



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10680.720283/2012-01  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2801-003.958 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 10 de fevereiro de 2015  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** BRÁULIO FRANCO GARCIA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2008

IRPF.GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. ELISÃO FISCAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO.

A interpretação da norma tributária, até para a segurança do contribuinte, deve ser primordialmente jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada. Assim, uma relação jurídica sem qualquer finalidade econômica, digo, cuja única finalidade seja a economia tributária, não pode ser considerada um comportamento lícito.

A simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior freqüência, costuma ser confundida com elisão. Na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva e a causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico, no caso contornar a tributação. Na simulação tem-se pactuado algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de obter alguma vantagem.

Reconhece-se a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação e outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei, conforme ensina Marco Aurélio Greco. (*Planejamento Tributário. 3ª ed. Dialética:2011, p.319*)

**MULTA QUALIFICADA. DOLO E FRAUDE. MANUTENÇÃO.**

A fraude se caracteriza por uma ação ou omissão, inclusive de simulação ou ocultação, e pressupõe, sempre, a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se escapar, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia na

ocorrência do fato gerador ou retarda o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

A multa qualificada não é aplicada somente quando existem nos autos documentos com fraudes materiais, como contratos e recibos falsos, notas frias e etc., decorre também da análise da conduta ou dos procedimentos adotados pelo contribuinte que emergem do processo. (conforme Acórdão 9202-003.128 - CSRF, 2ª Turma, de 27 de março de 2014)

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida. Vencidos os Conselheiros Carlos César Quadros Pierre, José Valdemir da Silva e Flavio Araujo Rodrigues Torres, que davam provimento ao recurso.

*Assinado digitalmente*

Tânia Mara Paschoalin – Presidente.

*Assinado digitalmente*

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, José Valdemir da Silva, Carlos César Quadros Pierre, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Marcio Henrique Sales Parada e Flavio Araujo Rodrigues Torres.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto como relatório, em parte, aquele elaborado pela Autoridade Julgadora de 1ª instância (fl. 460), complementando-o ao final:

*Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração de fls. 377 a 389, referente a Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2007 e 2008, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 34.208,62, acrescido de multa de ofício qualificada (150%) e juros de mora calculados até fevereiro de 2012.*

*A autuação decorreu de: 1) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica a título de reajuste das parcelas recebidas por alienação de bem imóvel nos totais de R\$ 1.843,64 (2007) e R\$ 9.218,20 (2008); 2) omissão de ganho de capital auferido nos meses de setembro de 2007 a maio de 2008 (R\$ 43.841,61, em setembro e R\$ 21.920,80, em cada um dos demais meses), em decorrência da alienação do Lote 3-A, Quadra H, Loteamento Vila da Serra, Nova Lima, MG, em setembro de 2007, para a Construtora Valle Ltda., a prazo.*

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2015 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 09

/03/2015 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 09/03/2015 por TANIA MARA PASCHO

ALIN

Impresso em 10/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

*O contribuinte, bem como João Henrique Franco Garcia e Rômulo Franco Garcia são identificados, no Registro de Imóvel (fls. 15 a 17), como adquirentes de ¼ do imóvel, em 2002, e alienantes, para Construtora Valle, da mesma fração adquirida. Igualmente são os alienantes indicados na Escritura Pública de fls. 25 a 33 e, juntamente com os demais alienantes, firmam recibo de quitação objeto da averbação 7-25.319 (fl. 17).*

*Garcia Construções e Participações Ltda. figura, no Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel (fls. 20 a 24), como alienante de ¼ do imóvel, em substituição a Bráulio Franco Garcia, João Henrique Franco Garcia e Rômulo Franco Garcia. Os pagamentos pactuados no referido contrato foram depositados em conta bancária de titularidade de Garcia Participações Ltda.*

(...)

*Bráulio Franco Garcia informou na Declaração de Bens e Direitos constante da Declaração de Ajuste Anual do exercício 2008 que teria alienado o lote em questão para Garcia Construções e Participações Ltda. por R\$ 112.600,00, praticamente o valor de aquisição (R\$ 112.599,21).*

Creio ainda que bem resume a autuação a seguinte afirmação, que transcrevo da Impugnação, na folha 438:

*"Em síntese, a Fiscalização afirmou que não houve a primeira venda do lote de terreno, em março de 2007, à Garcia Construções e Participações Ltda., por parte de seus sócios, entre eles o ora Impugnante. Aduziu que a venda do terreno se deu diretamente pelos sócios (pessoas físicas) à Construtora Valle, em setembro de 2007"*

(...)

