ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10680.726772/2011-88

CÓPIA

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

Processo nº	10680.726772/2011-88
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2202-002.187 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de fevereiro de 2013
Matéria	IRPF
Recorrente	NEWTON CARDOSO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008

MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. Assim, o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. A falta de inclusão de algum bem ou direito na Declaração de Ajuste Anual (Declaração de Bens e Direitos), por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. AFASTAMENTO DA NÃO INCIDÊNCIA PELA AUTORIDADE FISCAL. LANÇAMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há base no sistema jurídico brasileiro para a autoridade fiscal afastar a não incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão legal para autoridade fiscal utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS. SUBSTANCIA DOS ATOS.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito negocial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la. Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. DELIBERAÇÃO POR CONTA DAS PESSOAS JURÍDICAS ENVOLVIDAS NA OPERAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DE GANHO DE CAPITAL NA PESSOA FÍSICA DOS SÓCIOS.

A figura da incorporação de ações, prevista no artigo 252 da Lei n° 6.404, de 1976, difere da incorporação de sociedades e da subscrição de capital em bens. Com a incorporação de ações, ocorre a transmissão da totalidade das ações (e não do patrimônio) e a incorporada passa a ser subsidiária integral da incorporadora, sem ser extinta, ou seja, permanecendo com direitos e obrigações. Neste caso, se dá a substituição no patrimônio do sócio, por idêntico valor, das ações da empresa incorporada pelas ações da empresa incorporadora, sem sua participação, pois quem delibera são as pessoas jurídicas envolvidas na operação.

OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. LANÇAMENTO NA PESSOA FÍSICA DO SÓCIO. DATA DO FATO GERADOR CONSIDERADO PELA AUTORIDADE FISCAL LANÇADORA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO.

A Lei nº 7.713, de 1988, em seu art. 2º, determina que o Imposto de Renda da Pessoa Física é devido pelo regime de caixa, à medida que o ganho de capital for percebido. Se não houve nenhum pagamento, na data do fato gerador considerado pela autoridade fiscal lançadora, este não pode ser considerado como percebido pelo Contribuinte, em respeito ao Princípio da Entidade, pois não ingressou em sua disponibilidade jurídica ou econômica, não implicando em fato gerador do Imposto de Renda. A tributação desses rendimentos, quando for o caso, depende da efetiva entrega dos valores ao Contribuinte.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, desqualificando a multa de ofício, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, que provia o recurso parcialmente para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, acompanhando o voto do Relator pelas conclusões, bem como excluía a incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício e Antonio Lopo Martinez, que provia o recurso parcialmente, tão somente, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente e Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Rafael Pandolfo.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

NEWTON CARDOSO, contribuinte inscrito no CPF/MF 068.152.786 - 20, com domicílio fiscal na cidade Belo Horizonte - MG, Estado Minas Gerais, à Av. Professor Mario Werneck, nº 2501, Bairro Buritis, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte - MG, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 970/1001, prolatada pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - MG, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1009/1047.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte - MG, em 01/12/2011, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 844/846), com ciência através de AR, em 01/12/2011 (fl. 845), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R$ 106.930.955,69 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos de multa de oficio qualificada de 150% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo ao exercício de 2008, correspondente ao ano-calendário de 2007.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2008, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos. Omissão de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa. Omissão de ganho de capital obtido na alienação de participação societária, conforme detalhadamente descrito no Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada no art. 1° ao 3° e §§, 16 e 19, todos da Lei n° 7.713, de 1988; arts. 1° e 2°, da Lei n° 8.134, de 1990; art. 7°, 21 e 22 da Lei n° 8.981, de 1995; art. 17, 23 e §§ da Lei n° 9.249/95; Art. 37, 38 e §§ único, 117, 123, 130, 131, 132, 138 e 142 do RIR/99.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal, (fls. 10/66), entre outros, os seguintes aspectos:

- que, a REFLA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A. CNPJ 07.844.124/0001-00, cuja razão social anterior era REFLA PARTICIPAÇÕES LTDA., era sociedade empresária constituída em 02/01/2006, nos termos do "Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Limitada", arquivado na Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP) com Número de Inscrição no Registro de Empresas (NIRE) 35220417830, em 17/01/2006;

- que os sócios fundadores da REFLA foram LEGUNA PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ n° 05.724.292/0001-29, e Carlos Roberto Mendonça de Almeida Filho, CPF n° 063.338.128-46. O capital social inicial era de R$1.000,00 (mil reais), subscrito e integralizado em moeda corrente nacional, dividido em l.000 (mil) quotas de valor nominal de R$l,00 (um real), assim distribuído entre os sócios quotistas:

SÓCIO	QUOTAS	VALOR
LEGUNA	999	R$ 999,00

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PARTICIPAÇÕES LTDA.		
Carlos Roberto Mendonça de Almeida Filho	1	R$ 1,00
TOTAL	1000	RS 1.000,00

COPIA

- que o objeto da sociedade era o de participação em outras sociedades, na qualidade de sócia, acionista ou quotista, atuando como "Holding"*;*

- que conforme cláusulas 1.1 e 1.2, os sócios Leguna Participações e Carlos Roberto Mendonça de Almeida Filho retiram-se da sociedade. O primeiro transferiu as suas 999 quotas para Newton Cardoso e o segundo transferiu sua única quota para Newton Cardoso Junior;

- que, "conforme Instrumento Particular de 1ª Alteração Contratual da Sociedade Limitada", datado de 16/01/2007, os sócios LEGUNA PARTICIPAÇÕES LTDA. e Carlos Roberto de Mendonça de Almeida Filho retiraram-se da sociedade. O primeiro transferiu as suas 999 quotas para Newton Cardoso e o segundo transferiu sua única quota para Newton Cardoso Júnior.O sócio Newton Cardoso aumentou o capital social da sociedade, mediante a criação de 45.000.000 (quarenta e cinco milhões) de novas quotas, com valor nominal de R$1,00 (um real) cada uma, cuja integralização se fez mediante *"... conferência das 4.965.440.097 (quatro bilhões, novecentas e sessenta e cinco milhões, quatrocentas e quarenta mil e noventa e sete) ações representativas do capital social da companhia denominada PART1MAG S/A (...), alterando assim o capital da sociedade, dos atuais R$1.000,00 (mil reais) para R$45.001.000,00 (quarenta e cinco milhões e um mil reais)";*

- que o capital social da REFLA passou a ser de R$ 45.001.000,00 (quarenta e cinco milhões e um mil reais), totalmente subscrito e integralizado, dividido em 45.001.000 (quarenta e cinco milhões e uma mil) quotas de valor nominal de R$1,00 (um real), assim distribuídas:

SÓCIO	**QUOTAS**	**VALOR**
Newton Cardoso	45.000.999	R$ 45.000.999,00
Newton Cardoso Júnior	1	R$ 1,00
Total	45.001.000	R$ 45.001.000,00

- que, nos termos das cláusulas 3.1, 3.2 e 3,3, respectivamente: a) o tipo societário foi transformado, passando a REFLA de sociedade empresária de forma limitada para sociedade por ações; b) os sócios aprovaram a redação do Estatuto Social, que foi anexado e constituiu parte integrante da alteração contratual em comento; c) a sociedade passou a denominar-se REFLA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A;

- que, em Assembléia Geral Extraordinária (AGE), realizada em 20/07/2007, Newton Cardoso e Newton Cardoso Júnior, únicos sócios da REFLA deliberaram e aprovaram todos os termos do "Protocolo e Justificativa de Incorporação de Ações", firmado pelo Diretor Presidente da BRATIL e da REFLA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contendo a proposta de incorporação da totalidade das ações da companhia REFLA pela BRATIL, transformando-a em subsidiária integral. Conforme consta da Ata, as ações da REFLA foram "(...) *incorporadas a valor de mercado, conforme apuração realizada através do Laudo de Avaliação* (...)";

- que, em Assembléia Geral Extraordinária, realizada em 31/07/2007, os sócios da REFLA deliberaram e aprovaram: . "(...) integralmente, os termos do Laudo de Avaliação apresentado, elaborado pela empresa especializada AVALLE Commerce Avaliações Econômicas, (...), ficando desde já aceitos os seus valores para fins e efeitos de incorporação". O laudo de avaliação foi elaborado pela Avalle, com data de 31/07/2007; . (...) para todos os efeitos de direito, a incorporação desta Companhia pela BRATIL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, nos termos do Protocolo e Justificação de Incorporação firmado (...)";. (...) a extinção da REFLA, "(...) sendo sucedida pela BRATIL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A em todos os ativos e passivos e em todos os direitos e obrigações, na forma da legislação pertinente";

- que, portanto, a REFLA: a) inicialmente, teve todas as suas ações incorporadas pela BRATIL; b) posteriormente, foi incorporada pela BRATIL, extinguindo-se;

Representação da composição patrimonial da REFLA:

	31/12/06	16/01/07	31/07/07
Ativo			
Caixa Investimentos Participações na PARTIMAG S/A	R$ 1.000,00	R$ 1.000,00 R$ 45.000.000,00	R$ 0,00 R$ 0,00
Patrimônio Líquido			
Capital Social	R$ 1.000,00	R$ 45.001.000,00	R$ 0,00

- que a BRATIL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A., CNPJ 08.999.166/0001-75**,** foi constituída em 16/07/2007, consoante AGE registrada e arquivada na JUCESP, juntamente com o Estatuto Social, sob o nº 35300345215, em 30/07/2007;

- que os acionistas subscritores do capital social, conforme Boletim de Subscrição anexo à ata da AGE de constituição, foram: LEGUNA PARTICIPAÇÕES LTDA. e REFLA PARTICIPAÇÕES LTDA. O capital social subscrito, nos termos do art. 5º do Estatuto Social, era de R$ 500,00 (quinhentos reais), dividido em 500 (quinhentas) ações ordinárias, no valor de R$1,00. Do total subscrito, R$ 50,00 (cinqüenta reais) foram integralizados, em moeda corrente nacional, em 16/07/2007. O restante deveria ser integralizado até 31/12/2007. O objeto da sociedade é o de participação em outras sociedades, como sócia, acionista ou cotista, atuando como "Holding";

- que, na AGE realizada em 20/07/2007, às 9h, foi deliberada e aprovada a eleição e posse de Newton Cardoso e Newton Cardoso Júnior como, respectivamente, Diretor Presidente e Diretor sem designação específica. A ata dessa AGE foi registrada na JUCESP, em 06/09/2007, sob o n°337.414/07-5;

