tê-las como sócias, mas sim para que as mesmas se tornassem únicas donas da Riocell.

Quando as empresas do Grupo Aracruz subscreveram e integralizaram o capital da Riocell S.A em dinheiro, reservando-o como ágio, creditado à reserva de capital, na verdade estavam apenas e tão somente triangulando o pagamento das ações e debêntures para a Klabin, o que se concretizou dois dias depois, com a aquisição e pagamento das ações pertencentes à esta empresa, ora Recorrente.

E, na verdade, a própria Recorrente não esconde em momento algum que pretendia se desfazer da Unidade Industrial de Guaíba/RS, seguindo a tese de que poderia fazê-lo de forma menos onerosa tributariamente.

No entanto, a seqüência de alterações societárias (forma) não altera a substância do negócio efetivamente realizado, que materialmente foi de compra e venda de participação societária.

Por fim, não cabe a pretensão de enquadramento do negócio realizado como negócio jurídico indireto e, assim, passível de manutenção pelo critério da licitude. Isso porque o negócio jurídico indireto é identificado quando existe causa negocial para o negócio firmado e, com a sua realização, alcança-se o efeito querido e um efeito indireto originalmente não ordinário e mediatamente querido. Ou seja, no negócio jurídico indireto, a causa do negócio não é o efeito mediato, mas um efeito próprio que impulsiona o negócio realizado.

No caso em apreço, o aumento de capital pelo Grupo Aracruz e a aquisição das suas próprias ações pela Klabin não é negócio indireto, pois não existe uma causalidade própria neste negócio realizado. Todo o móvel deveu-se à transferência da totalidade das ações do Grupo Klabin para o Grupo Aracruz, retirando-se a possibilidade de o negócio ser enquadrado como negócio jurídico indireto. Mesmo porque não existe negócio jurídico indireto sem causa. Negócio jurídico sem causa induz à simulação. É neste sentido os ensinamentos de Klaus Tipke², *in verbis*:

“Um negócio simulado só existe quando falta às partes vontade negocial séria, quando elas não querem as conseqüências de direito que o negócio costumeiramente desencadeia. Um negócio simulado não existe “quando os participantes querem a superveniência de conseqüências jurídicas, apenas não o resultado econômico ou outro fatio com ele regularmente vinculado” Por isso, um negócio jurídico não ‘um negócio simulado, porque uma forma atípica foi escolhida. Negócios jurídicos de forma inválida (Formungültige) não são sempre negócios simulados. Defeito de forma (Formmangel) é em todo caso indício de simulacro. Das conseqüências jurídicas a que visa o negócio simulado, sejam conseqüências fáticas ou econômicas, deve-se distinguir a realização efetiva do negócio.

² TIPKE, Klaus, LANG, Joachin. trad. Luiz Dória Furquin. Direito Tributário. Sergio Fabris, Porto Alegre, 2008 p. 328.

Mormente em Direito Tributário é isso que interessa. Por isso mais importante do que ser o negócio simulado declarado irrelevante é para o Direito Tributário que o ato simulado seja declarado irrelevante. A conexão com um negócio simulado não alcança, a rigor, a situação de fato tributária; pois em Direito Tributário não está em jogo a contradição entre vontade negocial simulada e séria, mas sim a contradição entre resultado econômico simulado e real.

Atos simulados são atos que apenas fingem um determinado resultado fático. O fingimento pode referir-se a uma determinada pessoa ou ao modo, ao tempo ou ao lugar do ato”

Assim, existe um negócio simulado quando falta às partes vontade negocial.

Na verdade, ao analisar a finalidade de toda reestruturação societária, percebe-se que a mesma esta carecia de fundamentos empresariais e tinham, somente, o intuito de economia tributária.

De fato, como preleciona o Professor Diogo Leite de Campos, *in verbis*:

“A liberdade contratual é um instrumento, uma competência, ao serviço da gestão do projeto de vida ou da empresa. Só cabendo, portanto, na esfera jurídica do sujeito. Ir para além desta, é intrometer-se em esferas jurídicas e em interesses alheios, sem competência ou legitimidade. Quem, em vez de gerir os seus interesses – levando em conta os custos fiscais – no uso da sua liberdade contratual, passa a gerir os interesses do Estado, os impostos que decorrem da lei – ou só estes – está a exceder os limites da sua esfera jurídica, usando da sua liberdade contratual ilegitimamente. Daí a determinação da ineficácia fiscal.”³

Assim, ao constituir a Riocell S.A apenas para abrigar o ativo que pertencia à Recorrente, para, somente então, poder optar por uma forma fiscalmente menos onerosa, esta abusou de seu direito.

Muito sábias, portanto, as palavras do Professor Humberto Ávila citadas pela Recorrente:

“O que pretendo dizer, com isso? Afirmar que é permitido usar das formas jurídicas mesmo que – é este o ponto – o propósito seja economizar, porque me parece que o propósito de economizar está dentro do princípio da liberdade de exercício de atividade econômica. O que não pode é abusar. Isso, evidentemente, fará com que alguns contribuintes se beneficiem.” (fl. 528) (Sem destaques no original)

Neste sentido, observa-se as palavras do Professor Luciano Amaro, *in verbis*⁴

³ Campos, Diogo Leite de. Boa fé e Segurança Jurídica em Direito Tributário. Separata da Revista da Ordem dos Advogados. Lisboa, 2008.

⁴ Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro – 13ª Ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

“O mesmo não se daria quando o direito fosse exercido com o objetivo de obter vantagem fiscal que, de outro modo, não teria; nessa perspectiva estaríamos diante do abuso de direito, e o Fisco não estaria obrigado a aceitar os efeitos fiscais que decorreriam da questionada conduta.”

O abuso de direito pode ser mais bem visualizado nos direitos reais, passando a analisar se a conduta do sujeito teve como intenção prejudicar terceiro. Nesta linha, temos o exemplo clássico do abuso de direito na relação de vizinhança: não pode querer o vizinho levantar o muro que separa as propriedades em tal altura que prejudique o outro. É direito do proprietário construir um muro que separe os imóveis, mas ele abusa de seu direito quando este muro é levantado, sem justificativas para si, apenas visando obstruir a vista do vizinho.

Da mesma forma, a empresa tem direito de se organizar da maneira que lhe acarretará mais benefícios; porém ela abusa do seu direito quando se organiza apenas para evitar a incidência da norma tributária.

No que toca à aplicação dos princípios da legalidade, capacidade contributiva e isonomia, com mais razão ainda a sua aplicação para a manutenção do auto de infração.

A lei, quando descreve na norma tributária a hipótese de incidência, não descreve o nome das operações a serem tributadas, mas sim as operações em si mesmas consideradas. Melhor dizendo, não é o nome que se dá ao contrato que define, ou não, a incidência da norma tributária, mas a identificação efetiva da situação descrita no critério material da hipótese de incidência.

Demais disso, como já demonstrado acima, o princípio da legalidade não alberga ou dá proteção ao ato simulado com o intuito de reduzir ou afastar a exigência de tributos. Foi-se o tempo, se é que ele existiu, em que o *nomen juris* era critério definidor das relações jurídicas, sejam elas no âmbito privado, sejam elas no âmbito público-administrativo.

Por sua vez, com muito mais razão, ainda, deve o presente feito ser mantido como forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva e da isonomia. Misabel Derzi e Sacha Calmon, alavancando uma considerável evolução do princípio da capacidade contributiva, advertem que a intenção da Carta Constitucional brasileira foi conduzir à aplicação de tal princípio, informando as *reais forças econômicas do contribuinte*⁵. No caso destes autos, está mais do que nítida a existência da capacidade contributiva, posto ter a Recorrente efetivamente percebido ganho de capital passível de tributação pelo imposto de renda e pela CSLL.

