

Planejamento Tributário

Análise de Casos

PREFÁCIO | GERD WILLI ROTHMANN

ORGANIZADOR | LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO

ADOLPHO BERGAMINI | ALEXANDRE LUIZ MORAES DO RÉGO MONTEIRO

CELSO ARAUJO SANTOS | CRISTIANE M. S. MAGALHÃES

DANIEL TEIXEIRA PRATES | DIEGO ALVES AMARAL BATISTA

FABIOLA COSTA GIRÃO | FLAVIO TUDISCO

LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO | LEONARDO HOMSY

LIVIA DE CARLI GERMANO | MAURÍCIO TERCIOITI

MATHEUS BUENO DE OLIVEIRA | MELINA SIMÕES

MIGUEL DELGADO GUTIERREZ | PEDRO WEHRS DO VALE FERNANDES

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA | RAFAEL GOMES GOBBI

RAFAEL MACEDO MALHEIRO | RENATO VILELA FARIA

RENATO SOUZA COELHO | RODRIGO DE FREITAS | TALITA MARSON MESQUITA



8. CASO KIWI BOATS:

SEGREGAÇÃO LÍCITA DE ATIVIDADES EMPRESARIAIS

FLAVIO TUDISCO | RAFAEL GOMES GOBBI

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo trata de analisar decisão proferida nos autos do processo administrativo n. 11516.002462/2004-18, em especial o Acórdão n. 103-23.357, decorrente de auto de infração lavrado contra a empresa Estaleiro Kiwi Boats Ltda. (“Kiwi Boats”)¹.

O Auto de Infração, que visou cobrar supostos créditos de IRPJ e, por reflexo, da contribuição ao PIS, COFINS e CSLL, consubstanciou-se na alegação principal de existência de simulação na reorganização societária implementada pela Kiwi Boats e a empresa Estaleiro Schaefer Yachts Ltda. (“Estaleiro Schaefer”) no ano 2000. Com base na suposta simulação, a autoridade fazendária federal considerou que a existência da Estaleiro Schaefer era meramente formal, razão pela qual sua receita deveria ser unificada com as receitas da Kiwi Boats.

A seguir analisaremos a operação que deu ensejo à lavratura do auto de infração.

1 O presente estudo tem finalidade estritamente acadêmica. Todas as informações referidas são públicas e podem ser obtidas junto ao atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

II. COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

A Kiwi Boats foi constituída pelos sócios M.L.S. e A.L.S. em 1994 e tinha por objeto social a construção de embarcações. Por sua vez, a Estaleiro Schaefer, constituída em 1999 pelos sócios M.L.S. e R.R.S.S., tinha por objeto social a construção, reforma e a negociação de embarcações e de equipamentos náuticos; a importação e exportação de materiais, equipamentos náuticos e embarcações; e a elaboração de projetos navais.

Em julho de 2000, os sócios originais da Estaleiro Schaefer (M.L.S. e R.R.S.S.) retiraram-se e nesta ingressaram A.L.S. e P.O.P., ocasião em que seu objeto social foi alterado para passar a conter, exclusivamente, a prestação de serviços de montagem, acabamento e manutenção de embarcações náuticas.

Em face da natureza de referidas alterações, infere-se que Kiwi Boats e Estaleiro Schaefer passariam a atuar de forma combinada, de modo que uma passasse a complementar a atividade da outra. Assim, numa operação comercial de venda de determinada embarcação, enquanto a Kiwi Boats caberia a construção e comercialização do seu casco, a Estaleiro Schaefer cumpriria executar os serviços de montagem e acabamento final, sendo certo que as duas operações seriam faturadas independentemente.

Em função de tal desenho societário e comercial, a Kiwi Boats pudera beneficiar-se do regime de tributação destinado às microempresas e às empresas de pequeno porte conhecido como SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições)², então limitado, dentre outras hipóteses, às sociedades cuja receita bruta anual não excedesse R\$ 1.200.000,00. Valor esse que teria sido superado pela Kiwi Boats não tivessem os serviços de montagem e acabamento sido desmembrados de suas atividades, passando a ser executados e faturados pela Estaleiro Schaefer.