- que, em 20/07/2007, às 10h, realizou-se outra AGE, registrada na JUCESP em 18/09/2007, sob o n° 342.956/07-3, cuja ordem do dia era:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *a) deliberar sobre a proposta e a aprovação dos termos constantes no "Protocolo e Justificativa de Incorporação de Ações", o qual segue na forma de Anexo 1 da presente ata,*
>
> *(...), que deliberou pela incorporação da totalidade das Ações da empresa denominada REFLA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A; b) deliberar e aprovar, neste ato, o Laudo de Avaliação das ações, da REFLA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A (Anexo II), elaborado pela empresa AVALLE Commerce Avaliações Econômicas Ltda. (...); c) deliberar sobre o aumento do capital social da Companhia, no montante de R$ 287.995.525,22 (duzentos e oitenta e sete milhões, novecentos e noventa e cinco mil, quinhentos e vinte e cinco reais e vinte e dois centavos), em virtude da incorporação da totalidade das ações da REFLA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A .*

CÓPIA

- que, foram integralmente aprovados o Protocolo e Justificativa de Incorporação de Ações e o Laudo de Avaliação, *"(...) que avaliou a valor de mercado as ações ora incorporadas (...). Foi aprovado***,** ainda**,** aumento do capital da Companhia, no montante de R$ 287.995.525,00 (duzentos e oitenta e sete milhões, novecentos e noventa e cinco mil, quinhentos e vinte e cinco reais), sendo que (...) *o saldo remanescente de R$ 0,22 (vinte e dois centavos será utilizado para futura deliberação dos acionistas (...).";*

- que, em virtude da incorporação de todas as ações da REFLA, o capital social da BRATIL passou a ser de R$ 287.996.025,00 (duzentos e oitenta e sete milhões, novecentos e noventa e seis mil **e** vinte e cinco reais), totalmente subscrito e integralizado, divido em 287.996.025 (duzentos e oitenta e sete milhões, novecentos **e** noventa e seis mil e vinte e cinco) ações ordinárias nominativas, de valor nominal de R$1,00 (um real), assim distribuídas:

SÓCIO	QUOTAS	VALOR
Newton Cardoso	*287.996.023*	*R$287.996.023,00*
Newton Cardoso Júnior	*2*	*R$ 2,00*
Total	***287.996.02***	***R$ 287.996.025,00***

- que, em 25/07/2007, às llh, os sócios da BRATIL realizaram uma Assembléia Geral Extraordinária e deliberaram "sobre a nomeação de empresa especializada de avaliações contábeis, tendo em vista a intenção dos acionistas na incorporação da companhia denominada REFLA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A (...)";

- que, outra AGE foi realizada, em 31/07/2007. A ordem do dia era: a) aprovar os termos do Laudo de Avaliação do patrimônio da REFLA elaborado pela empresa AVALLE; b) deliberar pela incorporação total do patrimônio líquido da companhia REFLA: c) deliberar acerca dos termos constantes no "Protocolo e Justificação de Incorporação", contendo proposta de incorporação da REFLA;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- que, foram integralmente aprovados o Protocolo e Justificação de Incorporação, o Laudo de Avaliação e a incorporação da companhia REFLA pela BRATIL. Em virtude da incorporação, extinguiu-se a REFLA, sucedendo-a a BRATIL em todos os seus direitos e obrigações, ativos e passivos.

- que, em 20/07/2007, conforme Ata de Assembléia Geral Extraordinária (AGE), registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo, a BRATIL incorporou a totalidade das ações da REFLA;

- que, nos termos da AGE acima, a BRATIL incorporou, em 20/07/2007, a totalidade das ações da REFLA. Estamos diante, pois do instituto denominado "Incorporação de Ações", que se encontra disciplinado pelo artigo 252 da Lei nº 6.404, de 1976 – Lei das Sociedades Anônimas;

- que por tratar-se a incorporação de ações de uma operação de transferência de titularidade de ações da incorporada, realizada entre incorporadora e sócios da incorporada, singularizada pela forma de pagamento, que se dá mediante entrega de ações da incorporadora e não de dinheiro;

- que, assim, os acionistas da REFLA transferiram a totalidade das ações que possuíam na companhia para a BRATIL, tornando-se a primeira uma subsidiária integral da segunda;

- que a BRATIL, portanto, adquiriu as ações de emissão de outra sociedade (a REFLA, no caso), pertencentes ao contribuinte e ao seu filho, pagando a aquisição com a emissão de títulos de capital social. Para os alienantes, o preço de venda de suas ações se materializa pela quantidade de ações recebidas da incorporadora multiplicada pelo valor unitário de emissão. Este é o preço da operação, que se liquida pelo pagamento na forma de instrumentos patrimoniais;

- que as ações da REFLA foram incorporadas pela BRATIL por valor de mercado, conforme Laudo de Avaliação elaborado pela empresa Avalle Commerce Avaliações Econômicas Ltda.;

- que complementando, verificamos que o ativo principal que deflagrou a operação em exame foi uma participação societária constituída por 4.965.440.097 ações da PARTIMAG. A PARTIMAG era empresa controladora da MAGNESITA, da qual possuía 11.296.717.042,32 ações ordinárias. Sintetizamos, a seguir, a sequência de operações envolvendo essas ações: (1) – em 15/01/2007, o contribuinte as adquiriu da DORLON SECURITIES LTDA., a título de compra, pelo valor de R$ 45.000.000,00; (2) – em 16/01/2007, o contribuinte as alienou para a REFLA, a título de integralização de capital, pelo valor de R$ 45.000.000,00; (3) – em 20/07/2007, a totalidade das ações da REFLA foram incorporadas, por valor de mercado, pela BRATIL. As ações da REFLA foram avaliadas em R$ 287.995.525,22. Essa avaliação tomou por base o valor das ações da PARTIMAG. A incorporação das ações da REFLA pela BRATIL não importou na transferência direta das ações da PARTIMAG, as quais permaneceram como propriedade da REFLA; (4) – em 31/07/2007, a BRATL incorporou a REFLA. Em virtude da incorporação extinguiu-se a REFLA, sucedendo a BRATIL em todos os seus direitos e obrigações, ativos e passivos. Assim, as ações da PARTIMAQ deixaram de pertencer à REFLA e passaram a ser propriedade da BRATIL;

- que a incorporação da totalidade das ações da REFLA pela BRATIL por valor de mercado gerou um ágio de R$ 242.994.525,00, ou seja, para adquirir de Nilton

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Cardoso e Nilton Cardoso Júnior as 45.001.000 ações da REFLA, cujo valor patrimonial era R$ 45.001.000,00, a BRATIL emitiu ações no valor de R$ 287.995.525,00, aumentando o capital social para R$ 287.996.025,00;

- que de acordo com o que consta da contabilidade, a BRATIL, em 12/08/2007, alienou as ações da PARTIMAG por R$ 254.600.000,00, operação que resultou num prejuízo de R$ 33.395.525,22;

- que foi aplicada a multa majorada de 150%, tendo em vista a omissão do contribuinte em informar a aquisição das ações da BRATIL em sua declaração e de os atos praticados demonstrarem nítida intenção de ocultar a ocorrência do fato gerador do IRPF. A linha do tempo abaixo mostra o exíguo prazo em que esses atos, que tinham por objeto, direta ou indiretamente, a participação societária na empresa PARTIMAG, foram articulados e levados a cabo;

- que fica evidente que a seqüência de atos perpetrados pelo contribuinte teve como objetivo ocultar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador. Acresçam-se a isso, as inconsistências e omissões da contabilidade da BRATIL, companhia da qual o contribuinte é o controlador;

- que, ademais, não se trata, no caso em foco, de valores de pouca significância, cuja atitude omissiva em declará-los ao fisco federal pudesse ser atribuída à sua condição de pessoa física, dispensada de maiores controles de suas atividades profissionais e financeiras;

- que pelo contrário: trata-se de omissão de rendimentos tributáveis no montante de R$242.994.525,00 e de IRPF devido no valor de R$36.449.178,75. Esses valores foram apurados pela fiscalização e ficaram totalmente à margem da tributação.

Em sua peça impugnatória de fls. 741/781, apresentada, tempestivamente, em 29/12/2011, o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, ainda como conseqüência dessa divergência de entendimento, a autoridade fiscal concluiu que o Impugnante, unicamente por deixar de declarar e recolher o IRPF supostamente devido, agiu de maneira dolosa., motivo pelo qual deveria ser penalizado pela aplicação de uma multa em percentual ainda maior acusação com a qual igualmente não se pode concordar;

- que, de fato, o Impugnante realmente detinha ações da PARTIMAG. E isso jamais foi negado. Essas 4.965.440.097 (quatro bilhões, novecentas e sessenta e cinco milhões, quatrocentas e quarenta mil e noventa e sete) ações, conforme restou comprovado durante o processo de investigação, foram adquiridas da DORLON a título de compra, em 15/01/2007, pelo valor de R$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais);

- que, assim, que, para a pessoa física, o custo de aquisição dessa ações foi mantido em R$ 45.000.000,00. E essa premissa, I. Julgadores, deve ficar suficientemente clara, pois será novamente utilizada adiante, de modo a demonstrar que, para o Impugnante, em nenhum momento houve acréscimo patrimonial representativo de renda, muito menos a realização de qualquer tipo de ganho de capital;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- que a fiscalização, por seu turno, não questionou as operações envolvendo a REFLA, tendo em vista que, assim como todos os demais atos que a sucederam, foram praticados nos exatos termos da lei;

- que, infelizmente, nem mesmo a retidão com que esses atos foram praticados foi suficiente para afastar a alegada presunção de que, desde o inicio, as operações objeto de fiscalização representariam meros atos preparatórios de uma "ardilosa" tentativa de sonegação que estaria por vir;

- que, houve a incorporação das ações da REFLA pela BRATIL e não a incorporação da empresa REFLA pela BRATIL, que são operações completamente distintas;

- que, observa-se, pois, que essa operação (incorporação de ações) tem por objeto transformar uma determinada sociedade empresária em subsidiaria integral de outra sociedade. Nada além disso;

- que, enquanto na incorporação de empresas a incorporada deixa de existir e é sucedida universalmente pela incorporadora, na incorporação de ações a sociedade cujas ações são incorporadas continua a existir e passa à condição de subsidiária da incorporadora. As diferenças não são apenas conceituais, mas também bastante substanciais;

- que, antes da incorporação de ações, no entanto, as ações da REFLA tiveram que ser avaliadas, conforme exige a lei societária (art. 252, § 1°, da Lei n° 6.404/76), tarefa para qual foi contratada a AVALLE, empresa especializada em avaliações contábeis;

