MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11040.001473/96-07
Recurso nº : 124.045
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – Ex(s): 1996
Recorrente : JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA S/A PARTICIPAÇÕES
Recorrida : DRJ-PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 16 de outubro de 2002
Acórdão nº : 103-21.047

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.

PENALIDADE - SUCESSÃO - A incorporadora, como sucessora, é responsável pelos tributos devidos pela incorporada, até a data do ato de incorporação, não respondendo por penalidades aplicadas posteriormente a essa data e decorrentes de infrações anteriormente praticadas pela sucedida (CTN, art. 132).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso voluntário interposto por JOSAPAR - JOAQUIM OLIVEIRA S/A PARTICIPAÇÕES.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no

mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa de lançamento *ex officio*, por sucessão, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

PASCHOAL RAUCCI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 08 NOV 2002

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, EZIO GIOBATTA BERNARDINIS e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.

Processo nº : 11040.001473/96-07
Acórdão nº : 103-21.047

Recurso nº : 124.045
Recorrente : JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA S/A PARTICIPAÇÕES

RELATÓRIO

1. Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/04, por meio do qual é exigida a importância de R$ 448.126,79, mais acréscimos legais, perfazendo um crédito tributário total de R$ 1.853.990,16. Como se vê a fls. 04, foi aplicado o percentual de 300% para cálculo da multa de ofício.

2. A exigência decorreu de fiscalização levada a efeito na sede da autuada, quando foi constatada simulação de incorporação de outra pessoa jurídica para aproveitamento de prejuízos fiscais, e o conseqüente afastamento da incidência de IRPJ e da CSLL.

3. Irresignada, a empresa apresentou a impugnação de fls. 475/497, mas, às fls. 527/529, a DRJ/Porto Alegre determinou retificação da descrição dos fatos, por constatar que o texto da descrição (fls. 02) apresentava-se truncado, podendo prejudicar a defesa. Como não havia a comprovação de que a autuada tomara ciência do Relatório Fiscal de fls. 459/464, a DRJ determinou, também, que fosse dada ciência tanto da mencionada retificação quanto do referido Relatório. Tais providências foram adotadas, como se verifica a fls. 530, onde se lê que o texto correto da descrição dos fatos é o que segue:

> *"Em 30.03.95, conforme as ATAS DE ASSEMBLÉIAS GERAIS EXTRAORDINÁRIAS, anexas às fls. 395 e 408 deste processo, a empresa SUPRARROZ S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, CGC 87.452.181/0001-75, com patrimônio de R$ 33.383.666,70 e lucros acumulados no total de R$ 11.510.746,99, foi incorporada pela "empresa" SUPREMA INDUSTRIAL E COMERCIAL S/A, CGC 92.291.293/0001-21, com patrimônio de R$ 3.532.170,97 e com expressivo valor acumulado de prejuízos fiscais, em 28.02.95, no valor de R$ 3.289.435,23. No mesmo ato assumiu a denominação social da incorporada. Entretanto, os fatos conforme estão descritos e*

demonstrados no RELATÓRIO FISCAL (fls. 437 a 442), que passa a ser peça deste processo, mostram indícios de simulação nessa operação, ou seja, economicamente a incorporadora seria a empresa SUPRARROZ S/A, CGC 87.452.181/0001-75, e a forma adotada pretendeu aproveitar em evento futuro prejuízos que agora não poderiam ser compensados.

Em 30.11.95 a empresa SUPRARROZ S/A – IND. E COM., CGC 92.291.293/0001-21 (EX-SUPREMA), foi incorporada por JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA S/A PARTICIPAÇÕES. Na Declaração dessa incorporação, entregue na Receita Federal, a incorporada compensou indevidamente todo o saldo (100%) de PREJUÍZOS FISCAIS com origem no LALUR da empresa SUPREMA INDL E COML, CGC 92.291.293/0001-21, conforme demonstrativo abaixo:

PREJUÍZOS INDEVIDAMENTE COMPENSADOS EM 31.10.95:

Ref. ao exercício de 1991.....R$ 2.852.214,92
Ref. ao exercício de 1992.....R$ 81.649,28
Ref. ao exercício de 1993.....R$ 931.598,91
TOTAL A TRIBUTAR.....R$ 3.865.463,11"

4. Foi reaberto o prazo para impugnação e, às fls. 532/559, o contribuinte apresentou novo apelo, alegando que:

- o lançamento, objeto da impugnação anterior, era nulo, inexistente, pois não se pode considerar ter havido mera ocorrência de correção, ajuste ou complementação do lançamento, já que até aquela data, lançamento não houve;

- não caberia ao fiscal efetuar substancial alteração na descrição dos fatos após aberta a fase impugnatória;

- a compensação indevida de prejuízos, na determinação da base de cálculo da CSLL, está desconforme ao que determina a Lei nº 7689/88, que preceituou incidência da contribuição sobre o lucro, daí devendo serem excluídos os prejuízos acumulados, sob pena de desnaturar o fato imponível, nos termos do CTN e da CF/88;

- a limitação à compensação dos prejuízos a 30% do lucro do período fere disposições constitucionais, pois a tributação recairia sobre o patrimônio, desrespeitando ainda direito adquirido;

- não há comprovação do evidente intuito de fraude que justifique a imposição da multa em percentual agravado;

- se tal multa fosse mantida, deveria ser aplicado o percentual de 150%, e não de 300%, em face da Lei nº 9.430/96;

- quanto às incorporações, inexistiu qualquer ocorrência que pudesse ensejar a sua não validade, pois seguiram os ditames legais.