Em fiscalização realizada em 2004 na sede da Kiwi Boats, a autoridade fazendária federal constatou que no mesmo local de sua sede também encontrava-se sediada a Estaleiro Schaefer. Em razão disso, e sob a alegação de havida simulação na constituição da Estaleiro Schaefer – já que esta teria sido constituída com o único *motivo* de dividir as receitas totais entre as duas sociedades e assim permitir que ambas pudessem

2 Referido regime foi instituído pela Lei n. 9.317, de 05 de dezembro de 1996. Tendo sido posteriormente revogado com a publicação da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o SIMPLES NACIONAL.

sujeitar-se ao regime tributário do SIMPLES –, a autoridade fazendária federal lavrou auto de infração elegendo como base de cálculo do IRPJ e tributos reflexos devidos pela Kiwi Boats a *somatória* das receitas auferidas pelas duas sociedades.

Nessa ocasião, imputaram-se à Kiwi Boats as seguintes irregularidades:

- (i) simulação na constituição da empresa Estaleiro Schaefer Yachts Ltda., eis que supostamente criada com o único objetivo de permitir a evasão do pagamento de tributos, pelo que as receitas auferidas por esta empresa deveriam ser consideradas receitas da Kiwi Boats, compondo as bases tributáveis das exigências sobre as quais foi aplicada a multa de lançamento de ofício qualificada (150%);
- (ii) omissão de receita caracterizada pela existência de saldo credor de caixa; e
- (iii) omissão de receita caracterizada pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada.

Por meio de tal auto de infração a autoridade fazendária federal *desconsiderou* a estrutura jurídica (societária e comercial) eleita pelos sócios da Kiwi Boats e da Estaleiro Schaefer na condução de suas atividades operacionais *para considerar* que a Estaleiro Schaefer e a Kiwi Boats deveriam ser tributadas como uma única pessoa jurídica. Em função disso, a Kiwi Boats não poderia ter se sujeitado ao regime tributário do SIMPLES, já que teria auferido no ano de 2000, consideradas também as receitas da Estaleiro Schaefer, receita bruta anual superior ao limite máximo previsto em lei. Isso tudo ultimaria, portanto, num suposto crédito de IRPJ, e tributos reflexos, cumulado com multa qualificada de 150%, imposta pela fiscalização em função do “evidente intuito de fraude” da Kiwi Boats.

III. DEFESA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Contra a lavratura do auto de infração, a Kiwi Boats apresentou uma série de argumentos por ocasião da impugnação. A saber:

- (i) a sua exclusão do SIMPLES não merece prosperar, pois as suas receitas no ano de 2000 ficaram aquém do limite legal, pelo que deve ser mantida no SIMPLES no ano-calendário de 2001;

- (ii) a cobrança de receitas declaradas mostra-se ilegítima porque vários períodos foram pagos e os não adimplidos nos vencimentos estão pagos de forma parcelada (PAES);
- (iii) o arbitramento é ilegítimo, posto que não deixou de apresentar qualquer documento solicitado à fiscalização;
- (iv) a existência das duas empresas no mesmo endereço não é vedada por lei e se justifica por logística e estratégia comercial, sendo uma forma lícita de redução de custos;
- (v) não há fundamento legal para a unificação do faturamento das duas empresas;
- (vi) as duas empresas têm objetos sociais distintos;
- (vii) a multa de 150% jamais poderia ter sido aplicada por ser confiscatória e por não ter sido comprovada a existência de fraude;
- (viii) é ilegítimo o lançamento do imposto de renda com base apenas em extratos ou depósitos bancários, sendo necessária a comprovação de vínculo entre os depósitos e a obtenção da receita;
- (ix) nos extratos bancários há valores referentes a empréstimos liberados diretamente em conta corrente;
- (x) na conta caixa, há valores referentes a valores levantados pelo sócio junto a particulares através de contratos verbais de mútuos; há valores referentes a adiantamentos feitos por compradores argentinos que, em razão da crise econômica da Argentina, não efetuaram o restante dos pagamentos;
- (xi) é correto o lançamento a débito do caixa dos cheques compensados e utilizados para pagamento a fornecedores, o erro contábil foi ter lançado a crédito da conta bancos os títulos pagos que deveriam ter sido contabilizados a crédito da conta caixa; tal prática contábil, contudo, é perfeitamente aceitável;
- (xii) não há fundamento legal para se quantificar a receita omitida com base no maior saldo credor de caixa verificado no período, sendo nula a apuração assim procedida; e
- (xiii) a aplicação da taxa SELIC a título de juros de mora é ilegal e inconstitucional.