- que a partir do trabalho realizado pela AVALLE, o qual foi detalhadamente examinado pela fiscalização, e, repita-se, em decorrência de exigência legal, as ações da REFLA foram avaliadas a valor de mercado em R$ 287.995.525,22 (duzentos e oitenta e sete milhões, novecentos e noventa e cinco mil, quinhentos e vinte cinco reais e vinte dois centavos);

- que, como parte do patrimônio da REFLA era composto por ações representativas do capital social da PARTIMAG, o método para avaliação consistiu no cálculo do valor da participação da PARTIMAG na MAGNESITA, empresa com ações negociadas em bolsa de valores. A partir da cotação do valor unitário das ações da MAGNESITA seguindo os critérios estipulados pela CVM, apurou-se o valor da participação da PARTIMAG em seu patrimônio e, pelos mesmo critérios, obteve-se o valor de mercado das ações da REFLA;

- que a incorporação de ações tanto para a BRATIL, que recebeu as ações da REFLA e emitiu novas ações em contrapartida, como para a pessoa física, que participou passivamente da operação e apenas recebeu ações da BRATIL em troca das suas ações originais da REFLA, sem que o custo de aquisição de seu investimento originário tenha sido alterado;

- que, em 20/07/2007, foi aprovado a incorporação das ações da REFLA bem como o respectivo aumento de capital, integralizado com as ações da REFLA, e emissão de novas ações aos ex-acionistas daquela, conforme exige a lei;

- que, contudo, destaque-se que, para o Impugnante, pessoa física detentora das ações, o custo de aquisição de seu investimento novamente não foi alterado;

- que a mera avaliação das ações da REFLA, por exigência da legislação societária, e sua incorporação a valor de mercado pela BRATIL, também por imposição legal,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

não teria o condão de ensejar acréscimo patrimonial para a pessoa física. Não houve, portanto, qualquer espécie de ganho para a pessoa física;

- que, voltando à BRATIL, importa registrar que, superada essa fase, posteriormente seus acionistas manifestaram interesse em incorporar o total do patrimônio líquido da REFLA. Com a aprovação da medida, não mais a REFLA teria participação na PARTIMG (e, indiretamente, parte das ações da MAGNESITA), mas sim a própria BRATIL;

- que, ocorre que, se em tese, as empresas praticaram algum equívoco na contabilização das operações, o que se admite apenas a título de argumentação, os eventuais reflexos deveriam ser imputados ás próprias empresas, mediante procedimento fiscalizatório especifico contra as pessoas jurídicas, e não contra o Impugnante. O mesmo vale para as questões concernentes ao aproveitamento de eventual ágio produzido nessas operações. Ainda que existente, o ágio não diz respeito ao Impugnante, pessoa física, e sim às pessoas jurídicas;

- que, apesar da redundância, o que se pretende deixar claro é que, na hipótese de as pessoas jurídicas terem cometido equívocos no registro contábil desse eventos, o que se admite apenas de forma hipotética, os eventuais reflexos devem ser exigidos das próprias empresas, e não do Impugnante, sob pena de nulidade do lançamento pelo erro na identificação do sujeito passivo;

- que, portanto, o aumento do capital da REFLA foi realizado mediante a conferência das ações que o Impugnante detinha na PARTIMAG pelo mesmo valor de sua aquisição, ou seja, pelo mesmo valor de custo adotado pelo Impugnante;

- que, devido à exigência da legislação societária no sentido de que a incorporação de ações deve ser procedida de avaliação, a fiscalização enxergou, mesmo onde não existia, um suposto acréscimo patrimonial realizado em favor do Impugnante;

- que, no entanto, com o perdão da redundância, essa valoração não afetou o patrimônio do Impugnante, pessoa física. O Impugnante participou passivamente do resultado da incorporação de ações entre a REFLA e a BRATIL. Apenas recebeu da BRATIL ações equivalentes à sua participação na REFLA. E isso ocorreu, convém reiterar, por exigência da legislação societária;

- que, desta forma, na troca de ações da REFLA por ações emitidas pela BRATIL, em decorrência da incorporação de ações, sem a transferência de qualquer recursos, e ainda, sem que o custo de aquisição das ações fosse alterados para a Impugnante, é certo que não houve disponibilidade econômica (assim entendida como a percepção efetiva de rendimentos), pois apenas ocorreu uma troca de bens;

- que o conceito de regime de caixa, aplicável às pessoas físicas, aliado à ausência de capacidade contributiva do Impugnante, também afastam qualquer hipótese de tributação da incorporação de ações pelo imposto de renda;

- que, mesmo que a operação representasse algum tipo de ganho, o que se admite apenas a título de argumentação, não houve efetiva disponibilidade de caixa para o Impugnante, o que desautoriza a cobrança do imposto de renda;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- que assim, é que a tributação das pessoas físicas, muito embora a regra comporte exceções, será feita de acordo com o regime de caixa, incidindo o imposto apenas- e somente se- por ocasião efetiva percepção do rendimento;

- que as partes não arquitetaram um planejamento fiscal ilícito visando ocultar ganho de capital na alienação de ações. O que ocorreu, em verdade, foi uma efetiva reestruturação societária, com evidentes propósitos negociais, resultante do interesse de simplificar a estrutura societária de empresas nos quais o Impugnante e seu filho, NEWTON JR., detinham participação;

- que, portanto, por elisão fiscal entende-se o conjunto de operações desenvolvidas pelo contribuinte com o objetivo de reduzir sua carga fiscal, sem que haja ocultação ou simulação de algum evento. Alem disso, o resultado obtido não pode ocasionar vantagem ilícita ou indevida, mas tão-somente a redução da carga tributaria;

- que, com relação à dissimulação dos eventos que compõem a obrigação tributaria, tem-se que esta também poderia realizar-se meio de conduta omissiva ou comissiva. Nesta segunda situação, o contribuinte omite algum elemento indispensável à apuração do evento tributário, ou ainda, pratica atos visando mascarar ou disfarçar a natureza de algum desse elementos;

- que, não caso especifico das operações praticadas entre as empresas mencionadas no auto de infração, não houve ocultação de fatos jurídicos, abuso de forma, simulação ou qualquer outra espécie de conduta fraudulenta, mas apenas obediência ao que determinam a legislação societária e fiscal devidamente formalizadas e informadas à autoridades por meio dos documentos e declarações pertinentes;

- que, por fim, é importante frisar que todo o trabalho fiscal esta pautado em meras presunções da pratica de atos fraudulentos. Esse fato é extremamente significante porque a qualificação da multa impõe a comprovação de evidente intuito de fraude, dolo ou simulação, e não a sua simples presunção;

- que, no entanto, muito embora não haja lançamento qualquer menção nesse sentido é cediço que as autoridades fiscais, por ocasião da cobrança de créditos constituídos impugnados/recorridos, atualizam o montante destes aplicando a taxa SELIC, não somente sobre o principal exigido, mas também, sobre eventual multa imposta, neste último caso, a partir da data do lançamento;

- que, assim, na remota hipótese se ser mantida a multa, é certo que sobre ela não devem ser aplicados juros SELIC, haja vista a inexistência de qualquer previsão legal nesse sentido.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Quinta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - MG concluíram pela improcedência da impugnação, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, inicialmente, quanto aos requisitos específicos do auto de infração, destaque-se que houve o regular lançamento às fls. 2 a 9, procedimento administrativo por meio do qual o servidor competente qualificou o sujeito passivo, descreveu os fatos, apontou as disposições legais infringidas e a penalidade aplicável, e determinou a exigência com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, haja vista que o ilícito fiscal

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

há de ser apenado onde quer que se detecte a sua ocorrência (art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações posteriores);

- que, na espécie, verifica-se constar nos autos todos os elementos para a formulação da livre convicção desta julgadora, em consonância com o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, sendo prescindível qualquer diligência;

- que, embora as operações realizadas envolvendo o contribuinte e as empresas PARTIMAG, REFLA E BRATIL relacionadas à matéria que fundamentou o lançamento tenham sido minuciosamente descritas tanto no Termo de Verificação Fiscal que integra o auto de infração quanto na impugnação apresentada pelo contribuinte, faz-se breve histórico dos fatos:

Data	Evento
02/01/2006	Constituição da REFLA PARTICIPAÇÕES LTDA. pelos sócios LEGUNA PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ n° 05.724.292/0001-29, e Carlos Roberto Mendonça de Almeida Filho, CPF n° 063.338.128-46, com capital social de 1.000 quotas de valor nominal de R$1,00, sendo 999 quotas pertencentes àquele e 1 quota a este.
15/01/2007	Newton Cardoso adquire 4.965.440.097 ações da PARTIMAG, por R$45.000.000,00 da DORLON SECURITIES LTDA. (DORLON), CNPJ 07.652.999/0001-00.
16/01/2007	Alteração societária da REFLA, com retirada dos sócios fundadores e transferência de 999 quotas para Newton Cardoso e 1 quota para Newton Cardoso Júnior. Aumento de capital da sociedade por Newton Cardoso, mediante a criação de 45.000.000 novas quotas de R$1,00, com integralização por meio de 4.965.440.097 ações da PARTIMAG S/A. O tipo societário foi alterado de limitada para sociedade por ações e a empresa passou a denominar-se REFLA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A. O capital social ficou distribuído da seguinte forma: Newton Cardoso com 45.000.999 ações de R$1,00 e Newton Cardoso Júnior com 1 ação de R$1,00.
16/07/2007	Constituição da BRATIL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A CNPJ 08.999.166/0001-75, com capital social de R$500,00, dividido em 500 ações de R$1,00 sendo os acionistas subscritores LEGUNA PARTICIPAÇÕES LTDA. e REFLA PARTICIPAÇÕES LTDA. Foi integralizado nesta data R$50,00.
20/07/2007	Aprovação em Assembléia Geral Extraordinária pelos acionistas da REFLA, Newton Cardoso e Newton Cardoso Júnior, dos termos do "Protocolo e Justificativa de Incorporação de Ações", contendo proposta de incorporação de todas as ações da REFLA pela BRATIL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, passando aquela a ser subsidiária integral, pelo valor de mercado apurado em laudo de avaliação.
20/07/2007	Aprovação em AGE da BRATIL às 9 horas da eleição e posse de Newton Cardoso e Newton Cardoso Júnior como, respectivamente, Diretor Presidente e Diretor sem designação específica. Aprovação em

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

	AGE da BRATIL às 10 horas dos termos constantes do "Protocolo e Justificativa de Incorporação de Ações" da REFLA, do aumento do capital da companhia no montante de R$287.995.525,00, em virtude da incorporação da totalidade das ações da REFLA. Assim, o capital social da BRATIL passou a ser de R$287.996.025,00, totalmente integralizado, pertencendo 287.996.023 ações ordinárias de R$1,00 a Newton Cardoso e 2 ações no valor de R$1,00 a Newton Cardoso Júnior.