*Na construção dessa **presunção** as dignas auditoras-fiscais negaram qualquer validade jurídica aos documentos que serão comentados a seguir e que destroem essa presunção - o contrato de compra e venda, firmado entre a Construtora Valle e a Garcia Construções e Participações Ltda.; a escrituração da Garcia Construções e Participações Ltda (que a própria Fiscalização deu como boa - vide documento anexo); e ainda os pagamento feitos pela adquirente, Construtora Valle, mediante depósitos na conta bancária da vendedora (Garcia...)."*

Apresentada a Impugnação, assim a analisou a DRJ em Belo Horizonte/MG:

- em relação à primeira venda, que foi descaracterizada pela Fiscalização, disse que não houve a transferência da propriedade, mediante título translativo no Registro de Imóveis e o pagamento pela alegada compra-venda entre as pessoas jurídicas só foi contabilizado pela Garcia posteriormente, "já que o dinheiro estava em conta conjunta das mencionadas pessoas físicas";

- fatos registrados em escrituração contábil que não estão lastreados em documentos hábeis são inócuos como elementos de prova;

- estéril a alegação do impugnante de que o lançamento estaria fundado em presunção, eis que embasado em documentos hábeis e idôneos, hábeis à comprovação do valor e data da alienação, bem como à identificação dos alienantes e adquirentes, não havendo reparos a serem feitos quanto ao fato gerador e valor apurado considerados nos itens 0001 e 0002 do auto de infração;

- verifica-se que o contribuinte agiu com o propósito de omitir o ganho de capital efetivamente obtido por ocasião da alienação para a Construtora Valle, criando apenas contabilmente uma alienação anterior do bem para a empresa de que é sócio. Tal conduta está prevista na Lei 4.502/1964, art. 71 e justifica a imposição da multa de ofício qualificada (Lei 9.430/1996, art. 44, I, §1º, com redação dada pela Lei 11.488/2007, art. 14).

E assim deu-se o julgamento recorrido, para considerar improcedente a impugnação e manter o crédito tributário exigido, com aplicação da multa de 150%.

Cientificado dessa decisão em 13/06/2012, conforme Aviso de Recebimento na folha 470, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 12/07/2012 (protocolo na folha 472). Em sede de recurso, repisa as mesmas razões expandidas na impugnação e em resumo, aduz o seguinte:

- o fato de não ter havido "a transferência da propriedade" mediante título registrado não é razão para se manter a autuação e deve-se buscar na legislação do imposto de renda (artigo 117 do RIR/1999) a definição do fato gerador da obrigação, para concluir que não é o registro do título no Registro de Imóveis que interessa, mas quaisquer operações que importem alienação, cessão, promessa de cessão, etc... de bens;

- em relação ao pagamento, afirma que foram feitos pela adquirente do terreno, Construtora Valle, mediante depósitos na conta bancária da Garcia Construções e Participações Ltda. Houve ainda sua contabilização;

- ressalta que a venda pelo Recorrente à empresa da qual é sócio foi noticiada à Receita Federal quando da entrega tempestiva da DIRPF de 2008, ano base 2007;

- entende ainda descabida a aplicação da multa qualificada, haja vista que não se provou qualquer conduta dolosa.

REQUER que seja reformado o Acórdão recorrido para considerar improcedente a autuação fiscal, cancelando-se qualquer cobrança.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo conforme relatado e, obedecidas as demais

Documento assinado digitalmente conforme MP-09-2-200-2 de 21/08/2001

formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Autenticado digitalmente em 09/03/2015 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 09

/03/2015 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 09/03/2015 por TANIA MARA PASCHO

ALIN

Impresso em 10/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A numeração de folhas a que me refiro é a existente após a digitalização do processo, transforma o em meio magnético (*arquivo.pdf*)

Bem a discussão resume-se no seguinte: três pessoas físicas (irmãos), dentre eles Bráulio, aqui Recorrente, são sócios de uma pessoa jurídica, a Garcia Ltda. Em 2002, as pessoas físicas adquiriram parte de um terreno, conforme Escritura Pública.

Alega-se, então, que em março de 2007 essas pessoas físicas, sem registro imobiliário competente, venderam à pessoa jurídica da qual são sócios, pelo mesmo valor de compra, o imóvel em questão. Existe registro na contabilidade da empresa.