Em decisão de primeira instância administrativa, a impugnação lastreada nos argumentos acima foi julgada parcialmente procedente apenas para afastar a tributação sobre os valores recebidos a título de empréstimo pela Kiwi Boats. No que diz respeito à alegação principal sobre a existência de simulação, portanto, a primeira instância administrativa manteve o lançamento, considerando inválidos (ou inoponíveis) os reflexos decorrentes da criação da Estaleiro Schaefer para fins de determinação das obrigações tributárias da Kiwi Boats. É a seguinte, na verdade, a ementa do julgamento:

(...)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001

Ementa: MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO POR FRAUDE.

APLICABILIDADE – É aplicável a multa de ofício agravada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que a conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de fraude. SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO DISSIMULADO. TRIBUTAÇÃO – Comprovada a ocorrência da simulação, o fisco pode alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder a devida tributação.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001

Ementa: MATÉRIA DE FATO. COMPROVAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO – A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a inequívocidade de uma dada situação de fato. Nestes casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.

(...)

Lançamento Procedente em Parte.

Em razão do teor do julgamento acima referido, a Kiwi Boats apresentou recurso voluntário ao então Conselho de Contribuintes do Minis-

tério da Fazenda, reforçando os mesmos argumentos já lançados quando da impugnação.

Em sessão do dia 23 de janeiro de 2008, o recurso voluntário da Kiwi Boats foi apreciado e provido por *unanimidade* pela 3ª Câmara do Primeiro Conselho, no Acórdão n. 103-23.357, de que foi Relator o Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, e cuja ementa reza o seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2002

Ementa: SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

– A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento.

Recurso provido.

O Relator PAULO JACINTO DO NASCIMENTO iniciou seu voto enfrentando a questão da existência ou não de simulação, uma vez que tal conclusão seria prejudicial para todas as demais ilações. Escorrandose em prestigiados tributaristas, o Relator conduz sua argumentação pela linha de raciocínio que defere ao contribuinte o direito subjetivo de planificar suas atividades por qualquer caminho legal, decorra a opção de motivações exclusivamente fiscais ou não.

Reproduzindo lição de LUCIANO AMARO, conclui o Relator que não admitir o direito de o contribuinte organizar suas atividades em vista da menor onerosidade fiscal a que deem causa acarretaria ter que aceitar, a *contrario sensu*, a absurda conclusão “de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal”.

E prossegue o Relator, embasando seu ponto de vista sempre na dicotomia licitude *versus* ilicitude dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com o motivo de economizar tributos, concluindo que

é tão somente com a constatação da *simulação civil*³ que há de se falar em desconsideração ou inoponibilidade ao fisco dos atos ou negócios praticados pelo contribuinte. De forma que sem que esta esteja presente, ou sem que qualquer traço que lhe seja característico seja constatado, então o planejamento do contribuinte seria lícito e, portanto, incapaz de ser desconsiderado.

Ademais, aduz o Relator que a fiscalização conduzida pelas autoridades fazendárias não conseguiu construir provas, ainda que indiretas, ou indícios suficientes de que a escolha pela estruturação das operações celebradas pela Kiwi Boats e Estaleiro Schaefer teriam *dissimulado* qualquer outro ato ou negócio, sendo certo que a simples alegação de que ambas as empresas estariam instaladas no mesmo local físico e de que o desmembramento das atividades teria motivo puramente fiscal não seriam suficientes para que a simulação restasse caracterizada.

O Relator admite que a prova da simulação dos atos é bastante difícil, já que “divergência psicológica de intenção das partes que é, escapa a uma prova direta (...) [e] a prova escrita por fingimento é impossível e a contra-declaração, reveladora do negócio dissimulado, raríssima”. E com isso até chega a corroborar o entendimento de que ao fisco, a quem incumbe desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, é lícito valer-se da prova indireta, de indícios, mas ressalva que estes devem ser contundentes, “resultantes de uma forte probabilidade e indutores de ligação direta do fato desconhecido com o fato conhecido”.

Para o caso concreto, o Relator aponta que a fiscalização não logrou comprovar tais indícios e provas. O que teria sido bem diferente se essa tivesse, por exemplo, comprovado que a Estaleiro Schaefer não mantivesse registros e inscrições fiscais próprias, se não possuísse quadro próprio de funcionários, se não celebrasse negócios, se não emitisse documentação, etc. Em resumo, se a fiscalização tivesse comprovado que a criação da Estaleiro Schaefer não passasse de uma simples mentira. O que não foi feito.