CÓPIA

- que, não obstante seja discutível a existência de propósito negocial na reestruturação societária implementada, tal fato não é determinante para o deslinde da matéria tributária controversa;

- que, nos presentes autos, não estão em discussão os negócios jurídicos praticados pelas pessoas jurídicas, nem mesmo a amortização de ágio. Por conseguinte, desnecessária a descrição neste voto dos fatos verificados após 20/07/2007;

- que a lide se refere à incidência de imposto de renda sobre ganho de capital pela pessoa física na transferência de suas ações da empresa REFLA para a BRATIL, em decorrência da incorporação de ações;

- que, para os efeitos da incidência do tributo, estabelece a lei que se considera alienação a operação que configura transmissão ou promessa de transmissão, a qualquer título, de bens ou direitos. O § 3º do art. 3º da Lei 7.713, de 1988, de forma exemplificativa, enumera alguns casos em que se opera a alienação, sem esgotá-los. Vale salientar que a alienação é gênero, do qual a transferência das ações nos termos do art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976, é espécie. Na incorporação de ações, há a transmissão da totalidade das ações incorporadas à companhia incorporadora pelos acionistas que recebem em pagamento novas ações da incorporadora;

- que, previamente à incorporação de ações, a assembléia-geral da companhia incorporadora aprovando a operação, nomeia peritos para a avaliação das ações a serem incorporadas e autoriza o aumento do capital a ser realizado com essas ações. Aprovado o laudo de avaliação pela assembléia-geral da incorporadora, é efetivada a incorporação das ações e os titulares das ações incorporadas recebem da incorporadora novas ações por ela emitidas. Embora não haja fluxo financeiro na operação, ocorre a transmissão de ativos e o valor da operação é quantificado em moeda corrente;

- que, portanto, observe-se que a empresa AVALLE Commerce Avaliações Econômicas Ltda. avaliou as ações da REFLA pelo seu valor de mercado, apurando R$ 287.995.525,22. A operação de incorporação de ações implicou um aumento do capital social da BRATIL equivalente a R$ 287.995.525,00, mediante a emissão de 287.995.525 novas ações no valor nominal de R$1,00;

- que, em decorrência da incorporação das ações da REFLA pela BRATIL, o contribuinte deixou de possuir 45.000.999 ações da REFLA, no valor de R$ 45.000.999,00, e passou a possuir 287.995.524 novas ações da BRATIL, no montante de R$ 287.995.524,00. Por conseguinte, este representa o preço efetivo da operação, enquadrando-se na regra estabelecida no art. 19 transcrito;

- que, na incorporação de ações, há alienação pelos acionistas da incorporada de seus ativos, nos termos do art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, sendo a transmissão da propriedade dos ativos onerosa e avaliada em dinheiro. Assim, havendo diferença positiva

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

entre o valor da transmissão e o respectivo custo de aquisição, esta deve ser tributada como ganho de capital, independentemente da existência de fluxo financeiro;

- que, embora na incorporação de ações efetivada nos termos do art. 252 da Lei das S.A. a relação jurídica se estabeleça, inicialmente, entre duas pessoas jurídicas, a subscrição do aumento de capital da incorporadora é autorizada pela diretoria da empresa cujas ações serão incorporadas por conta de seus acionistas e esses recebem diretamente da incorporadora novas ações. Esta etapa do ato complexivo que é a incorporação de ações guarda semelhança com a integralização de capital em bens ou direitos, nela participando as pessoas físicas, acionistas da incorporada. Assim, pode-se entender que os acionistas entregam as ações a serem incorporadas sob a forma de conferência de bens ou direitos para subscrição de capital e recebem ações da sociedade que teve o seu capital aumentado;

- que, assim, na incorporação de ações, a lei não faculta aos acionistas da incorporada a transmissão das ações pelo valor constante da declaração de bens. Como já explicitado, o valor da transmissão corresponde à quantidade de ações recebidas multiplicada pelo seu valor unitário de emissão, em consonância com o aumento de capital da incorporadora. Portanto, em uma mesma operação de incorporação de ações, alguns acionistas podem ter perda e outros ganho de capital, dependendo do custo de aquisição das ações de cada um;

- que, conforme consta dos autos, a transferência das ações se deu por valor de mercado, superior ao custo de aquisição. Não há como acolher a argumentação de que não houve acréscimo no patrimônio do impugnante por ocasião da incorporação das ações da REFLA pela BRATIL. Se o contribuinte possuía ações da REFLA pelo custo declarado de R$ 45.000.999,00, obviamente que ao transferi-las para a BRATIL mediante o recebimento de ações de emissão desta equivalente a R$ 287.995.524,00 houve elevação de seu patrimônio que se sujeita à apuração de ganho de capital. Observe-se que, para a empresa incorporadora, o custo de aquisição das ações incorporadas corresponde ao valor das ações emitidas em decorrência do aumento de capital para entrega aos acionistas da incorporada, o qual é considerado em caso de alienação futura;

- que a incorporação de ações resultou num acréscimo do patrimônio do contribuinte por ganho de capital no valor de R$ 242.994.525,00 (R$ 287.995.524,00 - R$ 45.000.999,00), resultando em imposto sobre ganho de capital de R$ 36.449.178,75. Os argumentos trazidos aos autos não infirmam o lançamento, que deve ser mantido;

- que o art. 71, inciso I, definiu que sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. A Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, em seu art. 1º, inciso I, explicitou melhor esse conceito ao dispor que constitui crime de sonegação fiscal prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

- que, não obstante seja discutível a existência de propósito negocial na reestruturação societária implementada, tal fato não foi determinante para a aplicação da multa qualificada no lançamento contra o contribuinte, pessoa física. Não estão em discussão os negócios jurídicos praticados pelas pessoas jurídicas. Para a qualificação da multa foi observada a conduta do interessado;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- que o contribuinte não informou na Declaração de Ajuste Anual do exercício 2008, ano-calendário 2007, as operações envolvendo as ações da PARTIMAG, REFLA e BRATIL ocorridas no ano de 2007, fls. 689 a 696. Somente na declaração do exercício 2009, fls. 697 a 707, o interessado discrimina ações da BRATIL, das quais 499 teriam sido integralizadas em espécie e as demais adquiridas no ano de 2008, em discordância com os fatos ocorridos e comprovados nos autos;

- que, no caso, a fiscalização entendeu que ao deixar de declarar bens e direitos adquiridos e alienados no ano de 2007 (operações envolvendo ações da PARTIMAG, REFLA e BRATIL), o contribuinte agiu com dolo, tentando impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Não poderia ser outro o entendimento em face da comprovação de que não se tratou de simples equívoco na interpretação da legislação, mas de conduta dolosa, com descumprimento da legislação que prevê a obrigatoriedade de relacionar os bens e direitos adquiridos e alienados do ano-calendário (art. 25 da Lei n° 9.250, de 1995, base legal do art. 798 do RIR/99), tanto que nem a situação defendida na impugnação, qual seja, manutenção do custo de aquisição das ações, constou de sua declaração de ajuste anual;

- que, no tocante à alegação de que não incidem juros de mora sobre a multa de ofício e que, por conseguinte, a incidência da taxa SELIC sobre a referida multa deva ser afastada, ressalte-se que, consoante demonstrativo de multa e juros de mora integrante do auto de infração, fl. 7, o percentual determinante dos juros de mora até 31/10/2011 foi aplicado tão somente sobre o imposto apurado, não havendo o que se alterar no lançamento. Não obstante, cumpre tecer considerações acerca da matéria;

- que, destarte, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão *"sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis"* apenas reforça a idéia de que juros e multa não são excludentes entre si.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO.

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos. A alienação é gênero, do qual a transferência das ações, nos termos do art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976, é espécie.

INCORPORAÇÃO DE AÇÃO.

Na incorporação de ações, há alienação pelos acionistas da incorporada de seus ativos, nos termos do art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, sendo a transmissão da propriedade dos ativos onerosa e avaliada em moeda corrente. Assim, havendo diferença positiva entre o valor da transmissão e o respectivo custo de aquisição, esta deve ser tributada como ganho de capital, independentemente da existência de fluxo financeiro.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

É cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

enquadra-se na hipótese tipificada no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

Os juros incidentes sobre a multa de ofício não são objeto do lançamento. De todo modo, tem-se que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e, nos termos da legislação em vigor, os juros serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 13/04/2012, conforme Termo constante à fl. 23, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (06/06/2012), o recurso voluntário de fls. 1009/1047, instruído pelos documentos de fls. 1050/1086, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a autuação fiscal, por sua vez, decorre justamente de uma divergência de raciocínio jurídico, tendo em vista que, para a fiscalização, a "incorporação de ações" implicaria modalidade de alienação de bens e direitos sujeita à apuração de ganho de capital, ao passo que o Recorrente entende que, no contexto em que inserida e, mais ainda, na forma em que praticada, a operação não representou, para a pessoa física, nenhuma espécie de acréscimo patrimonial que a obrigasse ao recolhimento do tributo ora em exame;

- que, ainda que a transferência das ações ao Recorrente, no ano-calendário de 2007, tenha sido acordada originalmente pelo preço de R$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais), fato é que o efetivo pagamento ocorreu apenas no ano- calendário de 2008, de tal forma que o valor do preço efetivamente pago ajustado para R$ 61.683.041,25 (sessenta e um milhões seiscentos e oitenta e três mil e quarenta e um reais e vinte e cinco centavos);

- que, uma vez demonstrado que o Recorrente efetivamente pagou à DORLON a titulo de preço pelas ações da PARTIMAG o total de R$ 61.683.041,25 (sessenta e um milhões seiscentos e oitenta e três mil e quarenta e um reais e vinte e cinco centavos), esse foi o seu efetivo custo de aquisição efetivo, e não os R$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais) considerados pela fiscalização;

- que, assim, caso houvesse ganho de capital tributável para o Recorrente, o que se admite por amor ao argumento, a base de cálculo do imposto de renda supostamente devido pelo Recorrente estaria eivada de vício material, posto ter considerado como custo de aquisição do Recorrente valor diverso daquele efetivamente pago, declarado e indicado nos contratos de cambio celebrados quando da compra da participação societária. Logo, tal equivoco deve ser reconhecido por esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

- que, são dos R$ 61.683.041,25, correspondentes ao preço efetivamente pago em 2008 e indicado nos Contratos de Cambio celebrados (acompanhados dos comprovantes de IRRF) que representam o custo de aquisição do ativo em questão (ações da PARTIMAG),