Nítida, também, a aplicação do princípio de isonomia, principalmente para igualar a situação da Recorrente àqueles outros contribuintes que, de fato, quando pretendem alienar participação societária em outra empresa, o fazem por meio do contrato de compra e

⁵ Segundo os Autores: “A Constituição de 1988 tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios auto-aplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicador da lei. Essa mesma evolução ocorreu em outros países. Basta citar o caso da Constituição Italiana, a qual consagra também, desde a década de cinquenta, em seu art. 53, o princípio da capacidade econômica e a progressividade do sistema. Mas a doutrina dá notícia de que uma primeira interpretação conferiu àquela norma um caráter meramente programático, despindo-a de eficácia imediata. Posteriormente, sem que tivesse havido mudança literal do Texto fundamental, a Corte Constitucional da Itália passou a aferir a constitucionalidade dos preceitos tributários, por confronto direto com o princípio da capacidade contributiva, e sobretudo, atribuiu-lhe conteúdo concreto, informado pelas reais forças econômicas do contribuinte”. COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Denúncia penal antes do término do processo administrativo tributário: impossibilidade. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 118, p. 125, jul. 2005.

venda, e não pode meio de simulação de contratos formais que encerram, na verdade, a alienação triangulada de ações e participações societárias.

Ou seja, os princípios invocados para afastar o lançamento ora questionado, na verdade o reforça em seus termos, por afastar a simulação, fazendo incidir a norma legal e igualar a situação da Recorrente àqueles que possuem mesma capacidade contributiva quando realizam o fato gerador descrito na norma tributária.

Mantenho, com estes fundamentos, o auto de infração.

MULTA QUALIFICADA DE 150%.

A qualificação da multa, no caso do presente feito, decorreu, segundo, segundo descrição do auto de infração, pela consideração de existência de sonegação, fraude e conluio entre a Recorrente, pessoas jurídicas e seus diretores. Leia-se o ato de infração, *in verbis*:

“Da leitura do presente Termo, fica evidente que a forma utilizada pelo contribuinte para a implementação das operações demonstra, inequivocamente, a intenção de “impedir (...) o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária”, configurando-se a sonegação definida no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

A forma dada a negócio teve ainda o objetivo de “modificar as suas características essenciais (do fato gerador) de modo a reduzir (a zero) o montante do imposto devido” caracterizando a fraude definida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Enfim, o conluio definido no art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, fica caracterizado pelo fato todos os atos simulados terem envolvido as empresas interessadas e seus diretores ou representantes” (fls. 154)

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 sonegação importa 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, identifico que toda a operação, pela sua própria natureza e pelas partes envolvidas, empresas de capital aberto, foram amplamente divulgadas, em atendimento às prescrições das normas comerciais e da Comissão de Valores Mobiliários. De fato, na ata da reunião extraordinária do Conselho de Administração realizada em 25 de junho de 2003, registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo sob o nº 135.447/03-3, a Recorrente deixou objetivamente firmada a intenção de alienar o ativo patrimonial



consubstanciado na Riocell S.A., cuja sistemática formal estava devidamente respaldada por pareceres jurídicos acerca da questão. Leia-se o referido instrumento, publicada perante a Comissão de Valores Mobiliários, *in litteris*:

Com a palavra, o Diretor Geral consignou que, como era do conhecimento dos presentes, a companhia assinou, em 30 de maio de 2003, Contrato de Investimento com a Aracruz S.A., objetivando a subscrição e integralização de aumento de capital na Riocell S.A. e, posteriormente, a aquisição, pela Riocell S.A., de suas próprias ações, para permanência em tesouraria e posterior cancelamento. A estrutura da operação acima descrita foi conduzida e implementada pela Diretoria de Controle e Desenvolvimento e Assessoria Jurídica da Companhia, suportada em pareceres jurídicos emitidos pelos escritórios Xavier, Bernardes, Bragança Sociedade de Advogados e Demarest & Almeida Advogados.

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 indireto, de forma absolutamente pública, respaldado por entendimentos abalizados de que o negócio estaria abarcado pela chamada elisão fiscal.

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 licitos, 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 INTUÍTO 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%.

JUROS SOBRE MULTA.

Por fim, questiona a Recorrente a incidência da SELIC sobre as multas aplicadas, entendendo que, por ausência de previsão no Código Tributário Nacional, os juros não podem incidir sobre a multa aplicada.

Argumenta a Recorrente que a única hipótese de incidência de juros sobre multa está consignada no parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96, devendo, nas demais hipóteses, ser expurgada a aplicação dos juros sobre a multa aplicada, que só passará a incidir nos termos do § 1º do art. 161 do CTN.

Sem razão a Recorrente.

A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido. Vejamos:

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;

No entanto, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes. Vejamos:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.



De outra feita, não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. Vejamos:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Seria o óbvio não conter referida previsão quando a multa é aplicada sobre crédito tributário não pago. Isso porque, ao contrário do que afirma a Recorrente, caso existisse tal previsão – de incidência de juros sobre multa -, poder-se-ia imaginar a dupla incidência dos juros, é dizer, uma sobre o crédito tributário e outra sobre a multa depois de formalizada. Em se tratando de tributo não pago, a multa deve incidir sobre a totalidade do crédito tributário que deixou de ser recolhido, incluindo-se nele a correção monetária e os juros. Assim, na verdade, não é o juros que incide sobre a multa, mas sim a multa que incide sobre o crédito tributário com juros e correção monetária.

Diante do exposto, voto no sentido de afastar os argumentos expendidos no recurso, neste particular.


VOTO VENCIDO:

MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO

A cumulação entre a multa de ofício isolada aplicada pelo não recolhimento das estimativas mensais no lucro real de apuração anula não é estranho ao conhecimento desta Corte Administrativa.

De fato, é entendimento assente na Câmara Superior de Recursos Fiscais que a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas somente é aplicável quando o lançamento se der antes do fechamento do ano-calendário, sendo certo que, após este encerramento, a aplicação da multa de ofício, tomando por base o tributo que deixou de ser recolhido no ano-calendário e a multa isolada, tomando por base o valor das estimativas que deixaram de ser recolhidas no mesmo período, configura dupla penalização do mesmo fato gerador tributário.

Ora, o recolhimento do imposto de renda mensal por estimativa configura antecipação do tributo que será apurado no encerramento do ano-calendário, tanto que o montante eventualmente recolhido a maior no curso do ano deve ser restituído caso o fato gerador tributário, após efetivamente ocorrido ao final do período, alcance tributação inferior àquela recolhida por antecipação. Assim, encerrado o exercício fiscal, faz-se o imposto recolhido no ano calendário consolidar-se face o imposto apurado no exercício em torno de uma única realidade, qual seja, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda ocorrido em 31 de dezembro de cada ano.



Assim, não entendo seja possível penalizar o contribuinte (i) pelo não recolhimento das estimativas e (ii) pelo não recolhimento do imposto anual, posto que a primeira nada mais é do que antecipação do segundo.

Neste sentido, é farta a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, valendo ressaltar os seguintes excertos:

Ementa: - APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA – Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no dever de recolher o tributo. Recurso especial negado. CSRF/01-05.844

Ementa: - Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 Ementa: MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Recurso especial negado. CSRF/01-05.875

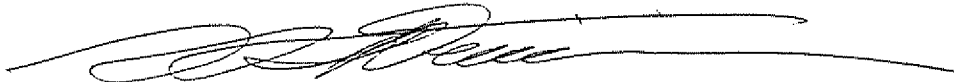
Ementa: - MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA – Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos e

o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto. Acórdão 101-95819

Pelo exposto, dou provimento ao recurso neste particular, para cancelar a aplicação da multa isolada.

DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, mantendo no mérito exigência tributária, com redução da multa de ofício para o percentual de 75% e exclusão da multa isolada.



ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO - Redator-Designado

Ouso divergir da posição abraçada pelo nobre relator em relação ao cancelamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Cabe de início esclarecer que não se confunde a existência de duas infrações que são completamente distintas. Uma coisa é o descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, o imposto apurado por estimativa; outra, completamente diferente é a caracterização de declaração inexata e da falta de recolhimento do imposto apurado no final do ano, com base no lucro real.

Tais infrações são passíveis de penalidades também distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação uma incidindo isoladamente, sobre as estimativas obrigatórias não recolhidas durante o ano-calendário e outra cobrada juntamente com o imposto devido (declaração inexata). A lei em sua redação original, coincidentemente, tinha adotado o mesmo percentual de 75% para ambos os casos. Mas, esse dispositivo foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Assim, em virtude da legislação referida, ao optar pela apuração dos lucros com base no real anual a contribuinte ficou obrigada a antecipar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social, recolhendo-os mensalmente, por estimativa.