5. Na decisão recorrida (fls. 562/582), o julgador de primeira instância declarou a ação fiscal parcialmente procedente, conforme acha-se consubstanciado na ementa de fls. 562/563, "in verbis":

"IRPJ – 'INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS' – MATÉRIA DE PROVA – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Se a documentação acostada aos autos comprova de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos autos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – LIMITES À COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – É legal a limitação à compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social, estabelecida pelo art. 58 da Lei nº 8.981/95.

PRESUNÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS – As leis presumem-se constitucionais, não podendo a administração deixar de aplicá-las ao fundamento de inconstitucionalidade. A tal pretexto, só o Judiciário pode afastar a aplicação de textos legais.

MULTA – AGRAVAMENTO – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – RETROAÇÃO BENIGNA DA LEI – Nos casos de evidente intuito de fraude, cabe a aplicação da multa agravada.

Por força do art. 44 da Lei nº 9.430/96, c/c alínea "c", inciso II, do art. 106 do CTN, a multa de 300% deve ser reduzida para 150%."

"Incorre em exercício anormal de direito, abuso de direito, aquele que promove incorporação com a finalidade única de compensar prejuízos,

sem se calcar em qualquer razão de natureza econômica, ou ligada ao desenvolvimento da empresa, melhoria de sua eficiência, etc.

Definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Se a documentação acostada aos autos comprova de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos autos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes."

6. Reduziu, todavia, a multa de ofício, de 300% para 150%, em decorrência do art. 44 da Lei nº 9.430/96, c/c alínea "c", inciso II, do art. 106 do CTN.

7. Às fls. 587/618, a interessada interpõe recurso voluntário, alegando, em síntese que:

a) argüi, em preliminar, cerceamento ao seu direito de defesa, pois a decisão recorrida, ao declarar não lhe competir a apreciação de fundamento de inconstitucionalidade, deixou de enfrentar vários argumentos jurídicos apresentados pelo contribuinte;

b) não é correta a conclusão a que chegou o Julgador Singular, pois ambos os procedimentos – a incorporação e a compensação de prejuízos – configuraram práticas perfeitamente legítimas;

c) é fato notório que o grupo JOSAPAR, nos últimos anos, passou por uma série de reestruturações, mudanças essas, de certa forma, impostas pela conjuntura econômica pátria, que vieram a alterar não só o seu âmbito de atuação, mas também a composição acionária de diversas empresas que o integravam;

d) a incorporação questionada é apenas mais uma dessas alterações, e teve como finalidade simplificar e racionalizar a organização JOSAPAR, da qual tanto a SUPREMA S/A quanto a SUPRARROZ S/A faziam parte, pouco importando aos acionistas se, como efeito reflexo, viria o Fisco, num primeiro momento, a arrecadar mais ou menos;

e) a toda evidência, houve a efetiva incorporação da SUPRARROZ S/A, não tendo nenhuma procedência as alegações da

fiscalização de que a incorporação teria sido apenas formal, porque materialmente teria ocorrido o inverso;

f) o suposto benefício fiscal decorrente da incorporação não é vedado pela legislação tributária;

g) ou se apresenta prova efetiva capaz de justificar a autuação, ou se admite que o referido fato não é suficiente para dar continuidade ao procedimento fiscal;

h) de fato, SUPRARROZ S/A teve sua personalidade jurídica extinta pela incorporação a SUPREMA S/A em atos societários devidamente registrados na Junta Comercial e que, uma vez que a sociedade incorporada foi extinta, deixou de existir tanto no mundo jurídico como no fático;

i) praticados todos os atos requeridos para a incorporação, não pode o Fisco pretender efeitos inversos daqueles produzidos, chegando ao cúmulo de afirmar que a incorporada incorporou a incorporadora tão-somente porque, se assim fosse, poderia ele cobrar mais impostos;

j) a jurisprudência administrativa, quando chamada a se manifestar a respeito em caso semelhante, confirma o posicionamento da Recorrente; cita o Acórdão CSRF nº 01-0892;