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

utilizado para aumentar o capital social da REFLA, sociedade na qual o Recorrente detinha participação;

- que o art. 142 do Código Tributário Nacional, a correta aferição da base de calculo do tributo lançado é um dos requisitos do ato administrativo de lançamento. O atendimento a esse requisito é que atribui ao lançamento tributário os seus requisitos de exigibilidade e certeza;

- que, assim, caso esse Ilmo. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entenda que de fato o ora Recorrente deveria ter apurado ganho de capital em razão da operação de incorporação das ações da empresa REFLA pela BRATIL, o que se admite apenas em homenagem ao principio da eventualidade, certo é que o lançamento de IRPF realizado em de desfavor do ora Recorrente deve ser anulado em razão do erro material havido na formação da base de cálculo da exação que lhe é exigida;

- que, de fato, o Recorrente realmente detinha ações da PARTIMAC. E isso jamais foi negado. Essas 4.965.440.097 (quatro bilhões, novecentos e sessenta e cinco milhões, quatrocentas e quarenta mil e noventa e sete) ações, conforme restou comprovado durante o processo de investigação, foram adquiridas da DORLON a título de compra;

- que, vale notar que, acerca da operação de aquisição de ações de emissão da PARTIMAG, a fiscalização não fez qualquer questionamento. Também, convenhamos, nem poderia fazê-lo, tendo em vista que tanto a operação de compra, como a respectiva transferência das ações foram perfeitamente regulares, nos termos da lei, e sujeitas ao devido recolhimento do IRRF sobre o ganho apurado pelo vendedor não-residente;

- que o Recorrente utilizou as ações da PARTIMAG, regularmente adquiridas da DORLON, para aumento o capital de outra sociedade empresaria, a REFLA (à época, Refla Participações Ltda.). Na ocasião, os sócios anteriores da REFLA retiraram-se da sociedade e transferiram suas quotas para o ora Recorrente e seu filho, NEWTON JR;

- que, no entanto, em 20/07/2007, os sócios da REFLA deliberaram e aprovaram a proposta de incorporação da totalidade das ações da companhia pela BRATIL;

- que, houve foi a incorporação das ações da REFLA pela BRATIL, e não a incorporação da empresa REFLA pela BRATIL. Com a incorporação apenas de sua ações, a REFLA continuou a existir, tornando-se subsidiaria integral da BRATIL- ao contrario do que ocorreria com a incorporação societária propriamente dita, que acarretaria sua imediata extinção;

- que, conforme mencionado o capital social da REFLA foi aumentado a partir da conferencia de ações que o Recorrente detinha da empresa PARTIMAG, pelo mesmo valor pelo qual foram originalmente adquiridas;

- que, posteriormente, por possuírem objetos semelhantes e a mesma administração, as ações da REFLA foram incorporadas pela BRATIL, transformando-a em sua subsidiária integral, fato que aperfeiçoaria não apenas o seu comando, mas poderia otimizar seus resultados;

- que, no entanto, como parte do patrimônio da REFLA era composta por ações representativas do capital social da PARTIMAG, o método para avaliação consistiu no cálculo do valor da participação da PARTIMAG na MAGNESITA. A partir da cotação do valor unitário das ações da MAGNESITA seguindo os critérios estipulados pela CVM, apurou-

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

se o valor da participação da PARTIMAG em seu patrimônio e, pelos mesmos critérios, obteve-se o valor de mercado das ações da REFLA;

- que, em contrapartida, a BRATIL teve seu capital aumentado e emitiu ações em favor do ora Recorrente, na qualidade de ex-acionista da sociedade cujas ações foram incorporadas, na forma prescrita pelos §§ 1° e 3° do artigo 252, da Lei n° 6.404/76. Tudo simples e claro, nos exatos limites legais, sem qualquer intuito fraudulento ou evasivo, até porque é a lei que exige a adoção dos procedimentos realizados;

- que, na pessoa física, mesmo após a incorporação das ações da REFLA pela BRATIL, bem como da emissão de novas ações da BRATIL a situação patrimonial, em termos de valores, manteve-se inalterada;

- que a mera avaliação das ações da REFLA, por exigência da legislação societária, e sua incorporação a valor de mercado pela BRATIL, também por imposição legal, não teriam o condão de ensejar acréscimo patrimonial para a pessoa física. Não houve, portanto, qualquer espécie de ganho para a pessoa física;

- que, observa-se, assim, que a DRJ equiparou a incorporação de ações a uma espécie de alienação sujeita ao ganho de capital, sustentado que a referida operação correspondeu, na verdade, a uma conferência de ações à BRATIL a valor superior ao que constava da declaração de bens do Recorrente, e que essa operação, cuja contrapartida foi um suposto "pagamento", deveria ser tratada como uma efetiva alienação com apuração de ganho de capital tributável;

- que, apesar de o aumento de capital ser, repita-se, evento societário secundário, necessário à realização da incorporação de ações (exigência do próprio §§ 1° do artigo 254, da Lei n° 6.404/76), estes dois têm naturezas jurídicas distintas;

- que o custo de aquisição da participação societária originaria, portanto, não é alterado; ele permanece o mesmo, sendo apenas alterado o ativo detido, substituindo-se ações da REFLA por ações da BRATIL;

- que, foi justamente o que aconteceu com o Recorrente na operação de incorporação de ações da REFLA pela BRATIL: a troca de ações detidas em uma sociedade (REFLA) por ações emitidas em contrapartida pela sociedade incorporadora (BRATIL);

- que o aumento da capital da REFLA foi realizado mediante a conferencia das ações que o Recorrente detinha na PARTIMAG pelo valor de sua aquisição originalmente acordado no ano-calendário de 2007, ou seja, pelo mesmo valor de custo do Recorrente;

- que, por exigência da legislação societária, e sem qualquer modificação no custo de aquisição de seu investimento, em troca de suas ações na REFLA, incorporadas pela BRATIL, o Recorrente recebeu ações da sociedade incorporadora;

- que, de fato, na troca de ações da REFLA por ações emitidas pela BRATIL, em decorrência da incorporação de ações, sem a transferência de quaisquer recursos, e ainda, sem que o custo de aquisição das ações fosse alterado para o Recorrente, é certo que não houve disponibilidade econômica (assim entendida como a percepção efetiva de rendimentos e ganhos), pois apenas ocorreu uma troca de bens;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- que, nunca houve efetivo recebimento ou fluxo de recursos no momento da incorporação de ações e, para o Recorrente, não houve disponibilidade efetiva de recursos nem mesmo em momento posterior;

- que, não há que se falar na exigência do IRPF atribuído ao Recorrente;

- que, caso Vossa Senhorias entendam pela manutenção da multa de oficio imposta ao Recorrente, o que se admite apenas por amor ao argumento, não há como sustentar a aplicação da multa agravada de 150% que lhe foi imposta;

- que, ora a legislação tributaria determina que, para que a multa possa ser validamente majorada, são necessárias provas concretas de que houve evidente intuito de fraude, dolo ou simulação. No caso em apreço, no entanto, não há provas, tampouco indícios, de ações ou omissões cometidas mediante fraude, dolo ou simulação;

- que, todos os atos praticados foram regularmente materializados por meio de elaboração de documentos societários, laudos de avaliação, assembléias gerais de deliberação e respectivos registros na Juntas Comerciais;

- que o único lapso cometido pelo Recorrente foi não ter informado em sua declaração anual de ajuste referente ao ano calendário de 2007 a titularidade das ações da BRATIL. Entretanto, conforme já apontado, tal equivoco foi sanado já no exercício seguinte, quando o Recorrente incluiu tais informações na ficha de Bens de Direitos da sua declaração anual de ajuste, conforme afirma a decisão recorrida;

- que, por fim, ainda na absurda hipótese de ser mantido o Auto de Infração, o que novamente se admite apenas por amor à argumentação, é imprescindível que seja, em face do principio do contraditório e da ampla defesa, desde já afastado o posicionamento do Fisco referente à incidência de juros de mora, calculados à taxa SELIC, sobre a multa constituída;

- que, de fato, muito embora não haja no lançamento qualquer menção nesse sentido, é cediço que as autoridades fiscais, por ocasião da cobrança de créditos constituídos impugnados/recorridos, atualizam o montante destes aplicando a taxa SELIC não somente sobre o principal exigido, mas, também, sobre eventual multa imposta- neste último caso, a partir da data do lançamento;

- que, tal fato, se averiguado em face do quanto disposto pelo artigo. 43, da Lei n° 9.430/96, que trata de autos e infração sem tributos, deixa sem sombra de duvidas que as multas de oficio, constituídas juntamente com a obrigação principal, não estão sujeitas à taxa SELIC.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Não há argüição de qualquer preliminar.

Da análise dos autos do processo se verifica que a ação fiscal em discussão teve início em razão da revisão da Declaração de Ajuste Anual relativa ao exercício de 2008, correspondente ao ano-calendário de 2007, onde a autoridade fiscal revisora entendeu haver omissão de ganho de capital obtido na alienação de participação societária (ações não negociadas em bolsa), no valor de R$ 242.994.525,00, no ano calendário de 2007 (fato gerador em 20/07/2007). Notadamente em razão da ocorrência de incorporações de ações entre empresas nas quais o recorrente detinha participação societária. Em razão disso foi-lhe exigido o pagamento do Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital, além da multa qualificada de 150%.

Segundo a autoridade fiscal lançadora, o ganho de capital teria ocorrido de um conjunto de operações societárias praticadas, no ano-calendário de 2007, por empresas nas quais o recorrente detinha participação societária, em especial por ocasião da incorporação de ações. Para tanto, a autoridade fiscal lançadora equiparou a incorporação de ações a uma das modalidades de alienação de bens ou direitos sujeitas à apuração de ganho de capital.

A decisão recorrida manteve o lançamento sob o argumento básico de que na incorporação de ações, há alienação pelos acionistas da incorporada de seus ativos, nos termos do art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, sendo a transmissão da propriedade dos ativos onerosa e avaliada em moeda corrente. Assim, havendo diferença positiva entre o valor da transmissão e o respectivo custo de aquisição, esta deve ser tributada como ganho de capital, independentemente da existência de fluxo financeiro.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito total na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, apresenta razões de mérito sobre a irregularidade apontada pela autoridade fiscal lançadora, sob o argumento que a avaliação das ações da REFLA não representou nada além da aplicação do valor de mercado das referidas ações. Justifica, que as ações da REFLA eram primordialmente representativas da participação por esta detida na MAGNESITA. Razão pela qual o valor de mercado teria sido volátil por sua própria natureza, não significando, que o valor do custo de aquisição dessas ações tenha aumentado por ocasião de sua mera avaliação, nem mesmo por conta da incorporação daquelas ações pela BRATIL. Da mesma forma, a título de argumentação, não concorda com a aplicação da multa qualificada de 150%, já que entende que em momento algum "arquitetou" um planejamento fiscal ilícito visando ocultar ganho de capital na alienação de ações. Alega, que ocorreu, na verdade, foi uma efetiva reestruturação societária, com evidentes propósitos negociais jamais rebatidos pelas autoridades fiscais,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

resultante do interesse de simplificar a estrutura societária de empresas nas quais detinha participação.