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL.

Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração 2(duas) ilações estão aí pressupostas que precisam ser desveladas:

- a) a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal;
- b) descabido é também o argumento de que a multa isolada só se aplica para período não encerrado.

Portanto, importa verificar que a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário.



Também não se pode conceber que a aplicação da multa seja de caráter condicional. Explico melhor. O descumprimento da norma enseja a aplicação da penalidade, não tendo lógica a lei determinar que se proceda de certa maneira e se venha a ter procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever-ser do comportamento, coexista o pretense direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

O não-cumprimento da obrigação tributária estabelecida nos dispositivos legais pelas pessoas jurídicas a elas obrigadas, consubstancia-se em infração tributária e oportuniza o procedimento fiscal de ofício que visa restaurar o ordenamento jurídico violado.

Mantenho, portanto, a multa isolada pela DRJ, que já foi reduzida para 50%.


ANTONIO BEZERRA NETO



Declaração de Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto

Embora convirja para a conclusão chegada no voto do nobre Relator, peço vênua para divergir em parte de seus fundamentos, reconhecendo, entretanto, o brilhantismo de seu voto.

Tenho para mim que o caso concreto não se trata de simulação propriamente dita, mas sim de negócio jurídico indireto, mas que no caso não pode ser oponível ao fisco para fins apenas de economia de tributos, por fraudar a lei do imposto de renda que comanda a tributação do ganho de capital na alienação . É de se ver.

A jurisprudência do Conselho tem se conduzido, a meu ver, data máxima vênua, de forma errática ao não conseguir estabelecer critérios objetivos no sentido de diferenciar a simulação do negócio jurídico indireto, gerando a meu ver um grande problema. Deixa de distinguir situações que mereceriam tratamentos diferenciados, especialmente quanto a graduação da penalidade. Tratando negócio jurídico indireto como se fosse simulação, termina por punir com multa qualificada quando o correto seria no máximo a multa de 75%. Ora, é insito da simulação o evidente intuito de fraude . Dessa forma a jurisprudência por não fazer essa distinção e não enfrentar de forma direta o fato de que desconsidera, sim, os efeitos do negócio jurídico indireto em muitas situações concretas, termina por fazer uma verdadeiro malabarismo na medida em que taxa o negócio jurídico indireto de simulação, por não possuir seriedade, causalidade ou propósito negocial algum e ao mesmo tempo desqualifica a multa.

As definições legais geralmente são estipulatórias, pois estipulam definições dogmáticas com força cogente, mesmo que esteja em dissonância com a realidade. E o Código Civil e o CTN (art. 149) se referem a “simulação” e a doutrina pátria se refere a “Negócio Jurídico indireto”.

É sabido que para definir algo é precisa dividir, é preciso distinguir. O filósofo e logicista Pascal Ide, em seu clássico “*A arte de Pensar*”(Ed. Martins Fontes, 2ª Ed.,p.165) assim trata da divisão como forma suprir a “definição”:

Um quarto instrumento é necessário para aprender a pensar: a divisão. Quantas vezes esta simples palavra, “Distingamos”, dissipou as trevas e apaziguou os espíritos inflamados por polémicas estéreis. (...) A divisão tem três grandes aplicações no funcionamento do pensar: a definição, o raciocínio, a ordenação dos textos. (...) Para definir é preciso dividir, distinguir. Com efeito, a definição é um conhecimento distinto do ser de uma coisa; ora, vimos que, no ponto de partida, nosso conhecimento é confuso, e não distinto. Como passar do confuso ao distinto a não ser distinguindo, ordenando esse confuso?

Então vamos lá a essa nobre tarefa: distingamos.



Sendo assim, se faz mister primeiro fazermos uma rápida digressão no sentido de indicar os critérios que nos basearemos para fazer tal distinção. Mas façamos também uma outra nobre ressalva. Não pretendemos, evidentemente, encontrar o conceito perfeito, o conceito totalmente fechado, o conceito acabado, pois isso é uma grande ilusão platônica. Desde do início do século XX a partir da conhecida reviravolta linguístico-pragmática pretender isso é desconsiderar todo avanço da filosofia moderna, trazendo em suas costas uma experiência milenar conseguida depois de muitos tropeços e ilusões.

Sendo assim, reitero, por importante, não podemos e não devemos nos deixar iludir pelo perfeito enquadramento e definição dessas categorias, esquecendo-se de que são os fatos em toda sua complexidade que envolve cada caso concreto que devem nortear o verdadeiro tom de aproximação deles ao âmbito dogmático das normas.

Ou seja, é relevante também interpretarmos o fato e partirmos dele para a busca da norma e não meramente partirmos de uma interpretação *a priori* da norma para daí buscar a “pequenez do fato”, que já estaria “enjaulado” e previamente definido na norma, como se a norma pudesse apreender de antemão e de uma vez por toda a grandiosidade do fato, doce ilusão, que o nosso sistema da “Civil Law” nos reserva.

Nesse sentido, a experiência da Common Law muito nos alerta, pois a referida experiência jurídica sobrevive há mais de 800 anos sem considerar a independência ou melhor a existência de qualquer tipo de regra geral e *a priori*, que não esteja enquadrada em um determinado fato. Eles só enxergam a norma quando já a aplicada no fato (*rule of law*) É o chamado Direito Jurisprudencial.

Feitas essas ressalvas, passemos a árdua tarefa de traçar contornos gerais àquelas duas figuras: simulação, negócio jurídico indireto e depois à fraude a lei, pois essa última, como veremos mais adiante, faz um verdadeiro conúbio com o negócio jurídico indireto.

Simulação Absoluta

Na simulação absoluta, cria-se apenas uma aparência que não se destina a ocultar o negócio que realmente se deseja. O então Ministro do STF, Moreira Alves, no Seminário internacional de elisão fiscal (Esaf,2001), assim exemplifica esse tipo de simulação: *“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 ocorre esse risco por ser partidário da revolução, tornado-se esse 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 simulado.”*

Simulação Relativa

Quem bem define Simulação (relativa) é o ex-presidente do STF Moreira Alves, o qual estabelece três critérios que caracterizariam a simulação:

1) descompasso entre a vontade real e a vontade declarada através de atos formais. Essa divergência tanto pode se referir a uma declaração falsa sobre um elemento objetivo (como a data da efetivação do negócio, ou da prática de algum ato), quanto ser relativa a um elemento subjetivo (por exemplo, entre a vontade manifestada e o que se efetivamente se deseja – vontade real);

2) a existência de uma pacto simulatório envolvendo terceiros, portanto, há necessidade de um acordo;

3) prejuízo causado a terceiros;

Alguns doutrinadores, acrescentam ainda um quarto critério, com o qual concordo, que serviria para ratificar o primeiro critério (descompasso entre vontade real e vontade declarada), trazendo um item importante para diferenciação entre simulação e negócio jurídico indireto:

4) realizar atos paralelos ocultos de desfazimento ou neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente quando da simulação.

De acordo com Ricardo Mariz de Oliveira (trabalho apresentado no 11º Simpósio IOB de Direito Tributário):

(...) Em síntese, pode-se dizer que há negócio indireto quando, para atingir determinado objetivo, a pessoa não se utiliza do ato jurídico (ou da estruturação jurídica) que diretamente se aplicaria à situação e permitiria a realização daquele objetivo desejado, mas, sim, se vale de um outro ato jurídico (ou de uma outra estrutura jurídica) que não é típico e específico àquele objetivo, mas que acarreta resultado igual ou semelhante sob o ponto de vista econômico ou negocial. O negócio jurídico indireto é válido na medida em que não viole disposição de lei, inclusive e se não for adotado para violar proibição legal, sendo absolutamente necessário que seja praticado para atingir algum fim de direito privado que não seria vedado pela lei se tivesse sido praticado o negócio direto. É essencial compreender que o negócio indireto diferencia-se da simulação porque nesta há desconformidade entre o desejado e o praticado, o que obriga as partes a realizar atos paralelos ocultos de desfazimento ou neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente, ao passo que no negócio indireto as partes desejam e mantêm o ato praticado e se submetem por inteiro ao seu regime jurídico e a todas as suas conseqüências. (grifei).