k) quando em processo de incorporação, deve a empresa incorporada compensar integralmente seus prejuízos fiscais acumulados, de modo a quantificar corretamente sua carga fiscal e, conseqüentemente, seu patrimônio líquido a ser incorporado, ficando-lhe vedada, posteriormente, a compensação desses prejuízos com lucros da empresa incorporadora; cita dispositivos do RIR/94 que cuidam de compensação de prejuízos fiscais;

l) não se aplica ao processo a ordem inscrita no art. 118 do CTN, porque a conduta da recorrente não pode ser enquadrada como fraudulenta;

m) não pode o Decisor Singular afirmar que a incorporação não ocorreu, pois os acionistas das empresas envolvidas seguiram integralmente as disposições legais que definem e conceituam a incorporação, nem caracterizar como fraude uma prática que é prevista legalmente;

n) do mesmo modo, descabe a aplicação da multa de 150%, pois em momento algum ficou evidenciado o *"evidente intuito de fraude"*;

o) insiste na tese de que a limitação à compensação de prejuízos fere a Constituição, e a Lei de Introdução do Código Civil, por ofender direito adquirido.

7. A fls. 627/630 foi juntado *"memorial de julgamento"*, no qual o defensor da autuada assinala que:

8.1- ao tempo das operações de incorporação inexistia tal dispositivo legal impeditivo de uma empresa deficitária incorporar outra superavitária, circunstância até hoje presente, não se lhe aplicando a recente alteração do art. 116 do CTN;

8.2- a matéria era regrada pelo art. 508 do RIR/94, que vedava à pessoa jurídica a compensação de seus próprios prejuízos, se entre a data da apuração e da compensação houvessem ocorrido, cumulativamente, modificações no controle acionário e do ramo de atividade;

8.3- o art. 509 do RIR/94 obstava à pessoa jurídica sucessora (por incorporação, fusão ou cisão) compensar prejuízos da sucedida;

8.4- nenhuma das hipóteses preceituadas nos arts. 508 e 509 do RIR/94 se ajustam aos procedimentos utilizados pelo recorrente;

8.5- o Conselho de Contribuintes vem acolhendo, em diversos julgados, a hipótese de incorporação de empresas lucrativas por deficitárias, reportando-se ao Acórdão CSRF/01-1.756 (DOU de 13/10/96);

8.6- apoiado na doutrina, o E. Conselho de Contribuintes vem admitindo *"como lícitas operações que, não infringindo a lei, são realizadas com finalidades meramente fiscais"* (fls. 608, "in limine);

8.7- não houve simulação, pois foram observadas todas as formalidades que regem a matéria;

8.8- há negócio indireto quando as partes praticam determinado ato, com observância da forma e disposições pertinentes, mais com o propósito de alcançar objetivos diversos;

8.9- a legislação tributária observa o princípio da estrita legalidade, tanto que o critério econômico na interpretação e interpretação da lei exigiu a edição da Lei Complementar nº 104/2001, e só é aplicável aos atos praticados a partir dela e desde que devidamente regulamentada, não podendo ser utilizada ao caso dos autos;

8.10- concluindo o memorial, o recorrente requer seja decretada a improcedência da autuação e desconstituído o crédito tributário lançado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro PASCHOAL RAUCCI, Relator

8. O contribuinte tomou ciência da decisão de primeiro grau em 15/07/99 (AR de fls. 584) e interpôs o recurso voluntário de fls. 587/618 em 13/08/99, tempestivamente.

9. A fls. 620 consta cópia de DARF referente a depósito de 30% do crédito tributário discutido nestes autos.

10. Por ser tempestivo o recurso e reunir condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

11. Em preliminar, o contribuinte alega ter havido cerceamento do direito de defesa, pois não foram apreciados, em primeira instância, os argumentos jurídicos referentes à limitação do direito de compensar prejuízos anteriores, para determinação da base de cálculo da CSLL..

12. O recorrente alegara, na fase impugnatória, ter sido inconstitucional a exigência, na forma da autuação, pois a contribuição passaria a incidir sobre o patrimônio e não sobre o lucro, apurado em consonância com a legislação comercial, além de ferir o direito adquirido a compensar prejuízos acumulados até 31/12/94, na conformidade da legislação então vigente.

13. Na DIRPJ/96, ano-calendário 1995, verifica-se que a dedução efetuada pelo contribuinte importou em R$ 4.929.395,00, valor esse que, no Demonstrativo do Cálculo CSLL de fls. 465, consta que se refere à compensação da base de cálculo negativa da SUPREMA S/A, que é o objeto principal dos autos.

14. Por essa razão, e por se confundir com a questão de mérito, a preliminar será analisada em conjunto e/ou após a apreciação do tema incorporação.

15. O que se discute nos presentes autos são os procedimentos utilizados pelo contribuinte, os seus propósitos e os resultados alcançados, se o conjunto de atos e fatos jurídicos implementados constituem infração à legislação fiscal e, em caso positivo, se estaria caracterizado o evidente intuitivo de fraude, tal como preceituado nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64.