Em situações como dos autos é de suma importância se analisar, inicialmente, a possibilidade da qualificação da multa de lançamento de ofício, já que esta análise tem por objetivo verificar a essência do lançamento, ou seja, a de verificar se a qualificação da multa de ofício esta atrelada as operações realizadas das quais decorrem o lançamento propriamente dito de ganhos de capital ou se a qualificação se deu por outro motivo qualquer.

Neste processo, em especial, se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc., são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário esclarecer, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Assim sendo, neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à multa qualificada aplicada, decorrente do art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Não tenho dúvidas, que o raciocínio utilizado pela autoridade fiscal lançadora pode ser contestada, desde que seja feita de forma clara, demonstrando o equívoco cometido pela fiscalização. Ou seja, qualquer fato e/ou qualquer presunção utilizada pela fiscalização pode ser contestada, quando um juízo razoável de determinado fato não leva à existência do fato que se pretende provar.

Da análise das peças processuais, não há dúvidas que o caso em discussão aborda a questão de evasão fiscal e simulação. Diante desse fato, se faz necessário em primeiro lugar uma abordagem nos tópicos ligados ao assunto (evasão fiscal e simulação), já que se trata de um assunto polêmico e, por vezes, controvertido.

A palavra evasão, na sua origem, quer dizer fuga de um lugar fechado, podendo se entender como fuga às modalidades de restrição de liberdade que o ordenamento adote. Assim, evasão fiscal é um fenômeno de massa que atinge todos os campos, tanto sociológico, psicológico, financeiro, administrativo como penal; está em toda parte, cabendo ao Estado utilizar todos os meios possíveis para combatê-la.

Defini-se, desse modo, evasão fiscal *lato sensu* como toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária. Contudo, atualmente, o termo evasão, de acordo com Antônio Roberto Sampaio Dória sugere de imediato a fuga ardilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita em suma, a um dever ou obrigação.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Já em sentido estrito, evasão é a ação consciente do contribuinte que tem como objetivo, através de meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido.

A evasão, ainda, pode ser denominada de duas formas, evasão legal ou lícita, que seria sinônimo da elisão fiscal ou economia tributária, e evasão ilegal ou ilícita, que corresponderia a fraude em sentido amplo. Desse modo, define-se evasão ilícita aquela proveniente de uma ação consciente e voluntária do agente que, por meios ilícitos, fraudulentos ou simulatórios, procura eliminar ou reduzir o pagamento do tributo. Já a evasão lícita é conceituada como conduta preventiva do contribuinte, utilizando-se de meios lícitos, ao menos em sua aparência formal, para afastar ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo. Assim, na prática da evasão ilícita o contribuinte age dolosamente, com o intuito de fugir ao imposto devido; enquanto, na evasão lícita ele busca um determinado resultado econômico, contudo, para obter uma redução do valor da obrigação fiscal ou mesmo para eliminá-la, utiliza instrumentos legais, ou não proibidos, para chegar a um resultado idêntico, dentro de diversas possibilidades jurídicas.

Entretanto, tais denominações não são precisas, gerando uma grande confusão taxonômica. Antônio Roberto Sampaio Dória, diz existir contradição, em relação ao sentido e a terminologia, quando se adicionam qualitativos contraditórios, legal e ilegal, simultaneamente à mesma unidade conceitual, a evasão.

Uma categoria jurídica pode ser e não ser legal. Um ato lícito não se nivela a uma infração, causando a confusão taxonômica que insinua tal nivelamento, ou seja, uma fraude não pode ser fraudulenta e não fraudulenta ao mesmo tempo. Acrescentar ao termo evasão os adjetivos ilegal e legal seria num caso, pleonástico, e, no outro, incompatível.

Numa acepção estrita, Heleno Tôrres entende ser evasão fiscal um fenômeno decorrente da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial. O autor prefere entender a evasão fiscal como modo de evitar a entrega da prestação do tributo, não concordando com acepções que limitam a configuração da evasão fiscal à fraude e ao contrabando, ou que a ampliam acolhendo em seu conceitos até mesmo os descumprimentos por ignorância da lei e os atos involuntários.

Um exemplo que pode ser citado de conduta evasiva é a realização de operações com preços subfaturados, abaixo do preço comum de mercado, e superfaturados, acima do preço de mercado, que resultam em evasão de divisas, e conseqüentemente em redução ilícita de tributos.

O Primeiro Conselho de Contribuintes possui julgado a respeito desse tipo de evasão:

> *"IRPJ. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS. EVASÃO FISCAL. Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido). Primeiro Conselho de Contribuintes. Terceira Câmara. Acórdão n.° 103-07.260. Recurso n.° 89.806. Recorrente: Grendene S.A.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Recorrida: DRF em Caxias do Sul (RS). Relator: Urgel Pereira Lopes. Brasília, 25 de fevereiro de 1986.

Não tenho dúvidas, que uma vez comprovada a ocorrência de dolo, conluio ou simulação, o legislador tributário entende presente o intuito de fraude, ou seja, presente um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou de se evitar seu pagamento para que se caracterize a sonegação, a fraude fiscal.

No caso de realização da hipótese de sonegação, o legislador tributário entende presente o intuito de fraude. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.

O ordenamento jurídico positivo dotou o direito tributário das regras necessárias à avaliação dos fatos envolvidos, peculiaridades, circunstâncias essenciais, autoria e graduação das penas, imprescindindo o julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

Conjuntamente à distinção pelos meios, há de se considerar outra característica diferenciadora entre as condutas: a cronologia do ato. Constata-se uma diferença temporal entre a elisão e a evasão. Sendo assim, faz-se necessário uma avaliação cronológica do ato ou negócio jurídico; há de se averiguar quando foi praticado no intuito de evitar, reduzir ou retardar o pagamento do imposto, ou seja, deve-se verificar se foram realizados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato imponível. Se o ato ou negócio jurídico foi praticado antes, pode-se estar diante de uma elisão fiscal, porém se praticado posteriormente estará constatada uma evasão fiscal. A diferenciação baseada na cronologia busca consagrar a licitude da elisão com base na falta de corporificação do fato gerador da obrigação tributária, já que esta, de acordo com o art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), surge, somente, com a ocorrência daquele. Portanto, conclui-se que a elisão consiste em não entrar na relação fiscal e evasão é da relação sair após já ter estado. O contribuinte, então, para fugir ao alcance da norma e do tributo decorrente, pode escolher entre dois caminhos: ou desvia-se do campo da tributação, ou, já sujeito a sua incidência, utiliza-se de meios ilícitos para impedir, reduzir ou retardar o recolhimento do imposto devido, pela descaracterização do fato gerador ou pela redução da base de cálculo.

No entanto, os limites da legalidade, desses instrumentos utilizados nos planejamentos tributários, são fundamentadamente contestados sob o argumento que o ato

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

imponível que deixa de ocorrer por manobras do contribuinte, deve ser tributado, pois a inteligência e a criatividade do planejamento tributário não podem ser ilimitadas, devem sofrer restrições.

Etimologicamente, a palavra simulação significa fingir, negar a verdade, designar algo como um conceito contrário à representação mental de um determinado objeto, uma dissociação entre o real e o aparente.

A simulação é considerada um instituto de Direito Civil e compreende, dessa forma, a realização de atos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica.

Para Clóvis Beviláqua, numa visão tradicional, ocorre simulação quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma em que o agente faz entrar nas relações da vida; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

Defini-se, portanto, negócio simulado como aquele que não traduz a realidade, porque não existe realmente e é diverso daquele que aparenta ser, verificando-se, sempre, a intenção de que o ato produza efeito diverso do indicado na sua feitura.

Heleno Tôrres discorre a cerca da simulação considerando três visões doutrinárias baseadas na doutrina italiana: a declarativista, que conceitua a simulação como uma divergência entre a vontade do conteúdo e a vontade da declaração, tomando a declaração como elemento de identificação formal do negócio e o elemento subjetivo constituído pela vontade do conteúdo; a causalista, na qual a simulação é a divergência entre a intenção prática e a causa típica do negócio jurídico, estando, nesta acepção, o elemento de identificação formal do negócio fundado na causa do respectivo negócio e o elemento subjetivo determinado pela intenção prática; e a voluntarista, para qual a simulação decorre de uma vontade declarada pelas partes, deliberadamente desconforme com a intenção dos sujeitos. Destarte, o autor conclui que a grande dificuldade se concentra mais na definição de negócio jurídico, ou seja, uma tomada de posição prévia sobre o tipo de orientação a respeito da teoria dos negócios jurídicos em geral, do que propriamente na demarcação correta do conceito de simulação.

A simulação *lato sensu*, pode ser dividida em simulação absoluta e relativa, residindo a diferença entre elas no querer, ou não, a realização do ato que aparece, ou de outro ato qualquer.

Na simulação absoluta o ato é inexistente, não entra no mundo jurídico, pois nenhum ato jurídico se teve a intenção de praticar, nem o aparente, nem qualquer outro. Já na simulação relativa existe um ato que aparece, porém não condiz com a real intenção do agente quanto ao seu conteúdo, no todo ou em parte, que se realiza com o intuito de dissimular outro ato cujas conseqüências jurídicas são as efetivamente desejadas. Desse modo, pode-se observar que existem dois tipos de ato na simulação relativa, o ato simulado, aquele que aparece; e o ato dissimulado aquele que realmente se pretende, mas que não está aparente.

Assim, quando lícita a conduta e oponível ao Fisco está-se diante do que se denomina elisão ou elisão fiscal. Quando ilícita a conduta fica caracterizada a evasão fiscal, resultante de fenômenos de diferentes tonalidades (erro de interpretação ou qualificação,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

simulação, fraude à lei, sonegação, fraude penal, etc.), embora aquele que costuma gerar maiores divergências na experiência prática seja o da simulação.