3 Art. 167, § 1º, do Código Civil:

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.

Seja como for, em face do provimento por *unanimidade* do recurso voluntário apresentado pelo contribuinte, e da conseqüente declaração da nulidade do lançamento discutido, restou afastada a pretensão fazendária de ver reunida, para disso deduzir uma série de conseqüências, a receita auferida pela Kiwi Boats e a Estaleiro Schaefer. Ressalte-se, nesse sentido, que nem mesmo em sede de revisão judicial tal julgamento poderá ser alterado, nem por iniciativa da administração fazendária. É que, em que pese em contrário o princípio da universalidade da jurisdição, que impede que os atos administrativos tenham força de coisa julgada material, a decisão administrativa pode assumir contornos de “coisa julgada formal” em função do princípio do efeito vinculante a que está submetida⁴. Além disso, feriria o mais elementar bom senso, para além de ferir a própria *unicidade* da pessoa jurídica de direito público, aceitar que a mesma Administração que praticou os atos decisórios em processo (ou procedimento) fiscal próprio socorra-se, depois, do Judiciário para tentar anular esses *mesmos* atos.

IV. BREVES CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS

Em que pese em contrário a multiplicidade dos pontos controversos que o caso sob análise pode suscitar, haja vista o farto acervo doutrinário já escrito sobre praticamente cada um dos argumentos aventados pela Kiwi Boats em sua impugnação (cfr. III, *supra*), o cerne *concreto e imediato* da discussão em tela prende-se, naturalmente, à conclusão sobre o caráter simulado ou não do desmembramento de atividades operacionais realizado pela Kiwi Boats.

Nesse passo é curioso observar que enquanto a existência de simulação na operação de desmembramento serviu de premissa na qual fundamentou-se o convencimento da autoridade fazendária federal que lavrou o auto de infração, foi justamente a sua ausência que serviu de elemento central na conclusão dos Conselheiros na declaração de nulidade do lançamento.

Para a autoridade fazendária responsável pela lavratura do auto, num claro desapego ao conceito de simulação positivado na legislação, a simulação no caso concreto restaria comprovada em função de o *motivo* do

desmembramento operacional da Kiwi Boats ter sido exclusivamente fiscal, para permitir que a Kiwi Boats estivesse sujeita ao regime do SIMPLES.

Já para a unanimidade dos Conselheiros da então 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, mais afeitos a conceitos jurídicos determinados, o simples fato de as empresas estarem sediadas no mesmo lugar e também o fato de a reestruturação societária ter sido baseada, ainda que exclusivamente, na melhor racionalidade fiscal não implicariam concluir que os negócios praticados pela Kiwi Boats teriam sido simulados.

As conclusões derivadas da observação do mesmíssimo fato são diametralmente opostas. E casos como esse têm sido, infelizmente, cada vez mais frequentes. Especialmente no que toca à análise da validade de planejamentos tributários, sendo certo que, cada qual com a sua significância, tais situações minam a mais elementar segurança jurídica exigida pelos contribuintes para a edificação consciente de seus projetos e planos.

Como tivemos oportunidade de expor noutra ocasião⁵, a percepção de insegurança jurídica quanto à identificação das obrigações tributárias no campo do planejamento tributário foi agravada com a publicação da Lei Complementar n. 104/01, cujo art. 1º acresceu o parágrafo único ao art. 116 da Lei n. 5.172/66 (CTN)⁶.

É que muito embora não tenha sido esse parágrafo único regulamentado até hoje, e muito embora também a doutrina não tenha ainda encontrado um denominador comum na interpretação do que deva ser considerado “dissimulação”⁷, a verdade é que esse dispositivo tem sido utilizado pelas autoridades fazendárias sem muita razoabilidade, como se de um “cheque em branco” se tratasse. E via de regra sob o quixotesco pretexto de ver alcançada a *capacidade contributiva* do contribuinte.

5 TUDISCO, Flavio. A Causa dos Negócios Jurídicos, a Prevalência da Substância sobre a Forma e o Direito Tributário Brasileiro. *Direito Tributário Atual* n. 22. São Paulo: IBDT/Dialética, 2008, p. 207.

6 “Art. 116 (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

7 Sobre o tema v. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001. DERZI, Misabel Abreu Machado. *O Direito à Economia de Impostos – Seus Limites (Estudo de Casos)*. In: YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex Editora, 2007, p. 289.