16. O tema em questão comporta ao menos uma breve incursão em correntes doutrinárias antagônicas sobre elisão e evasão fiscal. Tributaristas consagrados, em nível nacional e internacional, dissentem sobre o assunto, todos apoiados em teorias e raciocínios solidamente construídos, e as citações e opiniões que forem mencionadas adiante têm, como única e exclusiva finalidade, fundamentar e justificar o voto que a final será proferido.

17. Como já relatado, uma empresa superavitária foi incorporada por outra deficitária. Segundo se noticia nos autos, o propósito foi contornar a proibição legal da incorporadora compensar os prejuízos da incorporada.

18. Contudo, no mesmo ato de incorporação, a empresa incorporadora assumiu a denominação social da incorporada, de tal sorte que para o mundo dos negócios a empresa extinta continuou a operar, pois o nome é o elemento distintivo da pessoa (física ou jurídica), enquanto que a empresa incorporadora teve sua razão social eliminada.

19. A forma adotada ensejou que os prejuízos acumulados pela deficitária (incorporadora) fossem compensados com resultados dos períodos subseqüentes ou, mais precisamente, em 31/10/95, isto é, dentro do mesmo exercício da incorporação, que foi realizada em 30/03/95.

20. O recorrente aditou o seu recurso com o memorial de fls. 626/630, alegando que a incorporação foi realizada com observância formal a todas as normas que regem a matéria, não se podendo falar em simulação. Diz que *"há negócio indireto, portanto, quando as partes recorrem a negócio jurídico, a cuja forma e disciplina se*

sujeitam, com o objetivo de alcançar consciente e consensualmente, finalidades diversas das que lhe são típicas", reportando-se a decisões do Conselho de Contribuintes que admitem *"como lícitas, operações que, não infringindo a lei, são realizadas com finalidades meramente fiscais"* (fls. 629).

21. No memorial citado, o defendente assevera que o princípio da estrita legalidade respalda o procedimento do contribuinte, tanto que o critério econômico para interpretação e aplicação da legislação tributária exigiu a edição da Lei Complementar nº 104/2001, sem efeito retroativo, ficando tacitamente convalidadas as operações lícitas praticadas pelo autuado e não aceitas pelo Fisco.

22. Depreende-se do exposto que a recorrente reconhece o objetivo de auferir uma economia tributária, sob a alegação de que teria sido praticada sob o manto da legalidade, e por isso perfeitamente legítima e lícita.

23. A análise adequada da questão deve ser precedida do exame de premissas maiores, estabelecidas na Magna Carta e complementadas pelo CTN. A Profª. Dra. DIVA PRESTES MARCONDES MALERBI, em seu magnífico trabalho "ELISÃO TRIBUTÁRIA", publicado na obra "Textos Selecionados para o XI CURSO DE APERFEIÇOAMENTO EM DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO" - Ed. Resenha Tributária - 1985, reportando-se a KARL LENS (Metodologia de la Ciência del Derecho, Ariel, Barcelona, 1966), assim se manifesta:

> *"... os tipos descritos nas hipóteses de incidência podem ser "abertos" ou "fechados"; no tipo aberto, o fato ocorrido apenas deve-se coordenar ao tipo legal descrito na hipótese da norma, enquanto que no tipo fechado deve haver perfeita e rigorosa correspondência entre os aspectos essenciais do fato ocorrido com os definidos no tipo legal da norma, para que possa operar-se a subsunção."*

24. No sistema "aberto" há normas que estabelecem diretrizes de caráter geral para aplicação da legislação tributária, onde predomina o resultado econômico, com vistas à observância dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

25. O conteúdo econômico, no sistema "aberto", prevalece sobre os meios jurídicos utilizados, especialmente quando se verificar *"abuso de formas"*, como expressamente previsto no Código Tributário Alemão de 1977: *"Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada"* (§ 42).

26. O Código Tributário Germânico de 1977 também acolhe, em relação aos negócios e atos simulados, o conceito da consideração econômica : *"São irrelevantes para os fins da tributação os negócios e atos simulados. Se por meio de um negócio simulado se encobre outro negócio, leva-se em conta para fins de tributação o negócio encoberto."* (§ 41, inc. 2°).

27. Portanto, no sistema "aberto" caberá ao intérprete *" .ater-se a "intentio facti" ou intenção empírica e, assim, se for o caso, concluir pela incidência do tributo toda vez que ficar demonstrada a propositada alteração da "intentio juris" correspondente, a utilização de forma jurídica não típica ou atípica em relação ao fim visado, o abuso da forma jurídica ..."* (A.A. Falcão, *in* Fato Gerador da Obrigação Tributária, Ed. Revista dos Tribunais, 1971).