Com data de 05 de setembro de 2007, existe um "Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel", onde o imóvel é vendido pela Garcia Ltda a outra pessoa jurídica, a Construtora Valle Ltda.

No registro imobiliário nunca constou a primeira venda, dos sócios à Garcia Ltda, e por isso a Escritura, ao ser passada, em 03 de março de 2008, foi feita diretamente das pessoas físicas à compradora Valle Ltda.

Ao apresentar sua DIRPF em abril de 2008, o Recorrente informou a venda do terreno à Garcia Ltda e, como se dera pelo mesmo preço de compra, não foi apurado ganho de capital.

Enfim, deve-se resolver se de fato houve a transmissão do bem da pessoa física de Bráulio Franco Garcia (e outros) para a Garcia Ltda e, posteriormente, essa transferiu à Valle Ltda, ou se a primeira venda deve ser desconsiderada e apurado o ganho de capital, na pessoa física do Recorrente, como entenderam as Auditoras Fiscais autuantes.

A primeira alegação do recurso é que para fins tributários deve-se observar a legislação do imposto de renda e não ater-se apenas aos conteúdos e formas do direito civil e considerar-se que somente o registro do título translativo em Cartório consubstanciará a transferência da propriedade.

É de ser lembrado então o artigo 109, do CTN:

*Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*

E aí interpreta Luciano Amaro que:

*"...não se nega ao direito tributário a prerrogativa de dar efeitos iguais para diferentes institutos de direito privado (por exemplo: pode a lei dar para fins tributários, à doação, ao aporte na integralização de capital, etc., os mesmos efeitos da compra e venda). Mas é a lei tributária que (se quiser) deve dá-los, e não o intérprete. Não há razão para supor que o legislador tributário, quando mencione, por exemplo, o negócio de compra e venda de imóvel, ignore a existência da promessa de compra e venda, da cessão de direitos de promitente comprador, do aporte de capital etc. Se ele quiser/ também atingir um desses outros negócios*

*jurídicos, basta que o faça expressamente, seguindo, aliás, o exemplo da própria Constituição, que, ao estatuir a competência tributária sobre a transmissão de imóveis, refere expressamente a cessão de direitos à sua aquisição (art. 156, II). Aliás, essa é a prática do nosso legislador ordinário do imposto de renda, quando prevê a tributação de ganho de capital na venda de bens e na realização de outros contratos que têm o mesmo conteúdo econômico. Mas esses outros contratos são atingidos não por terem igual conteúdo econômico, e sim porque a lei lhes conferiu igual tratamento jurídico." (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. Saraiva, 15ª ed., 2009, p. 227, apud PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário...15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p. 904)*

Assim, a legislação do imposto de renda, como percebeu o Recorrente, atribuiu efeitos tributários a outros contratos envolvendo a transmissão de direitos sobre bens, que tenham o mesmo "conteúdo econômico" da compra e venda.

Então, parece-me que não pela simples ausência da Escritura, se desconsideraria uma compra e venda, sob o aspecto tributário. Mas vejamos o questão do "conteúdo econômico".

A interpretação da norma tributária, até para a segurança do contribuinte, deve ser primordialmente jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada. Assim, uma relação jurídica sem qualquer finalidade econômica, digo, cuja única finalidade seja a economia tributária, não pode ser considerada um comportamento lícito.

Em qualquer caso, tenho sempre defendido a teoria da prevalência da substância sobre a forma e que a "verdade material" aplica-se tanto a favor do Contribuinte, quanto a favor do Fisco.

A doutrina italiana do Professor Francesco Tesauro aponta a diferença entre evasão e elisão (*elusione*) dizendo que os contribuintes, no propósito de um certo resultado econômico, são livres, no exercício de sua autonomia negocial, para escolher e seguir a estrada fiscalmente menos onerosa. Existe, entretanto, uma economia (lícita) de imposto e uma economia "elisiva".

A '*elusione*' pode ser definida como uma forma de economia fiscal que está conforme a letra, mas não conforme a *ratio* da norma tributária. Um método de interpretação antielisivo reconhece máximo relevo aos elementos sistemáticos, valoriza a *ratio* do tributo, utiliza argumentos como "o espírito" (escopo) da lei, a "realidade" (a natureza) das coisas, etc...