Negócio Jurídico Indireto

A imensa maioria da doutrina acentua que o negócio jurídico indireto sempre se distinguirá da simulação (relativa), uma vez que nesta as partes efetivamente desejam o negócio-meio deixando-se conduzir pelos os efeitos que lhe são próprios, muito embora para conseguirem através dele um resultado prático diverso daquele para o qual efetivamente foi criado o negócio típico (meio).

Segundo Túlio Ascarelli “o negócio jurídico indireto ocorre quando as partes recorrem no caso concreto a um negócio determinado para atingir através dele, consciente e consensualmente, fins diversos dos fins típico da estrutura do negócio adotado. Não há simulação, pois as partes querem o que declaram através do negócio típico celebrado, não havendo discrepância entre a manifestação da vontade e os efeitos jurídicos daquele negócio, e não de outro ainda que as partes atingem um objetivo indireto visado. Ex. típico dado por Brandão machado, tirado da jurisprudência alemã, cujo ordenamento adota expressamente por lei o abuso de direito, no sentido de ser relevante a forma jurídica adequada aos fenômenos econômicos pretendidos., é o caso do negócio indireto da aquisição de todas as cotas do capital de uma sociedade que tem um imóvel cuja propriedade é objetivada pelo contribuinte” (Apud João Dácio Rolim, in Normas Antielisivas Tributárias, pg. 226).

Como se vê, tanto na simulação quanto no negócio jurídico indireto há sempre uma discrepância, o que torna fácil a confusão entre esses institutos. No primeiro a discrepância se dá entre a vontade real e a vontade declarada, no último, a discrepância aparece entre a finalidade prática pela qual foi criada o negócio jurídico e o motivo pelo qual efetivamente se está ele sendo usado, ou seja se pretende um resultado prático discrepante daquele para o qual efetivamente o negócio típico meio foi criado.

Daí é um passo para se dizer que o conjunto dos negócios jurídicos típicos que forma o todo, ou seja o negócio jurídico indireto, são vazios, destituídos de seriedade. Ora, de certa forma faz parte da natureza, da própria constituição interna de todo negócio jurídico indireto, que suas partes sejam meramente formas e não substância e como tal de fato podem ser tachadas de falta de seriedade, falta de substância. Mas, o que importa no negócio jurídico indireto não é vê-lo de forma fragmentária e isolada, mas temos que apreendê-lo em seu todo.

Analisemos o caso clássico e reconhecido notoriamente do negócio jurídico indireto, que envolve a compra e venda com a cláusula de retrovenda. Esse nada mais é do que uma compra e venda de imóvel com uma cláusula pela qual o vendedor fica com o direito de resgatar o imóvel dentro de um prazo de até três anos se devolver o preço que ele recebeu mais as despesas decorrentes do contrato de compra e venda.

Nesse caso, há que se perquirir então, qual seria o propósito do contrato de compra e venda se visto de forma isolada? De fato não seria sério, não haveria propósito negocial algum, pois o propósito negocial e a sua causalidade, estaria em verdade na conjugação da sucessão dos diversos negócios jurídicos típicos que o formam. No caso, seria a compra e venda conjugada com a cláusula de retrovenda que apontam para a substância a verdadeira causa do negócio jurídico indireto: utilizar um bem imóvel para garantir um empréstimo.

Divirjo, portanto, do nobre relator quando afirma em seu voto que "Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação da chamadas step transactions

Na seguinte passagem, quando ele aplica a sua conceituação ao caso concreto, bem se vê que o relator analisa cada negócio jurídico típico de forma isolada de seu todo de forma a desconstituí-lo, a meu ver equivocadamente, como essa análise isolada bastasse para dizer que aí não haveria negócio jurídico indireto algum:

"No caso em apreço, o aumento de capital pelo Grupo Aracruz e a aquisição das suas próprias ações pela Klabin não é negócio jurídico indireto, pois não existe uma causalidade própria nesse negócio realizado"

De fato, se analisados ambos negócios típicos (aumento de capital e a aquisição das próprias ações) de forma isolada, não haveria causalidade, substância, propósito negocial algum, seriedade, como quer que chamem, pois isso é da própria natureza do negócio jurídico indireto quando visto com a lupa que limita a cada uma de suas partes. Mas, se visto em seu conjunto existe, sim, o propósito desde a fase impugnatória admitida pela interessa de que esse conjunto formaria um todo visando a alienar um ativo com o menor ônus fiscal possível, respeitando segundo a ela a legislação tributária em vigor.

Data máxima vênia, existe uma jurisprudência caudalosa no sentido de não fazer essa distinção:

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)

Posto essas premissas, quais sejam de que estaríamos diante de um negócio jurídico indireto isso não quer dizer que o mesmo seja oponível ao fisco quando o seu único propósito, sua única causalidade seja a de economizar tributos, utilizando-se para tanto de uma engenharia sofisticada que engendra na verdade uma verdadeira fraude a lei.

Sim, admito tanto quanto o relator que “O negócio jurídico indireto, nessa perspectiva, deve ser aceito e reconhecido pelo Direito Privado como válido”. Nesse ponto estamos de acordo, divergimos até o momento no que seja negócio jurídico indireto. A próxima etapa do meu raciocínio procurará deixar mais clara como voltaremos a convergir quando do improvimento parcial do recurso e novamente a divergir na fundamentação do cancelamento da multa qualificada.

Para amparar aquela assertiva se escudou o nobre relator na doutrina do Ministro Moreira Alves:

‘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).'

Quando o STJ diz “o negócio jurídico indireto deve ser desconsiderado quando utilizado com o objetivo de afastar proibição legal aplicável ao regime formalmente preterido”, não está a dizer, primeiro, que o negócio jurídico por si só não significa que sua licitude, ou melhor, sua eficácia estaria garantida diante de qualquer contexto legal no qual estivesse inserido, isto é, isso garante uma imunidade total por conta apenas de uma formalidade estrita, no sentido de que tudo seria possível dentro de um ordenamento jurídico desde de que formalmente lícito o ato praticado. Por fim, o STJ está a dizer que a existência pura e simples de um negócio jurídico indireto é apenas o ponto de partida para outras perquirições.

É nesse contexto que entra a “fraude a lei” fazendo um verdadeiro “conúbio” com o negócio jurídico indireto, inserido em um regime de estrita legalidade e de tipicidade fechada como é o caso do Direito tributário pátrio. O negócio jurídico indireto nunca encontraria guarida na Common Law, por exemplo, pois eles não partem de categoria jurídicas previamente definidas para enquadrar o fato. No caso de planejamento tributário, eles partem do fato e avaliam a essência do mesmo, independente da forma. O que mais vale é a substância, o propósito negocial de todo o conjunto frente as normas tributárias.

Fraude à Lei

Fraude à lei é conjunto de medidas que frustram a aplicação da lei tributária mediante a utilização de uma “norma de cobertura”, que protegeria a conduta realizada. Outra perspectiva de enxergar a fraude à lei, no ensinamento do ex-Ministro do STF, Moreira Alves, quando se respeita a literalidade da lei, desvirtuando, fraudando o seu espírito. Ou seja, fraude à lei, muito se confunde com o próprio ato de se interpretar a lei e estabelecer seu escopo e abrangência, através do consagrado cânone da interpretação finalística.

Negócio Jurídico indireto como porta de entrada para a fraude à lei - possibilidade

Transcrevo abaixo excerto do RE nº 82447-SP(2ª Turma – Relator Ministro Moreira Alves), demonstrando que ínsito ao negócio jurídico há a possibilidade de ocorrência de fraude à lei, sem com isso significar que estar-se-ia diante da figura da simulação:

“(…) Por outro lado, é inegável a diversidade de estruturas jurídicas, como procurei demonstrar em meu livro ‘A Retrovenda’, pág 24 e segs., onde, com relação à retrovenda com escopo de garantia (em que também há alienação com o fito de garantir a satisfação de crédito), escrevi estas palavras que, substancialmente, se aplicam também ao negócio fiduciário puro: ‘Se, porém, não houver simulação, mas se se configurar, realmente, um negócio jurídico indireto, surgem as seguintes questões a resolver: a) Ocorrerá, no caso, fraude à lei, tendo em vista a proibição do pacto comissório estabelecida no art. 765 do CC? b) Poderá haver infringência das normas de combate à usura? Quanto ao primeiro problema, somos de opinião que, quando a retrovenda com escopo de garantia se apresenta como negócio jurídico indireto, não há fraude ao citado art. 765, que estabelece (...)’ (grifei)

Caso concreto – negócio jurídico indireto

Deve-se levar em conta, primeiro, que não ficou provado nos autos a existência de nenhum pacto simulatório entre as partes, bem nem assim nenhum “contrato de gaveta”.