28. O tipo denominado "fechado" está fundado no *"princípio da legalidade estrita, implicando na reserva da lei formal ("lex scripta") e na reserva absoluta da lei ("lex stricta"). Disso se infere o princípio da tipicidade, do qual decorrem os subprincípios da seleção, do "numerus clausus", do exclusivismo e da determinação."* (A.P. Xavier).

29. O sistema "fechado" implica, pois, numa adequada e exata justaposição dos atos e negócios praticados pelo sujeito passivo, em harmonia com a descrição e conteúdo da lei tributária, pautando-se a interpretação ao enfoque exclusivamente jurídico da hipótese de incidência. Só interessam ao exegeta, no fato concreto subsumido à hipótese de incidência, os caracteres que tenham sido

contemplados pela lei (h.i.); os demais são desprezíveis por irrelevantes (Geraldo Ataliba, mencionado por Diva Malerbi, op. cit.).

30. Para encerrar essa confrontação, é oportuno registrar o magistério de Gilberto de Ulhoa Canto:

> *"O legislador deve formular a norma de tal maneira que ela tenha o máximo de eficácia, abrangendo todas as situações econômicas de cada tipo. Entretanto, se ele não o faz, ao aplicador da norma falece poder para estender a sua incidência a hipóteses que, embora de conteúdo econômico parecido, não foram juridicisadas por dispositivo legal. O imposto deve levar em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo; mas, sendo sua exigibilidade a resultante necessária da lei, somente desta poderá emanar obrigação tributária, já que o fato gerador é ato, negócio ou situação por ela definido, e não o resultado da respectiva dimensão econômica enquanto não tenha por ela sido encampado."*
>
> *(ELISÃO E EVASÃO FISCAL, Cad. Pesq. Trib. nº* ***13****, Ed. Resenha Tributária, 1988, fls. 49/50).*

31. Após a minguada síntese para cotejo dos sistemas "aberto" e "fechado", cabe assinalar que muitos dos doutrinadores, que acredito serem maioria, entendem que o Sistema Tributário Brasileiro é do tipo "fechado", sendo inadmitida a interpretação econômica na aplicação da legislação fiscal, tanto que o art. 74 do projeto do CTN, que a admitia, foi excluído do texto final. Referido dispositivo, que integrava o Capítulo IV – Da Interpretação da Legislação Tributária, estabelecia:

> *"A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir 32 resultados equivalentes."*

32. Na justificativa referente ao texto supra, expressamente constava: *" A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação em função dos resultados, efetivos ou potenciais, ainda que não nominalmente referidos na própria lei."*

33. Deixando de integrar o Código Tributário Nacional as disposições supra, vários são os autores que entendem não haver respaldo para a consideração econômica na interpretação e aplicação da legislação tributária.

34. A. A.BECKER, referindo-se à interpretação das normas tributárias segundo a realidade econômica, informa que essa interpretação é também chamada de "construtiva", mas que "*na verdadeira realidade faz é a demolição do que há de jurídico no direito tributário. Em nome da defesa do direito tributário, eles matam o "direito" e ficam apenas com o "tributário"* "(*in* Teoria Geraldo Direito Tributário).

35. Majoritariamente a doutrina admite, nos sistemas tributários fechados, a prática de procedimentos elisivos.

36. O sempre lembrado Rubens Gomes de Souza, *in* Pareceres - 3 - Imposto de Renda, Ed. Resenha Tributária, 1976, ao distinguir "elisão" de "evasão", cita Randolph E. Paul, que define a "elisão" ("tax avoidance") como a atividade do contribuinte que procura, por meios lícitos, amoldar os fatos **futuros** ao objetivo de excluir ou reduzir a respectiva tributação; e como "evasão" ("tax evasion"), a atividade do contribuinte que procura, por meios que podem ser objetivamente lícitos, excluir ou reduzir o débito tributário decorrente de fatos **pretéritos** e, portanto, já existentes.

37. E o mestre Rubens G. Souza, na mesma obra citada, consigna (pág. 215):

> *"Para resumir: a elisão consiste em **evitar** (portanto antecipadamente) obrigação tributária ainda não existente; evasão consiste em **escapar-se** (portanto posteriormente) de obrigação tributária já existente. O professor espanhol Narciso Amoros disse isso numa fórmula extremamente feliz: "A elisão é **não entrar** na relação fiscal. A evasão é **dela sair**: exige, portanto, estar, haver estado, ou podido estar dentro dela em algum momento."*

38. Nas palavras do respeitado tributarista Ricardo Mariz de Oliveira, *"a melhor doutrina, surpreendendo esta distinção básica entre elisão e evasão, também*

acrescenta que a economia, para ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal." (Evasão e Elisão Fiscal, Cad. Pesq. Trib. - Vol.13, pág. 150).