Outra técnica '*antielusiva*' consiste em re-qualificar os negócios jurídicos de modo a fazer emergir, de sua aparência formal e exterior, o verdadeiro negócio posto adiante pelas partes. Neste caso, é operada uma "re-qualificação" dos negócios, ou mesmo uma "superação" da "forma" que os contratantes tenham dado ao contrato (princípio "*substance over form*").

Não esqueço que haja na legislação brasileira o parágrafo único do artigo 116 do CTN, que introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 2001, trouxe a chamada "norma antielisiva" e teve sua constitucionalidade questionada no STF (ADIN 2.446). Mas mesmo para Autenticado digitalmente em 09/03/2015 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 09/03/2015 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 09/03/2015 por TANIA MARA PASCHO ALIN

os que entendem pela sua não *autoaplicabilidade* por causa da remissão a observância de "*procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*", destaco que ensina o Professor Tesauro que nos ordenamentos nos quais não exista uma disposição *antielisiva* que autorize expressamente a re-qualificação dos negócios, as administrações tributárias e os juízes recorrem igualmente à técnica supracitada, para possibilitar assim a tributação aos negócios "*elisivos*". Remete especialmente ao caso da experiência francesa, onde afirma que a jurisprudência tributária do Conselho de Estado expôs a noção de "abuso de direito" (tocante aos "atos simulados") às operações jurídicas realizadas cuja regularidade não é posta em dúvida, mas que têm, como único objetivo, perseguir um tratamento fiscal mais vantajoso. (TESAURO, Francesco. *Istituzioni di Diritto Tributario. I parte*, 9<sup>a</sup> ed. Utet Giuridica. Milano. 2009. p. 248/250)

Marco Aurélio Greco diz sobre o "planejamento tributário" que:

"na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação; na segunda fase, ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei...."(GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3<sup>a</sup> ed. Dialética:2011, p.319 apud PAULSEN, Op. Cit., p.925)(sublinhei)

Não encontro na situação que se concentra nestes autos finalidade ou escopo econômico para a transferência do terreno das pessoas físicas para a Garcia Ltda. Noto que apesar de serem sócios da empresa, não se falou em "integralização de capital", mas defendeu-se sempre que houvera uma "venda". Assim, a empresa teria "comprado" o imóvel de seus sócios e esse negócio não foi registrado em Cartório.

Alega-se que está registrado na contabilidade da empresa, mas como já expuseram as Autoridades Fiscais, o mero registro contábil, sem o suporte documental, de pouco vale, mesmo porque a empresa é gerida pelos próprios sócios, que têm interesse no registro.

Também observo que não se conseguiu comprovar que a empresa pagara aos sócios pela compra do terreno. O Recorrente não conseguiu apresentar prova deste pagamento e, no Termo de Verificação Fiscal, está assentado que fora alegado que a conta da empresa era "conjunta" com os sócios, então não houve circulação do dinheiro.

Assim, apesar do citado contrato particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel (fl. 20) entre a Garcia Ltda e a Valle Ltda, em que também se funda o recurso, para afirmar que o imóvel havia sido transferido para a pessoa jurídica pelos sócios, entendo que se aplique ao caso o conceito de "simulação":

*“A simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior freqüência, costuma ser confundida com elisão....na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva....A causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se*

*volta para um fim específico.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de, *Elisão Fiscal RDDT nº 63, dezembro 2010, p.159*)*

Esse Contrato e o registro na contabilidade, portanto, seriam simulações de vontade, antecipadas pelas pessoas físicas que tinham, ao “transferir” o imóvel para a empresa de sua propriedade, o único escopo de evitar a tributação pelo “ganho de capital”, nelas próprias.

Dessa feita, não desconheço que haja tal Contrato, que aliás foi depois, no curso da fiscalização, descaracterizado pelas Diligências junto à compradora Valle Ltda, mas entendo que o mesmo deva ser superado e o negócio re-qualificado (nos termos da doutrina supracitada) para se concluir que a primeira venda, registrada na contabilidade da Garcia Ltda. não teve nenhum escopo econômico (ou o *business purpose test*, do direito tributário norte-americano) e tal registro, assim como o Contrato, outra finalidade não visava que não contornar a tributação do ganho de capital nas pessoas físicas. Seria aceita como lícita a economia fiscal quando decorrente de negócio que, além de evitar o imposto, tivesse um objetivo negocial explícito.