Há de se levar em conta também que a interessada em todas as suas peças de defesa (impugnação e recurso) em momento algum deixou de assumir que utilizara negócios jurídicos típicos de forma atípica com o fim de fazer a alienação do bem em comento para a Aracruz Celulose AS, ou seja, passagem do controle da unidade de celulose de Guaíba/RS do GRUPO KLABIN para a ARACRUZ.

Vejamos o que disse a interessada em sua impugnação:

“Com efeito, a impugnante precisava desfazer-se de ativos, e não precisava fazê-lo por via da compra e venda, pois podia atingir esse objetivo por quaisquer meios. Assim, o fez por estrutura jurídica que lhe propiciou atingir seu objetivo negocial e econômico sem incorrer no fato gerador do IRPJ e da CSLL, e tudo validamente perante o direito privado e o direito tributário.”

O próprio autuante na descrição da operação apesar de usar a expressão simulação está na verdade desconsiderando um negócio jurídico indireto, senão vejamos:

“Assim fica claro que o objetivo de todo o procedimento era a mera passagem do controle da unidade de celulose de Guaíba/RS do GRUPO KLABIN para a ARACRUZ. Objetivo que poderia ter sido alcançado por uma simples alienação. Entretanto, optou-se por um intrincado emaranhado de alterações societárias a fim de se dissimular o verdadeiro negócio jurídico.”

Na conclusão também acontece o mesmo, na medida em que se vale do art. 51 da Lei nº 7.450, de 1985, norma anti-elisiva específica para o IRPJ que abrange a possibilidade de desconsiderar ato

“(…) Assim, no campo eminentemente privado, o ato simulado é nulo. Todavia, no âmbito do direito tributário, a consequência atribuída ao ato simulado é diferente do negócio nulo – que opera efeitos no plano da validade – mas sim acontece no plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o Fisco (art. 51 da Lei nº 7.450, de 1985). Assim sendo, não precisa este demandar (...). (grifei)

Por fim, não se vislumbrou também nenhum evento de neutralização dos supostos efeitos de uma simulação.

Portanto, tenho para mim que o caso que se cuida, malgrado toda uma jurisprudência administrativa contrária a essa minha análise, trata-se mesmo de negócio jurídico indireto.

ao Fisco

Possibilidade de desconsiderar negócios jurídicos indiretos inoponíveis

Assumida essa premissa, porém a consequência dela não é a eficácia do procedimento da interessada, pois essa figura pode não ser oponível ao fisco quando sem propósito negocial algum, visto de seu todo, visar apenas a mera economia de tributos. No caso concreto, como se passará a demonstrar, isso aconteceu, havendo por conseguinte fraude à lei do imposto de renda que comanda a tributação do ganho de capital na alienação de bens do ativo permanente, bem assim o benefício de isenção em virtude de aporte de capital com ágio quando da subscrição de capital para investimentos.

No memorial entregue por ocasião do julgamento a recorrente trouxe a seguinte indagação: *“A grande indagação que a recorrente coloca é a seguinte: “in casu”, não tendo havido a simulação da qual é acusada nos autos de infração, como será possível desconsiderar os efeitos do negócio jurídico indireto se o art. 14 da Medida Provisória n. 66 perdeu toda eficácia, ou adotar, para a aplicação das normas vigentes, uma linha de interpretação que equivalha a esse dispositivo ou aos artigos que o Congresso Nacional rejeitou quando aprovou o CTN?”*

Em primeiro lugar, utilizo-me de um argumento empírico. A mera constatação de que o extinto Conselho de Contribuintes, sucedido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sempre ter desconsiderado negócios jurídicos antes e depois do aparecimento do parágrafo único acrescentado ao art. 114 do CTN, em muitos casos enquadrando, a meu ver equivocadamente como simulação e em outra grande parte, simplesmente interpretando e compreendendo a lei e o fato, que é um processo amplo de polarização sem se deixar reduzir um ao outro, entre o fato bruto e texto da norma, passando por várias fases de aproximação, que Klaus Günter denomina de “âmbito do fato” e “âmbito da norma”, entre outras. Onde a dogmática (sem problematizar parte da imponência da norma e vai ao encontro da “pequenez” do fato) e a Zetética (problematizando a norma, se afasta dela por um momento e busca a grandeza do fato, se escora em algum lugar comum (raciocínio tópico) para finalmente perquirir a respeito da norma). É o reconhecimento, na esteira de Robert Alexy, de que o discurso jurídico nada mais é que um espécie do discurso prático geral, com certas restrições (dogmática).

Me valho do Voto vencedor do eminente Conselheiro Natanael Martins que no Acórdão 107-08837, defendeu de forma veemente, se escudando em outro brilhante voto, do Conselheiro Mário Junqueira, a necessidade de não se ficar escravo de um formalismo exacerbado na interpretação da norma jurídica. Pena que essa defesa, tenha sido no escopo da defesa da ocorrência de simulação, quando na verdade entendo que suas palavras apontavam muito mais para a possibilidade de se desconsiderar negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador. Tanto é que nesse mesmo voto ele termina por cancelar a multa de ofício por não vislumbrar o evidente intuito de fraude naquela “simulação”:

(...) Quanto ao mérito em si da demanda - desqualificação das operações societárias praticadas pela recorrente tidas como dissimuladas (simulação relativa) e de requalificação do negócio jurídico praticado como alienação de participação societária com ganho de capital -, nenhum reparo tenho a fazer ao voto da I. Relatora, porque, em síntese, entendo que a qualificação do negócio jurídico indireto, tal como postulado pela recorrente, teria como pressuposto inarredável a efetiva vivência nos negócios pactuados. Noutras palavras, não se pode falar em negócio jurídico indireto a formulação de uma série de operações societárias estruturas com o objetivo final de alienação de participação societária.

Entretanto, daí dizer-se que as operações teriam sido praticadas com evidente intuito de fraude, isto é, com dolo, tendo em vista

as questões que ainda hoje turvam a temática focada, certamente, penso, isso não ser admissível.

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

Pois bem. Diante desse quadro de incertezas, como qualificar os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte como realizados com evidente intuito de fraude, principalmente tendo em conta a publicidade das operações realizadas, algumas das quais tendo implicado, inclusive, na entrega de informações ao FISCO, justamente em razão de alguma das operações societárias praticadas.

(...)

Se mais não bastasse, em socorro ao meu entendimento, tomo a liberdade de transcrever a íntegra do voto vencedor recentemente proferido pelo Conselheiro Mário Junqueira Franco Junior, sobre matéria da espécie, no Acórdão 101-95.537:

“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:

(...)

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.

(...)

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.” (destaquei)

O outro argumento no sentido da possibilidade da desconsideração é o fato de existir uma norma específica anti-elisiva para o próprio IRPJ. Digo que seria anti-elisiva, pois se trata de um preceito altamente funcional e genérico, que incide sobre o efeito do negócio jurídico, em vez de regular a tributação de cada espécie negocial em separado. Esse é o espírito, por exemplo, do art. 51 da Lei nº Lei 7.450, de 23 de dezembro de 1985:

Art 51 - Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda



Por fim, trago o último argumento que trago para dizer que o nosso ordenamento jurídico permite a desconsideração de negócios jurídicos por não serem oponíveis ao fisco.