39. Outrossim, R. Mariz de Oliveira, acompanhando a posição de renomados tributaristas, aponta que a interpretação da lei tributária pelos efeitos econômicos dos atos praticados é inviável como regra geral no sistema brasileiro, nem existe como norma expressa, a exemplo do que ocorre em outros regimes, observando, ainda, que o intuito de economizar tributos não é ilegal, sendo mesmo obrigação dos administradores das empresas, aos quais incumbe gerir os negócios sociais da forma mais rentável possível, na conformidade dos arts. 153 e 154 da Lei 6404/76, advertindo que a linha divisória entre o lícito e o ilícito em muitas situações é extremamente tênue, o que exige cuidadosa análise de cada caso em particular. (Op.cit., págs. 152, 156, 157 e 164).

40. Luiz Carlos Andrezani, citado por R. Mariz, em parecer de sua lavra, a respeito do tema, fez as judiciosas considerações:

> *"Afastadas as discussões sobre aspectos periféricos da questão, o ponto central que merece análise mais demorada, diz respeito à identificação da hipótese limite da chamada economia lícita, e correspondente ingresso no campo da simulação, já que é este o possível argumento que pode ser utilizado para questionamento do negócio pretendido.*
>
> *A contextura da hipótese legal da simulação prevista no artigo 102 do Código Civil dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.*
>
> *A par disso, subdivide-se doutrinariamente a simulação em absoluta e relativa. Diz-se absoluta, a simulação originada de ato praticado com o fito de nenhuma eficácia produzir e, para tanto, contém cláusula, declaração ou confissão não verdadeira. A simulação é relativa quando o ato praticado tem por objetivo encobrir, dissimular, um outro ato que possui natureza diversa.*

> *No âmbito tributário, as situações encontradiças suscitam, normalmente, as simulações da segunda espécie mencionada: pratica-se um ato – que irrompe legal e formalmente perfeito no mundo físico – mas que serve somente como embalagem e veículo para consecução de outro – dissimulado – este sim em conformidade com a real e interior vontade do agente."* (Op. cit., págs. 165/166).

41. No que tange à simulação, Washington de Barros Monteiro ensina que a doutrina distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa. É **absoluta** quando a declaração de vontade exprime aparentemente um ato jurídico, não sendo intenção das partes efetuar ato algum *("colorem habens, substantiam vero nullam")*. É **relativa** quando efetivamente há intenção de realizar algum ato jurídico, mas este é de natureza diversa daquele que, de fato,se pretende ultimar *("colorem habens, substantiam vero alteram").* (Curso de Direito Civil, Vol. I, Ed. Saraiva, 1993, pág. 209).

42. O conceituado civilista diz que a **simulação** difere da **dissimulação**, mas em ambas o agente quer o engano; na simulação, quer enganar sobre a existência de situação não-verdadeira, na dissimulação, sobre a inexistência da situação real. Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara. (Op. cit., pág. 213).

43. Conforme consta a fls. 520, os fatos "*descritos e demonstrados no RELATÓRIO FISCAL (fls. 437 a 442), que passa a ser peça deste processo, mostram indícios de simulação nessa operação, ou seja, economicamente a incorporadora seria a empresa SUPRARROZ S/A, CGC 87.452.181/0001-75, e a forma adotada pretendeu aproveitar em evento futuro prejuízos que agora não poderiam ser compensados."* (O grifo foi acrescentado).

44. Como já mencionado anteriormente, é praticamente unânime o entendimento de que as situações que envolvem propósitos elisivos devem ser examinadas caso a caso, com ênfase para os elementos de prova carreados para os autos.

45. Nesse sentido, acho de especial significação e relevância, para fins de análise e adequada apreciação da matéria, pôr em destaque parte do texto do Relatório Fiscal, "in verbis" (fls 460):

> "Fatos referidos na Ata da AGE que revelam indícios de evasão fiscal, considerando-se as conseqüências tributárias:
>
> 1.- No mesmo ato de incorporação, **a empresa incorporada foi declarada extinta**, tendo a incorporadora sido autorizada pela AGE a alterar sua razão social, por motivos comerciais, para SUPRARROZ S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, **exatamente a razão social da incorporada**. É lógico concluir-se que o motivo dessa alteração se deve à importância e qualidade dos produtos industrializados pela "SUPRARROZ" no mercado de cereais de todo o país e, por conseqüência, para preservar a empresa que não poderia morrer para o mundo econômico;
>
> 2.- A incorporadora, com sede anteriormente na Rua Lobo da Costa, nr. 1.877, mudou seu endereço para a Rua Professor Dr. Araújo, nr. 1.653, neste Município, **exatamente o endereço da sede da incorporada**, onde está instalado o complexo administrativo do grupo, e em outros prédios vizinhos a este, as instalações industriais da empresa extinta;
>
> Por pertinente, cabe lembrar que a empresa incorporadora já não possuía mais sede, tampouco equipamentos industriais, por tê-los vendido.
>
> Para renascer como empresa produtiva, necessitava de novas instalações, ou seja, ocupar a planta industrial e a identidade da empresa que de fato continuou a existir;
>
> 3.- As antigas filiais da incorporada, no total de dezesseis (16) empresas, todas citadas na ATA da AGE de 30.03.95, passam a ser as novas filiais da incorporadora;
>
> 4.- Renunciaram os membros do Conselho de Administração da incorporadora e assumiram os da incorporada.
>
> Neste ponto cabe perguntar-se: o que restou, enfim, da incorporadora? E como resposta teríamos: **só o CGC, nada mais**."