4 Sobre o tema confira-se: XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 136 e ss.

Esquecem-se os defensores dessa eficácia pró-ativa da capacidade contributiva que esse princípio não se presta a fazer nascer a própria obrigação tributária (*an debeatur*), mas apenas para, uma vez que essa tenha nascido, possa ser quantificada (*quantum debeatur*).

Ora, do contrário, como então restaria a diferença entre *tributo* e *confisco*?

Se a pretexto de ver alcançada uma determinada capacidade contributiva hipotética entendermos que é lícito à autoridade fazendária desconsiderar formas jurídicas lícitas não fulminadas com a pecha da simulação, então para onde iriam todos os conceitos relacionados à hipótese de incidência tributária? Para utilizar a taxonomia inaugurada entre nós por GERALDO ATALIBA, então como ficaria a definição de *fato imponible*? Afinal, este é que seria o “fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido *efetivamente* no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. [hipótese de incidência] legal – dá nascimento à obrigação tributária”⁸. (Grifamos)

A paradoxal coexistência entre tais conceitos e o acesso da autoridade a uma norma antielisiva desprendida da realidade da simulação não parece ser possível.

É que a definição de *fato imponible* ou de *fato jurídico tributário* deixaria de fazer sentido. Este conceito, que como se aludiu remete à ideia de *subsunção* do fato concreto e real à previsão hipotética de lei, simplesmente não precisaria ser aplicável. O fato imponible passaria a ser todo e qualquer fato que, na concepção da autoridade fazendária no manejo da norma antielisiva, guardasse mera *semelhança* (e não mais *identidade*) com a hipótese legal. Ou o que é tão grave quanto: ainda que o fato praticado não guardasse qualquer semelhança com o fato previsto na hipótese legal, mesmo assim este poderia dar azo à tributação aplicável a este último na hipótese de o contribuinte ter agido de forma intencional, isto é, ter querido não praticar o ato previsto em lei, decerto em função das obrigações tributárias que disso decorreria.

Acolhidas tais concepções, então teríamos que deixar de falar sobre o conceito de *fato imponible* (que vem daquilo que é impositivo)

8 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 68.

para passar a falar sobre o conceito de *fato suposto* (que vem daquilo que é supositivo). E tudo sob o pretexto de se fazer alcançar uma hipotética capacidade contributiva.

Muito embora não coubesse nos limites e propósitos deste estudo um longo detalhamento sobre as diversas acepções dos conceitos de tributo e confisco, para a plena compreensão dos reflexos decorrentes do acolhimento de uma norma geral antielisiva, mister tecer algumas outras observações.

O próprio princípio da capacidade contributiva – que no caso do imposto de renda determina que na base de cálculo sejam consideradas somente as disponibilidades de receitas novas (mutações patrimoniais positivas) em determinado período – é confirmado por outro princípio, o da não confiscatoriedade.

Etimologicamente, “confisco” significa “ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem (...) [e]m regra, (...) indica uma punição”. A Constituição Federal em seu artigo 150, IV¹⁰ veda a instituição de tributo com efeito de confisco e, uma vez mais, deixa claro não só a separação entre tributo e sanções de atos ilícitos, como também a impossibilidade de o Estado, por meio de tributação, atingir o patrimônio do contribuinte de forma desarrazoável ou em descompasso com a própria hipótese de incidência. Isto porque, “nessa espécie de Estado [Estado Democrático de Direito], salvo quando admitido com o intuito de punir o agente do delito e reequilibrar a situação fática existente, a proibição de sua prática é categórica, sob pena de infringirem-se os direitos [princípios] de propriedade e de igualdade”¹¹.

O direito de tributar do Estado já significa uma exceção ao direito de propriedade, sendo que tal exceção encontra limite, dentre outras, na regra ou princípio do não confisco. “Estamos afirmando, destarte, que a norma que impede que os tributos sejam utilizados com efeito de confisco, além de criar um limite explícito às discriminações arbitrárias de

9 DE PLÁCIDO E SILVA, *Vocabulário Jurídico*, verbete “confisco”. O vocábulo, conforme assinalado, deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*.