Para melhor contextualizar esse ponto, cabe aqui fazer uma breve síntese dos pressupostos e premissas assumidas até agora. O negócio jurídico indireto é composto de uma série de negócios jurídicos típicos, gerando um efeito atípico. Provado a existência de negócio jurídico indireto, no âmbito do direito privado, deve-se perquirir se ele não seria uma porta de entrada para a “fraude a lei” no âmbito agora tributário. E a resposta é sim, no caso concreto como se demonstrará no próximo item. Cabe salientar que as práticas aqui adotadas se complementam funcionalmente (negócio jurídico indireto conjugado com fraude à lei), como se fossem as partes diferenciadas de um único mecanismo elisivo. Foram utilizadas formas típicas conjugadas (a constituição de uma pessoa jurídica, subscrição de capital com ágio fora do campo de incidência, equivalência patrimonial, aumento do custo, posterior resgate das ações), para subtraírem-se à incidência da lei tributária correspondente ao negócio direto, usual e típico, isto é, a compra e venda do bem.

Recordemos. No caso concreto, houve a criação da Rio Cell, a subsequente subscrição de novas ações de uma sociedade anônima com sua integralização em dinheiro e registro de ágio, com subsequente retirada da sociedade da sócia originária, com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento.

Diversos negócios, portanto, concatenados cujas funções se conjugam para a produção dos efeitos de um negócio de cuja forma se desejou esquivar, exclusivamente por motivos tributários. Por outras palavras, como já se demonstrou as escâncaras, tratou-se de um sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando “norma de cobertura” sem propósito negocial algum que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos, com fins meramente de economia tributária.

Propósito Negocial

Elemento importante no processo de interpretação do fato para formação da convicção do julgador no sentido de desconsiderar o negócio jurídico com fins meramente de economia tributável.

A esse respeito, faço minhas as palavras do nobre relator que soube muito bem ilustrar a falta do propósito negocial, trilhando o caminho mais complexo.

Norma de Cobertura (art. 428 do RIR/99)

No TFV, de fls. 11, pode-se extrair facilmente a “norma de cobertura” disparada pelo efeito final da conjugação da sucessão de negócios jurídicos típicos utilizados pela recorrente no referido negócio jurídico indireto:

“Reforça a presente tese, o fato de o contribuinte Klabin S/A ter contabilizado os ganhos não operacionais referidos no subitem 1.8 como ganho de capital apurado por variação na participação na Riocell, simulando a operação na tentativa de abrigar-se ao art. 428 do Regulamento do Imposto de Renda de

1999 (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999), com o fim específico de não tributar o mencionado resultado:

Art. 428. Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V) (grifei)

Parágrafo único. omissis

Negócio jurídico Indireto – Fraude à lei: Arts. 225, 426 e 439 do RIR/99

As seguintes Leis, pode-se dizer que foram fraudadas em função dos efeitos produzidos pelo negócio jurídico indireto:

Art. 439. A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo incorporados ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computada na determinação do lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 36). (grifei)

Art. 225. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º omissis

§ 2º O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º). (grifei)

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

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;
II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real(...)

Outrossim, fica claro que não uso como razão de decidir o art. 116, parágrafo único do CTN, pois o mesmo não está regulamentado, bem assim a doutrina ainda não se entendeu muito em a respeito de sua interpretação, alguns dizendo que se trataria de uma norma anti-simulatória, o que seria redundante; outros afirmam que seria uma norma anti-

dissimulatória, o que pareceria mais razoável e outros dizem que seriam a conjugação das duas hipóteses.

Multa de Ofício – Desqualificação (150% para 75%)

Todas as ponderações acima dizem respeito ao mérito da causa, mas também se estendem à majoração da multa, porque a recorrente não agiu com evidente intuito de fraude, eis que estava e está convicta de que não praticou simulação. Na verdade, como já se demonstrou as escândaras, tratou-se de um sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando “norma de cobertura”, que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos.

Não há dolo ou evidente intuito de fraude, pois a “fraude a lei” significa a fraude com a aceção totalmente diferente da fraude referida no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Por fim, um argumento empírico, mas não propriamente jurídico, uma vez que a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, perdeu sua eficácia não tendo sido convertida em Lei.

Uma pena pois ela é digna de louvores, porquanto os artigos 13 e 14 da citada MP confirmariam que o caso concreto na verdade melhor seria decidido na conjugação de negócio jurídico indireto com fraude à lei, bem assim falta de propósito negocial. Os referidos dispositivos acolham a fraude à lei, a simulação, o abuso de direito, o abuso de forma e o negócio jurídico indireto adotando a amplitude captada por Marco Aurélio Greco e Ricardo Lobo Torres.

Outrossim, alberga também o entendimento de que casos como tais não deveriam nunca ter a multa qualificada.

Vale a penas conferir seus dispositivos:

Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002 (não convertida em lei)

“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 da 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 comercial 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 § 1, 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.17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

(...)

§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 (grifei)

Portanto, por outros fundamentos dou provimento parcial apenas para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%.

É assim como voto.


ANTONIO BEZERRA NETO



Declaração de Voto

Conselheiro João Francisco Bianco.

Peço vênia ao ilustre Conselheiro Relator para divergir das bem lançadas razões que justificaram seu voto nos presentes autos, pelos motivos que passo a expor.

A matéria aqui em discussão é bastante conhecida neste Conselho. Trata-se de operação em que uma sociedade é transferida do antigo sócio para terceiro, por meio de operação de entrada do terceiro e saída do antigo sócio, quase que simultâneas, da sociedade. No caso concreto, o Grupo Aracruz subscreveu e integralizou aumento de capital da Riocell S/A em dinheiro (entrada) e dois dias depois a Klabin S/A vendeu as ações por ela detidas no capital da Riocell S/A para a própria empresa, para serem mantidas em tesouraria e posterior cancelamento (saída).

Assim, o controle da Riocell S/A, que antes era detido pela Klabin S/A, acabou ao final sendo transferido para o Grupo Aracruz. E por força da legislação reguladora do regime de tributação do resultado de equivalência patrimonial, o “ganho” gerado na Klabin S/A com a operação deixou de ser submetido à incidência do IRPJ.

Sustenta a fiscalização ter ocorrido hipótese de alienação simulada de ações da Riocell S/A pela Klabin S/A para o Grupo Aracruz, exigindo o imposto sobre o ganho de capital auferido pela recorrente. Esta, por seu turno, insurge-se contra a autuação, alegando não ter ocorrido venda simulada de ações mas sim negócio jurídico indireto, isento de tributação.

Tema recorrente na doutrina, o planejamento tributário é motivo de muitas discussões e grandes discordâncias. A jurisprudência judicial é escassa e não aponta com firmeza um norte a ser seguido. Já a jurisprudência deste Conselho vem experimentando verdadeiro movimento pendular nos últimos tempos, passando de uma situação de “tudo pode”, nos anos oitenta, para uma situação de “nada pode”, nos dias atuais.

Tudo isso tem ocasionado muita insegurança entre contribuintes pois o CARF ainda não foi capaz de firmar uma orientação estabelecendo os limites do que é possível e do que não é possível fazer em matéria de economia de impostos. E esse quadro de indefinição transmite insegurança aos agentes do mercado e prejudica a atividade econômica, pois ninguém faz negócios sem ter certeza dos riscos que está assumindo.

Daí porque é necessário que este Conselho posicione-se estabelecendo critérios concretos e objetivos para a determinação do que pode e do que não pode ser feito, no âmbito do chamado planejamento tributário. A sensibilidade do julgador pode e deve servir como elemento importante do processo decisório. Mas não pode ser o único, sob pena de resvalarmos para o arbítrio, o que é obviamente incompatível com o princípio da legalidade, esteio maior do Estado Democrático de Direito.

É óbvio que cada caso é um caso e que as particularidades de cada situação de fato podem levar a conclusões diferentes. Mas é preciso estabelecer critérios objetivos e lógicos para, a partir deles, enquadrar as diversas situações de fato nos seus regimes jurídicos tributários específicos. Somente assim os contribuintes saberão com segurança que, sempre que ocorrer uma situação A, a consequência com certeza será B. E sempre que ocorrer a situação C, a consequência seguramente será D.



Antes de passar ao exame do caso concreto, no entanto, peço licença para fazer breve digressão para expor o meu posicionamento sobre quais deveriam ser referidos critérios.

1. A Questão da Qualificação

Para o direito, não importa o nome que se dá ao negócio jurídico contratado. O relevante é a natureza jurídica da operação. E é a natureza jurídica do negócio que vai determinar o seu regime de tributação.