Por pertinente, cabe lembrar que a empresa incorporadora já não possuía mais sede, tampouco equipamentos industriais, por tê-los vendido.

Para renascer como empresa produtiva, necessitava de novas instalações, ou seja, ocupar a planta industrial e a identidade da empresa que de fato continuou a existir;

3.- As antigas filiais da incorporada, no total de dezesseis (16) empresas, todas citadas na ATA da AGE de 30.03.95, passam a ser as novas filiais da incorporadora;

4.- Renunciaram os membros do Conselho de Administração da incorporadora e assumiram os da incorporada.

Neste ponto cabe perguntar-se: o que restou, enfim, da incorporadora? E como resposta teríamos: ***só o CGC, nada mais.***"

46. Outro aspecto de transcendental importância é que, embora o ato de incorporação tenha se realizado ao final do mês de março/95, a empresa incorporadora SUPREMA S/A já havia, de fato, encerrado suas atividades em 1994, subsistindo apenas nominalmente, conforme descrito a fls. 461, "in fine":

"PARALISAÇÃO DA ATIVIDADE OPERACIONAL
A "incorporadora", segundo pode-se concluir pelo exame de seus livros fiscais, havia encerrado suas atividades no mês de JULHO/94, tendo logo a seguir em AGOSTO/94, celebrado contrato particular de compra e venda com a empresa CANGURU EMBALAGENS RIOGRANDENSE LTDA., tendo por objeto a venda de parte do seu ativo imobilizado (máquinas e equipamentos), conforme documento a fls. 127, e comodato do prédio onde estava instalada sua planta industrial, localizada na Rua Lobo da Costa, nr. 1.877, nesta Cidade, e prevendo também que a citada empresa passaria a fornecer as embalagens plásticas para os produtos fabricados pela SUPRARROZ. Portanto, na data da incorporação, a empresa só existia no papel."

47. Neste ponto, é válido ressaltar que o percuciente trabalho fiscal atribuiu ao ato de incorporação características de simulação, sendo oportuno, para efeito de evitar remissão e de não quebrar a seqüência expositiva, reproduzir texto de L.C.Andrezani, anteriormente transcrito:

49. Retirada a roupagem jurídica emprestada ao ato de absorção da empresa incorporada, o quadro que se me apresenta é o seguinte:

I- A SUPREMA (incorporadora), como entidade econômica, já sucumbira em 1994 (por força dos resultados adversos sofridos nos últimos anos), anteriormente, portanto, ao ato formal da incorporação que implicou na absorção da SUPRARROZ em 1995.

II- As provas de que a incorporadora já não mais existia no mundo econômico encontram-se a fls.127/160, compreendendo contrato de venda do imobilizado da SUPREMA, notas fiscais referentes à venda do imobilizado, "cadastro patrimonial" dos bens vendidos e fichas de razão contendo a baixa dos ativos alienados. O contrato é datado de 16/06/94 e as notas fiscais de venda do imobilizado são de 01/08/94 (fls. 127/133 e 135/149, respectivamente).

III- Ademais, o imóvel da Rua Lobo Costa, nº 1877 – Pelotas/RS, fora entregue em comodato, também em 1994, abrangendo as instalações físicas que eram ocupadas pela SUPREMA (incorporadora), conforme cláusula terceira do contrato de fls. 127/133.

IV- Portanto, restou provado que não só as entranhas da incorporadora foram removidas em 1994 (alienação do ativo imobilizado operacional), mas também o próprio corpo físico onde as mesmas estavam localizadas foi retirado de sua posse, passando a ser ocupado por terceiros. A SUPREMA não mais existia antes da incorporação, não há dúvidas.

V- E desse ato de verdadeira liquidação participaram, como intervenientes, a SUPRARROZ (incorporada) e JOSAPAR ("holding") que, portanto, tinham plena ciência de que a SUPREMA (incorporadora) já não mais existia em 1994.

VI- Outro aspecto relevante, expressamente consignado no contrato, é que a CANGURU, empresa compradora dos ativos da SUPREMA, pagaria sua dívida, referente ao ato de aquisição, mediante vendas mensais mínimas de 80 (oitenta) toneladas de embalagens plásticas, que a SUPRARROZ se obrigaria a adquirir da compradora. Em outras palavras: os valores a receber, que a SUPREMA fazia jus pela venda do imobilizado, seriam recebidos não por ela, mas pela SUPRARROZ, mediante "compras" mensais de embalagens plásticas (cláusulas 6ª e 7ª do contrato de fls. 127/133).