A distinção entre a elisão protegida pelo ordenamento e a evasão por ele repelida é tema extremante tormentoso, que tem ocupado lugar de destaque nos debates doutrinários e no julgamento de inúmeros casos por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Muitas vezes a partir das mesmas premissas teóricas e de circunstâncias fáticas muito assemelhadas tem-se alcançado resultados completamente díspares — ou se considera legítima a atuação do contribuinte por caracterizar elisão fiscal, mantendo-se o tratamento fiscal menos oneroso, ou se considera sua conduta como ilícita, desconsiderando-se seus efeitos e lançando-se a diferença de imposto com a multa qualificada por evidente intuito de fraude, para alguns de inexorável aplicação sempre que caracterizada a simulação, gerando insegurança na atuação dos contribuintes e da administração fiscal.

Tal discrepância se explica, em parte, pelo fato de que a qualificação dos atos como simulados (e portanto ilícitos) se faz a partir das circunstâncias de cada caso em concreto, não sendo possível, nessa matéria, considerações apriorísticas sobre outro tipo de negócio jurídico ou estrutura sem que sejam levadas em conta, na situação concreta, a efetiva realização do ato, suas causas e motivações.

O que é preocupante, entretanto, é que por conta de um debate por demais centrado em dicotomias de base constitucional (por exemplo se nosso ordenamento admite uma norma "anti-elisão" ou se tal norma seria ofensiva ao princípio da estrita legalidade), não tem havido progresso significativo no sentido da sistematização dos requisitos substanciais (e não meramente formais) necessários à caracterização da elisão e da evasão (notadamente da simulação) no caso concreto.

Nesse sentido, é mister que este Conselho, como órgão de julgamento dotado de quadros técnicos e de alguma forma orientador da conduta da administração e dos contribuintes, se esforce no sentido de procurar estabelecer parâmetros para a apreciação das questões relativas à elisão fiscal de modo a reduzir a níveis toleráveis o grau de subjetivismo que por certo sempre existirá no enfrentamento do tema.

A experiência estrangeira no trato da elisão fiscal revela que o estabelecimento de referidos parâmetros, ao mesmo tempo em que não "engessa" a qualificação dos fatos na medida em que não define a priori se determinado tipo de negócio é legítimo ou não para fins fiscais, confere certa racionalização no exame dos casos futuros pelo órgão julgador, mesmo que seja para rever ou aprofundar determinado parâmetro anteriormente fixado pelo mesmo órgão. Foi assim que, por exemplo, a experiência das cortes inglesas cunhou a doutrina do "step transaction", ou literalmente transações estruturadas em seqüência. Tal doutrina, construída inicialmente no final da década de setenta, já foi revista pelas cortes da Inglaterra em outras ocasiões, quando se tratou de flexibilizar ou enrijecer os parâmetros anteriormente fixados conforme o viés axiológico prevalente em determinado momento histórico, sem que sua estrutura conceitual básica fosse alterada.

Feitas essas considerações, entendo que a atividade exercida pelo contribuinte no sentido de buscar o menor ônus tributário possível em sua vida e seus negócios é legítima e conduz à elisão fiscal quando preenchidos os seguintes requisitos:

a) Anterioridade ao fato gerador. Os atos sejam praticados antes da materialização da hipótese de incidência prevista hipoteticamente em lei;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

b) Licitude dos atos praticados. Os atos praticados sejam lícitos e possíveis e não vedados pelo ordenamento; e,

c) Não caracterização de simulação. Os atos praticados sejam reais e não sejam simulados.

Como assevera com o tradicional brilhantismo Ricardo Mariz de Oliveira (in "Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário", Quartier Latin, p. 200), o terceiro requisito (não caracterização de simulação) é propositalmente redundante, já que está contido no segundo (licitude dos atos).

De fato, a caracterização de simulação implica a ilicitude dos atos praticados, o que resulta no não preenchimento do segundo requisito. A ênfase à simulação, segregando-a em requisito apartado, decorre da circunstância de que experiência indica que na grande maioria dos casos é a sua verificação que conduz à evasão fiscal e à descaracterização dos efeitos fiscais mais vantajosos visados pelo contribuinte.

Voltando à simulação, que é um dos objetos de discussão nos presentes autos, é em sua caracterização que surgem as maiores divergências, embora muitas vezes elas não restem bem explicadas conceitualmente.

Nunca foi tradição de nosso ordenamento a instituição de uma regulação tributária de simulação, permanecendo esta no âmbito do direito privado, embora com possibilidade de utilização na esfera fiscal.

O art. 102 do Código Civil de 1916 (reproduzido sem alterações no art. 167, parágrafo 1° do Código Civil de 2002), vigente à época dos fatos examinados nos presentes autos, assim estabelecia:

> *Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:*
>
> *I — quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem se confere, ou transmitem;*
>
> *II — quando contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira;*
>
> *III — quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

Todas as hipóteses no dispositivo conduzem a uma divergência entre a vontade real, efetiva, e a vontade declarada por quem pratica o ato. Nesse sentido, as hipóteses dos incisos I (declaração não verdadeira quanto à pessoa a quem se transmite o direito) e III (declaração não verdadeira quanto ao tempo da prática do ato) não deixam de estar contidas naquela mais genérica contida no inciso II, que sintetiza a formulação da simulação como o vicio que inquina os atos que não sejam reais por conter declaração ou confissão, condição, ou cláusula não verdadeira.

Tal declaração falsa pode ter por objetivo fingir uma realidade inexistente (simulação absoluta) ou fingir que não existe uma realidade efetivamente existente (simulação relativa ou dissimulação).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

E é precisamente neste ponto que residem as grandes divergências práticas de qualificação dos atos na esfera fiscal, muitas vezes envoltas em falsas dicotomias como aquela que trata da prevalência da forma sobre a substância ou vice-versa.

Em matéria fiscal parece haver três aspectos envolvidos na adequada caracterização dos atos simulados pela fiscalização e desconstituição de seus efeitos.

O aspecto relativo à substância dos atos praticados é o que envolve maior carga de subjetivismo, já que tem relação direta com a aferição da existência de uma declaração não verdadeira ou de uma divergência entre a vontade real e a declarada.

Como não há forma de adentrar à psique de quem praticou os atos para aferir com exatidão a existência de tal divergência, mister se faz examinar a exteriorização dos atos para verificar se houve coerência entre as formas de direito privado adotadas e aquilo que efetivamente se praticou e se as partes assumiram todas as conseqüências e ônus, de toda sorte (jurídico, fiscais, operacionais, negociais, etc.) da forma jurídica adotada.

Não se cuida, com isso, de tributar o ato segundo o resultado econômico por ele perpetrado, no moldes da teoria da interpretação econômica incompatível com o princípio da legalidade, eis que o contribuinte tem o direito de, dentre duas ou mais alternativas juridicamente viáveis para atingir determinado objetivo econômico ou de outra natureza, adotar aquela que seja menos onerosa do ponto de vista fiscal.

Entretanto, ao escolher uma alternativa, ainda que motivado pelo objetivo de redução da carga tributária, deve o contribuinte assumir todas as conseqüências e ônus dela decorrentes e deve haver coerência jurídica, no âmbito do direito privado, entre a forma adotada e sua implementação prática, mesmo que referida forma não esteja sendo adotada para o seu fim típico ou tradicional, caracterizando o negócio jurídico indireto, plenamente viável em nosso ordenamento.

Marco Aurélio Greco aponta com bastante propriedade as preocupações que surgem quando o contribuinte tenta neutralizar os efeitos indesejáveis da forma fiscalmente menos onerosa por ele escolhida ("Planejamento Tributário". Dialética, 2004. p. 358):

> *Outro conjunto de hipóteses que merece atenção é aquele da inclusão – em negócios jurídicos típicos — de cláusulas neutralizadoras de seus efeitos indesejáveis. Vale dizer, as partes, por via indireta, não assume plenamente as conseqüências que decorrem de seus negócios típicos; formatam o negócio para atender exclusiva ou preponderantemente ao seu interesse de sofrer menos tributação.*

Ora, apenas as operações do contribuinte que mascarem determinada transação econômica e jurídica, ocultando, por formas artificiosas, a realidade, configuram operações simuladas.

Para que haja simulação é necessário, portanto: (i) conluio entre as partes; (ii) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado; e (iii) intenção de lograr o Fisco. Tais características, porém, não se apresentam na situação em discussão.

A celebração de negócio jurídico válido, cuja escolha decorre da autonomia da vontade e livre iniciativa do particular, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária, acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas ou assegurando benefícios fiscais, é perfeitamente licita e não susceptível de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

desconsideração pela autoridade administrativa. Isso porque a realidade jurídica é constituída pelo próprio direito: este prevê a forma e a linguagem a ser adotada para que se tenha determinado fato ou não. Dessa maneira, havendo preferência por certa forma, é inaceitável que esta seja ignorada pela simples razão de seu resultado econômico vir a ser semelhante ao de outra forma, diferenciadamente tributada.

Dito isso, é de se analisar a qualificação da multa de ofício. Observa-se que os autos noticiam a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob os seguintes argumentos (fls. 10/66):

A – O contribuinte não informou na Declaração de Ajuste Anual do exercício 2008, ano-calendário 2007, as operações envolvendo as ações da PARTIMAG, REFLA e BRATIL ocorridas no ano de 2007, fls. 689 a 696. Somente na declaração do exercício 2009, fls. 697 a 707, o interessado discrimina ações da BRATIL, das quais 499 teriam sido integralizadas em espécie e as demais adquiridas no ano de 2008, em discordância com os fatos ocorridos e comprovados nos autos;

B – Pela falta de preenchimento do Demonstrativo de Ganhos de Capital, o qual deveria ter sido parte integrante da DIRPF do exercício de 2008, ano-calendário de 2007. Afinal, como foi visto, o contribuinte alienou, em julho de 2007, 45.000.999 ações da REFLA, com valor nominal de R$ 1,00 cada, perfazendo um montante de R$ 45.000.999,00, para a BRATIL, pelo preço de R$ 287.995.524,00, que, como forma de pagamento, entregou-lhe 287.995.524 ações de sua emissão, com o valor nominal de R$ 1,00 cada. Em síntese, a incorporação de ações resultou num ganho de capital tributável no valor de R$ 242.994.525,00;

C – pela não inclusão, na DIRPF 08/07, no quadro "RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA/DEFINITIVA", no campo "Ganho de Capital na alienação de bens e/ou direitos", do ganho de capital obtido na alienação da participação societária em comento, no valor de R$ 242.994.525,00;

Como visto, resta claro nos autos de que a autoridade fiscal lançadora entendeu que ao deixar de declarar bens e direitos adquiridos e alienados no ano de 2007 (operações envolvendo ações da PARTIMAG, REFLA e BRATIL), o contribuinte agiu com dolo, tentando impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Desta maneira resta claro, que a qualificação da multa de ofício não tem origem em operações simuladas, planejamento tributário, evasão fiscal e etc. e sim pela falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, das ações que deram origem ao lançamento tributário.