Consideremos a hipótese de um contrato de locação de bem móvel, que prevê opção de compra a ser exercida pelo locatário ao final do contrato, por valor correspondente a dois aluguéis mensais. Esse contrato, apesar de ser denominado de contrato de locação, na verdade tem natureza jurídica de compra e venda a prazo.

Não se trata de hipótese de simulação. Não estamos diante de compra e venda simulada mas sim de determinação da natureza jurídica do contratado firmado entre as partes.

Não adianta, portanto, chamar de locação algo que tem natureza jurídica de compra e venda. A cláusula de opção de compra, com valor previamente fixado, acarreta a descaracterização da natureza jurídica do contrato de locação. Para que o contrato tenha efetivamente natureza de locação, a opção de compra deve estar prevista para ser exercida pelo valor de mercado do bem, na época do exercício da opção.

Assim, apesar de o contrato ser denominado de locação, se a opção de compra puder ser exercida por valor diferente daquele de mercado, na verdade a natureza jurídica do contrato passa a ser de compra e venda a prazo e não mais de locação.

A consequência, do ponto de vista fiscal, é que o regime jurídico tributário aplicável à operação, chamada de “locação”, é aquele próprio da compra e venda a prazo e não o da locação. Isso porque o regime de tributação segue a natureza jurídica do contrato.

Concluo, portanto, que não se pode pretender submeter uma operação a um determinado regime tributário somente pelo nome dado ao contrato, ou pelas aparências da contratação. É preciso investigar qual a verdadeira natureza jurídica do contrato pois é ela que vai determinar o regime tributário aplicável.

2. A Questão da Dissimulação ou Simulação Relativa

Na dissimulação, há um negócio jurídico aparente e um real. O regime tributário aplicável é aquele próprio do negócio jurídico real.

Tomemos agora o exemplo de um homem casado que pretende doar bem imóvel a sua amante mas, ao invés disso, contrata com ela uma compra e venda a preço vil.

Exemplo clássico de negócio dissimulado, a compra e venda a preço vil retrata uma operação real, efetivamente pretendida pelas partes, qual seja, a transferência da propriedade de bem imóvel do homem para a sua amante. O problema é que a estrutura jurídica adotada está viciada. Efetivamente as partes pretendem realizar uma doação, mas em função da necessidade de manter o negócio sob sigilo, preferem dissimular a doação realizando uma compra e venda com preço irrisório. A cláusula do contrato que regula o pagamento do preço não é verdadeira, pois efetivamente não há pagamento de qualquer preço.



O artigo 167 do Código Civil prevê expressamente a subsistência do negócio dissimulado (a doação) se for válido na substância e na forma. Assim, a transferência da propriedade do bem subsiste perante o direito privado, se feita por meio de escritura pública. Isso quer dizer que, apesar de simulada, a compra e venda a preço vil é válida e subsiste. O negócio dissimulado não é nulo nem anulável. Ele permanece e produz efeitos normalmente.

A consequência, do ponto de vista fiscal, é que o regime tributário aplicável é aquele próprio da doação, porque essa é a natureza jurídica da operação contratada. Esse é o negócio verdadeiro, dissimulado. E será o fato de o negócio realizado ter natureza jurídica de doação que irá ditar o regime tributário a que se submeterá a operação.

A conclusão, no caso, é que não se pode pretender aplicar o regime tributário do negócio jurídico simulado ao negócio dissimulado. As operações simuladas são submetidas ao regime de tributação aplicável ao negócio jurídico efetivamente pretendido pelas partes.

3. A Questão do Negócio Jurídico Indireto

No negócio jurídico indireto, as partes adotam uma estrutura jurídica típica, com o objetivo de atingir fins idênticos àqueles próprios de outra estrutura jurídica. O regime tributário aplicável é o do negócio jurídico indireto e não aquele a que deveria se submeter o negócio jurídico direto.

Analisemos agora o caso de um indivíduo que precisa de recursos financeiros por um determinado período de tempo e está disposto a pagar uma remuneração por isso, além de apresentar garantia imobiliária. Diante dessa situação, ele tem duas alternativas para estruturar o negócio do ponto de vista jurídico: o mútuo com garantia hipotecária (negócio jurídico direto) e a compra e venda do bem imóvel, com cláusula de retrovenda (negócio jurídico indireto).

Será que a adoção da compra com retrovenda caracterizaria hipótese de mútuo dissimulado?

Essa situação específica foi objeto de exame pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (RE n. 82.447, de 08.06.1976). A íntegra do voto proferido pelo Ministro Relator Moreira Alves nesse processo, acompanhado pela unanimidade dos demais Ministros do Pleno, foi juntada pela recorrente, por meio de memorial. Discutia-se naqueles autos as figuras da simulação e do negócio jurídico indireto, especificamente se a operação de compra e venda de bem, com cláusula de retrovenda, caracterizaria hipótese de simulação. Em outras palavras, foi examinado se as partes teriam simulado a compra com retrovenda para dissimular a operação de mútuo.

A decisão do STF, no caso, deixou claro que simulação não se confunde com negócio indireto. Como também deixou claro que compra com retrovenda não caracteriza hipótese de simulação, mas sim de negócio jurídico indireto.

As partes, portanto, têm liberdade para, diante de uma determinada situação fática, optar por regulá-la por meio de uma estrutura jurídica usual (negócio jurídico direto) ou de uma estrutura jurídica não usual (negócio jurídico indireto). Não há nada no ordenamento jurídico brasileiro que impeça as partes de adotar o negócio jurídico indireto, nem que as obrigue a utilizar o negócio jurídico direto. Desde que não haja simulação. O limite da licitude

e validade do negócio jurídico indireto encontra-se na simulação. E as diferenças entre os dois institutos são dadas pelo direito privado.

Do ponto de vista do direito tributário, não tenho dúvidas em afirmar que o regime tributário aplicável é o que decorre da natureza jurídica do negócio realizado. No exemplo visto anteriormente, o regime tributário a que submete a operação é, portanto, o da compra com retrovenda.

Isso quer dizer que na compra com retrovenda:

- Há a incidência do imposto de transmissão de bens imóveis;
- Há a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido com as duas alienações contratadas (compra e recompra); e
- Não há a incidência de imposto sobre operações financeiras – IOF porque esse imposto incide sobre operações de mútuo e a compra com retrovenda não tem natureza jurídica de mútuo, muito embora possa ser dito que as duas operações têm a mesma substância econômica.

Pretender cobrar o IOF sobre a compra com retrovenda é exigir tributo não previsto em lei, mediante o emprego da analogia, procedimento esse que é expressamente vedado pelo artigo 108, parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional. É por isso que na compra com retrovenda não há a incidência do IOF; como também é por esse motivo que no mútuo não há incidência de ITBI nem de IR.

É certo que as manifestações de capacidade contributiva das duas operações – compra com retrovenda e mútuo – são idênticas e deveriam, em tese, ser submetidas ao mesmo regime tributário, por força do princípio da isonomia inscrito na Constituição Federal. Mas também é certo que não há previsão legal expressa determinando a incidência de IOF sobre as operações de compra com retrovenda.

Assim, de acordo com o princípio da legalidade, a compra com retrovenda não deveria ser submetida à incidência do IOF, por não haver previsão expressa em lei. E de acordo com o princípio da isonomia, a compra com retrovenda deveria ser submetida ao IOF, por tratar-se de operação em que se verifica a mesma manifestação de capacidade contributiva do mútuo.

Temos então aqui um conflito entre dois princípios constitucionais: o da legalidade e o da isonomia.

Os conflitos entre princípios são normalmente superados pelo aplicador da lei através de processo de ponderação em cada caso concreto. Mas no Direito Tributário isso não ocorre porque o legislador constitucional (artigo 146,) conferiu à legislação complementar a tarefa de dispor sobre conflitos de competência (inciso I); regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II); e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (inciso III).

Assim, somente o legislador complementar é que pode regular a forma como os conflitos entre princípios constitucionais podem ser solucionados no Direito Tributário. O



aplicador da lei não tem a liberdade para ponderar a aplicação de princípios conflituosos em casos envolvendo a incidência de tributos⁶.

E o CTN claramente determinou que os casos de conflitos entre legalidade e isonomia devem ser solucionados pela preponderância da legalidade, ao proibir o emprego na analogia na exigência de tributos não previstos em lei.