VII- Assim, sob o enfoque da realidade factual, praticamente era a SUPRARROZ que já havia absorvido os ativos da SUPREMA, isto ainda em 1994, e a incorporação "oposta" efetivada em 1995 – não vislumbro dúvida alguma – teve *"por objetivo encobrir, dissimular, outro ato que possui natureza diversa"*, isto é, o aproveitamento dos prejuízos fiscais acumulados de empresa inoperante e fisicamente desconstituída, emprestando-lhe contornos de ressuscitação, a fim de incorporar outra e logo a seguir decretar-lhe final sepultamento.

50. Esses fatos, associados a:

a) renúncia dos membros do Conselho de Administração da incorporadora, para que assumissem os membros do Conselho de Administração da incorporada;

b) troca da razão social da incorporadora pela denominação da incorporada;

c) mudança do domicílio da incorporadora para o então detido pela incorporada,

permitiram-me formar convicção que o negócio jurídico indireto encetado pelo recorrente não contempla figura de elisão, eis que os atos jurídicos caracterizam hipótese de simulação.

51. E nem se alegue que, "in casu", haveria que se postular judicialmente a anulabilidade dos negócios jurídicos encetados nos termos da lei civil, pois o direito positivo brasileiro autoriza, expressamente, o lançamento de ofício quando configurada hipótese de simulação, conforme dispõe o art. 149, "caput" e seu inciso VII, do Código Tributário Nacional, "in verbis":

"Art. 149 - O lançamento é efetivado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos :

.....

VII- quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação."
(Grifos acrescentados).

52. Segundo Ruy Barbosa Nogueira, a interpretação da lei tributária não há de ser nem a que mais favoreça ao Fisco, nem a que mais favoreça ao contribuinte.

Mas "pro lege". (Da Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias - Ed. Revista dos Tribunais, 1965).

53. No caso dos autos, com muita argúcia e rara felicidade, conseguiram os autuantes instruir o processo com uma série de dados e fatos mais do que suficientes para a caracterização de procedimento dissimulatório, para mascarar situação que se ajusta à tipificação contida nos artigos 508 e 509 do RIR/94, tal como capitulado no auto de infração contestado.

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

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

> *"Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa....."*
> *"Art. 72- Fraude é toda ação ou omissão dolosa....."*
> *"Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso ..."*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

62. Em assim sendo, não se pode olvidar que o Código Tributário Nacional, em seu Livro II - Normas Gerais de Direito Tributário, no capítulo IV que trata da

Interpretação e Integração da Legislação Tributária, acha-se incluído no art. 112, que dispõe:

> *"Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*
>
> *I- à capitulação legal do fato;*
>
> *II- à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*
>
> *III- à autoria, imputabilidade ou punibilidade;*
>
> *IV- à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."*
>
> (Os grifos foram acrescentados).

63. Em face das diretrizes estabelecidas pelo art. 112 do CTN, acima transcrito, e ante as circunstâncias apontadas, entendo não estar configurada a evidência do intuito de fraude, exigência legal para agravamento da penalidade, a recomendar a aplicação da multa destinada às infrações não dolosas, prevista no art. 992, inciso I, do RIR/94, então vigente.

64. Contudo, no decorrer da exposição dos argumentos formulados por este relator, alguns dos Ilustres Membros deste Colegiado ponderaram que a penalidade objeto da autuação hostilizada não foi aplicada a qualquer das empresas investigadas pela Fiscalização - nem à SUPREMA, nem à SUPRARROZ - mas à empresa "holding", que já as houvera absorvido à época do lançamento fiscal.

65. Nessas circunstâncias, lembraram a existência de diversos julgados perfilhando a tese de que o artigo 132 do CTN restringe a responsabilidade da incorporadora aos tributos devidos pela incorporada, não podendo imputar-se à sucessora penalidades aplicadas posteriormente à data da sucessão, e decorrentes de infrações anteriormente praticadas pela sucedida e somente apuradas e lançadas após o ato de incorporação.

66. Em face dessas condições, o posicionamento do Colegiado fixou-se no sentido de que entendimento contrário, a par de não se harmonizar com as diretrizes estabelecidas no art. 132 do Código Tributário Nacional, conflitaria com o princípio de que a pena não deve atingir terceiras pessoas que não o infrator.

67. Entretanto, no caso de penalidade pecuniária, se esta pré-existisse ao ato de absorção, a incorporadora não poderia ignorar o ônus financeiro já devido, devendo por ele responder. Mas este não é o caso dos autos, conforme já esclarecido.

CONCLUSÃO:

Ante as razões fáticas e jurídicas supra e retro expostas, REJEITO a preliminar argüida e DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para excluir a multa aplicada.

Sala das Sessões - DF, em 16 de outubro de 2002

PASCHOAL RAUCCI