Quanto ao fato dos pagamentos terem sido feitos pela Valle Ltda na conta da empresa Garcia Ltda, já se apontara que havia uma confusão entre o dinheiro dos sócios e da empresa, nessas contas, tanto que, na alegada venda do terreno dos sócios à Garcia Ltda, não se conseguiu demonstrar efetivo pagamento, ou transferência de valores, por essa razão. (destacado no Termo de Verificação Fiscal, fl. 413)

Quanto ao fato de ter noticiado à Receita Federal, na DIRPF/2008, a venda do terreno à Garcia Ltda., observo que a declaração de ajuste anual do imposto de renda é entregue no ano seguinte (exercício) e que no caso a mesma foi entregue depois dos fatos aqui em comento, logicamente informando-os da forma como convinha ao Recorrente. Não obstante, o imposto de renda é tributo sujeito a lançamento por homologação e as informações apresentadas pelo contribuinte não são definitivas, cabendo ao Fisco, dentro do prazo decadencial, homologá-las ou não. Neste caso, nessa ação fiscal, o Fisco buscou demonstrar que as informações não correspondiam à realidade e não as homologou, com a lavratura deste Auto de Infração, em procedimento de ofício. Portanto, a DIRPF/2008 entregue unilateralmente não é “prova” de que a venda tenha-se dado da forma como ali se dispôs.

## DA MULTA QUALIFICADA

Na presente Ação Fiscal foi aplicada a multa de 150%, qualificada, enquadrada no artigo 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, “é a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação da penalidade... É aplicada quando a Administração demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco” (CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 21 ed. Saraiva, 2009, p 581)

Na lição de VENOSA:

*A fraude é vício de muitas faces. Está presente em um sem-número de situações na vida social e no Direito. Sua compreensão mais acessível é a de todo artifício malicioso que uma pessoa emprega com intenção de transgredir o Direito ou prejudicar interesses de terceiros. A má-fé encontra guarida não só na fraude, mas também em outros vícios, como dolo, coação e simulação. (VENOSA. Silvio de Salvo, Direito Civil, 4ª ed. Parte Geral. Atlas: 2004, p. 505/506)*

Não existe uma "presunção" de infração, o que se encontrou aqui foi a simulação de um negócio jurídico, a partir da ausência de propósito negocial em uma alegada venda sobre a qual não conseguiu o contribuinte comprovar a efetividade. A finalidade única foi, então, a economia do imposto.

Não há que se imaginar que tudo deu-se sem intenção e planejamento dos agentes (dolo) e que essa intenção não envolvia a redução de carga tributária sobre os valores envolvidos.

A lei 4.502/64, art. 72, conceituou fraude como "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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento."

Já por dolo ou conduta dolosa entende-se:

"...a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso... é saber e querer a realização do tipo objetivo de um delito. O dolo é, de certo modo, a imagem reflexa subjetiva do tipo objetivo da situação fática representada normativamente. A conduta dolosa é mais perigosa – e deve ser punida mais gravemente – do que a culposa." (PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro*, 6 ed. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006, p.113, Apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário....*15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p. 1062)

Vejamos o Acórdão 9202-003.128 - CSRF, 2ª turma, que trata especificamente da matéria:

*A fraude se caracteriza por uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe, sempre, a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia na ocorrência do fato gerador ou retarda o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.*

(...)

*A multa qualificada não é aplicada somente quando existem nos autos documentos com fraudes materiais, como contratos e*

Documento assinado digitalmente conforme MB nº 2-200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 09/03/2015 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 09/03/2015 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 09/03/2015 por TANIA MARA PASCHO ALIN

Impresso em 10/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*recibos falsos, notas frias etc., decorre também da análise da conduta ou dos procedimentos adotados pelo contribuinte que emergem do processo. (Acórdão 9202-003.128, CSRF, 2ª Turma, de 27 de março de 2014)*

Assim, a partir da análise do caso feita neste Voto e inclusive das lições dos Mestres, acima transcritas, entendo que houve, nos presentes autos, demonstrada intenção (dolo) de fraudar (simulação) o Fisco, autorizando a manutenção da multa, conforme aplicada.

## CONCLUSÃO

Em razão do todo aqui exposto, VOTO por **negar provimento ao recurso**, mantendo a exigência fiscal.

*Assinado digitalmente*

Marcio Henrique Sales Parada