10 Art. 150 da CF/88: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV – utilizar tributo com efeito de confisco”.

11 JUNIOR, Herbert Cornelio Pieter de Bruyn, *O Princípio do Não-Confisco*. São Paulo: Novas Conquistas São Paulo Editora, 2001, p. 53-54

contribuintes, reforça o *direito de propriedade*. Assim, por exemplo, em função dela, nenhuma pessoa, física ou jurídica, pode ser tributada por fatos que estão fora da regra-matriz constitucional do tributo que lhe está sendo exigido¹².

Atingir o patrimônio do contribuinte de forma desarrazoável, extrapolando claramente a previsão abstrata contida na hipótese de incidência, transforma a tributação em procedimento confiscatório que viola, dentre outros, o próprio princípio da propriedade – sem falar no princípio da livre iniciativa. Isto é exatamente o que ocorre quando, com intuito de aumentar a arrecadação, passa a autoridade fazendária a desconsiderar estruturas societárias ou negócios jurídicos lícitos com base em norma antielisiva desprendida da realidade da simulação que, em poucas palavras, obriga que o contribuinte escolha, dentre as diversas opções lícitas, aquela que lhe impute a maior carga tributária.

É justamente, portanto, pelo risco de se misturar tributo e confisco que não se deve aceitar que à atividade de lançamento tributário caiba juízo de *conveniência* ou *oportunidade*, próprios dos atos administrativos discricionários. A atividade do agente deve continuar sendo plenamente vinculada à descrição normativa hipotética, sem interpretações econômicas, próprias de ilações de *lege ferenda*¹³. Afinal, *o poder de tributar envolve o poder de destruir*¹⁴.

12 CARRAZZA, Roque Antonio. Instituições Financeiras – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) – Plena dedutibilidade da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa – Inconstitucionalidade do Art. 43, § 4º, da Lei n. 8.981/95 – Questões Conexas. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 229.

13 No caso concreto, aliás, a autoridade fazendária federal pretendeu aplicar, utilizando-se da ampliação do conceito de simulação, uma previsão de tributação por grupo econômico que simplesmente não existe no Brasil, diferentemente do que ocorre com alguns países da Europa continental. Restaria a indagação, a título de curiosidade, de qual seria o entendimento da autoridade no caso de – supondo-se que tanto a Kiwi Boats quanto a Estaleiro Schaefer estivessem submetidas ao regime do lucro real – uma das sociedades deter prejuízos fiscais enquanto a outra lucro tributável. Deveriam ser eles compensáveis entre si? Afinal, para a administração fazendária a receita de uma seria a receita da outra. Infelizmente, a suposição é puramente retórica, já que todos sabemos a resposta.

14 Justice John Marshall, da Suprema Corte do Estados Unidos da América, em *McCulloch v. Maryland*, 17 U.S. 316 (1819) (v. <http://supreme.justia.com/us/17/316/case.html> - acessado em 10 de maio de 2010).

V. CONCLUSÃO

Na esteira de pensamento de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI¹⁵, entendemos também que o contexto no qual insere-se a ânsia arrecadatória da administração fazendária acabou por criar um tributo sobre planejamento tributário. A fiscalização, em vez de concentrar esforços no combate à sonegação fiscal propriamente dita, tem estado mais ocupada em combater todo o tipo de planejamento tributário, mormente quando recaia este mais para o campo incerto da elusão¹⁶. Mas é nocente confundir planejamento com sonegação. Tratar tais figuras de forma idêntica, como no caso sob análise, quando a fiscalização entendeu devido sugerir a aplicação da multa qualificada de 150%, é absurdo e desarrazoado.

Para encerrar, e em face de todas as considerações precedentes, temos que a decisão ventilada no Acórdão n. 103-23.357 é muito acertada. E mais, ao pugnar pela observância do conceito clássico de simulação na aferição de validade (oponibilidade ao fisco) de determinado negócio jurídico, referida decisão reaproxima a jurisprudência do mais importante órgão julgante do Ministério da Fazenda ao entendimento que outrora restava consolidado e que, inegavelmente, concordem ou não seus eventuais críticos, conferia efetividade ao sobreprincípio da segurança jurídica.

15 Manifestado em interessantíssima opinião publicada no caderno “Legislação & Tributos” do Valor Econômico (edição 04 de setembro de 2009), sob o título “O novo imposto sobre planejamento tributário”.

16 Sobre o conceito de elusão, ver GODÓI, Marciano Seabra de. Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro: Estudo de Casos. In: YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex Editora, 2007, p. 237.