Rubens Gomes de Sousa, no anteprojeto do Código Tributário Nacional, flertou com a idéia de que o regime tributário aplicável deveria ser determinado em função da essência econômica da operação realizada e não a partir da sua natureza jurídica.

No artigo 131 do Anteprojeto do Código, por exemplo, estava proposto que

“a utilização de conceitos, formas e institutos de direito privado não deverá dar lugar à evasão ou redução do tributo devido com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica efetivamente ocorrida ou constituída”.

E no parágrafo único do artigo 134 estava dito que poderia ser declarada “a ineficácia, em relação à Fazenda Pública, dos atos jurídicos unilaterais ou bilaterais, sem prejuízo da sua validade jurídica e dos seus efeitos de direito privado”, quando necessária para evitar, impedir ou reprimir a fraude, a sonegação e a evasão de tributos.

Para o autor do Anteprojeto, portanto, seria perfeitamente possível exigir-se o IOF sobre a operação de compra com retrovenda, pois esta teria os mesmos resultados econômicos efetivos da situação jurídica efetivamente constituída, qual seja, o mútuo. Em outras palavras, o que Rubens Gomes de Sousa propunha é a chamada “interpretação econômica da lei tributária”.

Ocorre que a proposta do Anteprojeto não foi aprovada. No CTN jamais vigorou qualquer dispositivo com redação sequer semelhante a essa. Pelo contrário, o emprego da analogia na exigência de tributo não previsto em lei foi expressamente vedada. É totalmente contrário ao CTN, portanto, considerar ineficazes em relação à Fazenda Pública os atos validamente praticados de acordo com o direito privado. E a jurisprudência tem afastado a chamada interpretação econômica no direito tributário.

É por todo o exposto que concluo no sentido de que o regime jurídico aplicável ao negócio jurídico indireto é o próprio do negócio indireto e não o do negócio jurídico direto.

O Caso Concreto

Estabelecidos os parâmetros do que, a meu ver, constituem os balizadores do chamado planejamento tributário, passo agora ao exame do caso concreto de que tratam estes autos, iniciando pela análise da natureza jurídica da operação realizada. Qual a sua qualificação? Qual a sua natureza jurídica? Seria ela hipótese de simulação ou de negócio jurídico indireto?

⁶ Para um exame mais aprofundado da matéria, confira-se “Limites da Integração no Direito Tributário”, in *Direito Tributário Atual*, volume 17, IBDT/Dialética, 2003, pp. 50 e seguintes, de minha autoria.



A recorrente juntou, anexos ao seu memorial, pareceres da lavra de dois dos maiores juristas brasileiros da atualidade: José Carlos Moreira Alves e Tércio Sampaio Ferraz Junior, ambos concluindo que a operação realizada pela recorrente não é simulada, não é qualificada como compra e venda de ações e tem, portanto, natureza jurídica própria de subscrição de ações pelo Grupo Aracruz e de resgate de ações pela Klabin S/A.

Típica hipótese, portanto, de negócio jurídico indireto.

Confesso que tenho meditado muito sobre a situação fática ora em exame e estive propenso, no início, a considerá-la como simulada. Mas a leitura atenta dos dois pareceres me fez finalmente concluir pela inexistência de simulação no caso concreto.

José Carlos Moreira Alves, em seu parecer, sustenta que:

“No caso sob consulta, tendo em vista os vários negócios jurídicos que se realizaram para alcançar o escopo indireto a que as partes visavam e que se traduziu na transferência das ações da RIOCELL para a ARACRUZ, tem-se uma das modalidades de negócio jurídico indireto que é a combinação de negócios com escopo indireto, todos realizados às claras, sem qualquer ocultação inclusive do resultado final, e inexistindo, assim, o que é da natureza mesma da simulação relativa, a dissimulação do negócio jurídico realmente querido pelas partes por meio do negócio aparente que é o relativamente simulado, e que, declarada sua nulidade, faz aflorar o negócio dissimulado para então se verificar se ele é, ou não, válido em sua substância e em sua forma.”

E Tercio Sampaio Ferraz Junior conclui no mesmo sentido. Confira-se:

“Afinal, como exemplifica Ascarelli (op. Cit. P. 208 e ss.), o fato de ocorrer uma operação complexa, em que efetivamente seja constituída, primeiro, uma sociedade para a realização de determinados atos de comércio, desta sociedade participando várias pessoas, constituindo-se um patrimônio distinto dos patrimônios dos sócios, tudo conforme a disciplina societária; segundo, o fim realmente almejado pelas partes é a constituição do patrimônio separado, fim este que, para ser alcançado, exige a constituição da sociedade; terceiro, o que se observa, no entanto, é que os figurantes da sociedade, embora queiram constituir um patrimônio separado, na verdade o fazem apenas no interesse de uma pessoa, ou seja, são obedecidos todos os trâmites quanto à publicidade, balanços, acordo de acionistas, tempo de exercício do direito de compra etc., mas o real objetivo não é o vínculo pessoal, mas o compromisso de vender, uns, suas ações, e comprar, outro, as ações referidas, não significa, necessariamente, simulação. Pois, de um lado, as partes querem – e querem todas – constituir a sociedade; de outro o fazem com o compromisso, alheio à sociedade, de sucessiva transferência de ações. Esse compromisso fica no domínio dos motivos. Mas, porque querem constituir a sociedade tanto quanto querem transferir as ações, e esse é, efetivamente, o resultado econômico alcançado, sendo lícitas as duas hipóteses inclusive quanto ao meio utilizado, o que existe é negócio jurídico indireto.”

Com efeito, na simulação há declaração não verdadeira. No negócio jurídico indireto nada há de mentiroso. Na simulação a falsidade reside na declaração das partes. No

negócio jurídico indireto, todas as declarações são verdadeiras. Não se pode dizer que a mentira da compra e venda a preço vil, por exemplo, está na adoção da estrutura jurídica. A mentira está na declaração de que a contrapartida da alienação é o preço, porque, na verdade, não há pagamento de preço algum e, portanto, não há contrapartida. E se não há contrapartida, não há compra e venda e sim doação.

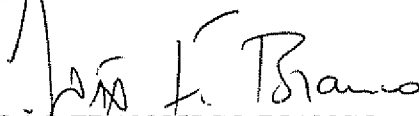
No caso dos autos, não há simulação porque todas as cláusulas do negócio jurídico realizado são verdadeiras. Não há simulação na adoção da entrada e saída de sócios da sociedade, mas sim puro e simples negócio jurídico indireto. Não há mentira na adoção de estrutura jurídica típica mas não usual, desde que todas as cláusulas do negócio sejam verdadeiras. E a entrada do sócio na sociedade foi verdadeira; a subscrição das ações e a integralização em dinheiro foram verdadeiras; e a saída do antigo sócio também foi verdadeira. Não há mentira na adoção da estrutura jurídica.

É bem verdade que a situação em exame nestes autos causa-me um certo desconforto, pois é flagrante a falta de isonomia entre os regimes tributários aplicáveis aos negócios jurídicos diretos e indiretos. Mas como julgador, tenho por função aplicar a lei e não corrigi-la. Enquanto vigente o artigo 108, parágrafo 1º, do CTN, não posso exigir tributo não previsto em lei, ainda que diante de situação de fato não isonômica. A manutenção do trabalho fiscal destes autos equivaleria a exigir IOF sobre todas as operações de compra e venda de bem com cláusula de retrovenda, o que me parece contrário ao que dispõe o nosso CTN.

Registro que a Ministra Eliana Calmon, no REsp n. 1.107.518-SC, de 06.08.2009, ao analisar a validade do artigo 33 do Decreto-lei n. 2341, de 1987, que vedava a compensação de prejuízos nas operações de transformação de empresas, sustentou que:

“O titular da competência tributária pode através de normatização adequada excluir as zonas de não incidência para impedir a utilização da elisão tributária. Não há o que a doutrina chamou de poder geral da Administração tributária para desconstituir atos e negócios jurídicos (a chamada norma geral antielisão) já que o artigo 116, parágrafo único, do CTN é norma de eficácia limitada, carente de lei para produzir efeitos”.
(grifei)

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso, para afastar a exigência fiscal.


JOÃO FRANCISCO BIANCO