Não há dúvidas, que a falta de inclusão destas ações, na Declaração de Ajuste Anual, levou a fiscalização a aplicar a multa qualificada de 150%, ao fundamento de que, com essa atitude, o contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou de suas circunstâncias materiais, situação fática que, a princípio, se subsume perfeitamente ao tipo previsto no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964.

Assim, resta nítido pela análise dos autos de que a autoridade fiscal lançadora resolveu qualificar a multa de ofício diante do fato de entender que ficou caracterizada a conduta dolosa do contribuinte de se eximir do imposto devido, quer pela ocultação da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Declaração de Ajuste Anual das operações realizadas, quer pelas vultosas quantias envolvidas e não declaradas de forma tempestiva.

Desta conduta conclui-se, que a autoridade fiscal lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada nas hipóteses de constatação de falta de inclusão de um bem ou direito na Declaração de Ajuste Anual. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de incluir esse bem na sua Declaração de Ajuste Anual, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir o nascimento da obrigação tributária.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão de algum bem e/ou direito na Declaração de Ajuste Anual, independentemente do montante em questão, caracteriza, quando for o caso, falta simples de omissão de rendimentos e/ou omissão de ganhos de capital, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal lançadora entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que o contribuinte teria se utilizado de meios escusos para não declarar, naquele exercício, as operações de ações realizadas. Ou seja, entendeu a autoridade fiscal lançadora que o contribuinte deixou, de forma deliberada, de prestar informações ao fisco, em sua Declaração de Ajuste Anual, com intuito claro de reduzir o seu imposto de renda.

Ora, o máximo que poderia ter acontecido, nesta situação, é o fato da autoridade fiscal lançadora desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a titulo de ganho de capital auferido, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização.

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela autoridade fiscal através das informações fornecidas pelo próprio contribuinte e, que por sua vez, não logrou, a princípio, naquele momento, êxito em fornecer contra provas demonstrando a efetividade da ocorrência alegada de que as operações realizadas não caracterizam fato gerador de imposto de renda. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar, naquele momento, que as operações realizadas não caracterizam fato gerador do imposto de renda, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teve que desconsiderar as alegações apresentadas e não considerá-las operações isentas do imposto de renda e tributá-las através do lançamento realizado.

Ora, a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei n° 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do então Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sem dúvida, que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999. Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a "fraude não se presume", devem existir, sempre, dentro do processo, provas materiais sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia, dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na DIPJ ou Declaração de Ajuste Anual, a falta de comprovação da efetividade de uma transação comercial e/ou de um ato, a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de bens ou direitos, não evidencia, por si só, o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei. Matéria de prova apresentada pelo contribuinte, dedução indevida de despesas ou declaração inexata (falta de inclusão de algum bem ou direito na Declaração de Ajuste Anual), jamais serão motivos para qualificar a multa de ofício.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de bens ou direitos, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das declarações de imposto de renda, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual de algum item necessário, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro ("laranja"), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração ou pessoa física não registrar rendimentos recebidos, pode ser

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, o ato de não registrar as vendas realizadas ou os rendimentos recebidos não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar, é evidente que no caso em discussão é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a suposta operação de ganho de capital, já que o contribuinte, em tese, estaria pagando imposto a menor, ou seja, supostamente realizou operações de ganho de capital e não trouxe provas, na fase fiscalizatória, que fossem suficientes para ilidir a acusação ou as provas apresentadas não convenceram a autoridade lançadora. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos ou ganhos de capital.

Se a premissa da autoridade fiscal lançadora fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de alguma receita ou rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

> **Acórdão nº 9202-002.421 – 2ª Turma, de 07 de novembro de 2012:**
>
> *APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONDUTA REITERADA. E MONTANTE OMITIDO. MULTA QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *A omissão de rendimentos, independentemente do montante omitido, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei n°. 9.430, de 1996.*
>
> *Precedentes da 2ª Turma da CSRF.*
>
> **Acórdão nº 9202-02.078 – 2ª Turma, 22 de março de 2012:**
>
> *IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONDUTA REITERADA. E MONTANTE OMITIDO. MULTA QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente de ter reiterado a conduta em dois anos consecutivos no caso 2000 e 2001 e do montante movimentado, por si só, não*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei n°. 9.430, de 1996.

Precedentes da 2ª Turma da CSRF.

Acórdão nº 9202-01.874 – 2ª Turma, de 29 de novembro de 2011:

IRPF PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA MULTA QUALIFICADA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada prevista, à época do lançamento em apreço, no artigo 44, inciso II, da Lei n° 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64. O evidente intuito de fraude não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização. No caso, o dolo que autorizaria a qualificação da multa não restou comprovado, conforme bem evidenciado pelo acórdão recorrido. Apenas a presumida omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, ainda que por três exercícios, sem nenhum outro elemento adicional, não caracteriza o dolo. Ademais, diante das circunstâncias duvidosas, tem aplicação ao feito a regra do artigo 112, incisos II e IV, do CTN .

Acórdão nº 102-47.066, de 12 de setembro de 2005:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Para a aplicação da multa qualificada de 150%, é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique configurado o dolo especifico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

Acórdão nº 104-23.042, de 05 de março de 2008:

MULTA DE OFICIO QUALIFICADA - A multa de oficio qualificada, no percentual de 150%, é aplicável nos casos em que fique caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme definido pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 1964. A simples realização de contrato entre a empresa, da qual o contribuinte era sócio, e terceiro para a prestação de serviços de natureza pessoal, pelo sócio, ainda que com o propósito de se beneficiar de tributação mais favorecida, não caracteriza o evidente intuito de fraude.

Acórdão nº 104-23.725, de 05 de fevereiro de 2009:

MULTA QUALIFICADA - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n°9.430,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n°. 4.502, de 1964. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado n° 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude.

Acórdão nº 106-16.920, de 29 de maio de 2008:

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO – MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado n° 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude.

Acórdão nº 106-17.192, de 16 de dezembro de 2008:

IRPF - MULTA DE OFICIO QUALIFICADA -Para a imposição da multa qualificada, no percentual de 150%, necessária a comprovação do evidente intuito de fraude por parte do contribuinte (Súmula 1° CC n° 14). Compete ao fisco apresentar os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa. Sem essa fundamentação é de se aplicar a multa de ofício ordinária de 75%.

Acórdão nº 101-94.189, de 13 de maio de 2003:

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA **QUALIFICADA.** A apresentação da declaração inexata, por si só, não comporta a imputação de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio para fins de aplicação da multa qualificada.*

Acórdão n.º 104-18.640, de 19 de março de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n° 1.041, de 1994.

Acórdão n.º 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n° 1.041, de 1994.

Acórdão n.º 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE – A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei n° 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei n° 9.430 de 27 de dezembro de 1996

Acórdão n.º 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

MULTA DE OFÍCIO – DECLARAÇÃO INEXATA – A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, nestes termos:

> *Art. 957 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei n.º 8.218/91, art. 4º)*
>
> *(...)*
>
> *II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."*

A Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

> *Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*
>
> *I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstâncias materiais;*
>
> *II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.*
>
> *Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação 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.*
>
> *Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.*

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece o seguinte:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*
>
> *I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*
>
> *II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*
>
> *a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a" pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b" com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c" com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d).

Como se vê, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios se esconde à ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o "intuito de fraude".

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato. Inaplicável também quando se tratar de dedução indevida de despesas ou falta de inclusão, na Declaração de Ajuste anual – Declaração de Bens e Direitos, de algum bem e/ou direito.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o "intuito de fraude". E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão n.º 104-19.386, de 11 de junho de 2003:

MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4 °, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n° 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão n.º 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. À utilização de documentos ideologicamente falsos -" notas fiscais frias "-, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980.

Acórdão n.º 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

MULTA AGRAVADA – CUSTOS FICTÍCIOS – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4°, inciso II, da Lei n° 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n° 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declinar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.

Acórdão CSRF/01-04.917, 13 de abril de 2004:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO - No caso de lançamento de ofício será aplicada multa calculada sobre o crédito tributário apurado, no percentual de 150%, quando caracterizado o evidente intuito de fraude por parte do autuado,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

em face dos levantamentos realizados pela autoridade autuante e fatos revelados nos autos do processo.

Acórdão n.º 103-12.178, de 17 de março de 1993:

CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA – Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.

Acórdão n.º 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS – Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO – Cabe à autuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.

Acórdão n.º 103-07.115, de 1985:

NOTAS CALÇADAS – FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA – A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo.

Acórdão n.º 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

MULTA AGRAVADA – CONTA FRIA – O uso da chamada "conta fria", com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte do contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que o suplicante deixou de incluir na Declaração de Ajuste Anual a movimentação de ações, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%. Ou seja, o colegiado, ao analisar o mérito, deve partir do princípio que a multa a ser aplicada é a multa de ofício normal de 75%.

CÓPIA

Quanto ao mérito, propriamente dito, o recorrente alega, em síntese, que:

a) a operação lícita e devidamente registrada de substituição no patrimônio do sócio/acionista, representada pela permuta das ações na incorporação de ações ocorre sem sua participação;

b) o custo de aquisição da participação societária originária não é alterado em razão da incorporação de ações; ele permanece o mesmo, devendo apenas ser ajustado na declaração de ajuste anual a mudança do ativo detido;

c) para fins de imposto de renda, a pessoa física está sujeita ao regime de caixa; na incorporação de ações, como o recorrente não recebe numerário em contrapartida, não há que se falar em incidência do imposto;

d) o recorrente nunca recebeu recursos em decorrência da operação de incorporação de ações, a qual não pode ser equiparada a uma forma de alienação a qualquer título, razão pela qual as disposições contidas nos artigos 3º, § 3ª, da Lei nº 7.713, de 1988, não são aplicáveis à espécie;

e) não há acréscimo patrimonial efetivo e definitivo decorrente da incorporação de ações, tampouco aumento do custo de aquisição declarado pela pessoa física (forma ou substância);

f) não há "realização" do ganho, que é apenas" potencial";

g) por todos esses argumentos, inexiste fundamento legal que autorize a exigência de IRPF do ora recorrente por (suposto) ganho de capital decorrente da incorporação de ações.

A autoridade lançadora considerou válida toda a operação ocorrida, inclusive a amortização do ágio, mas entendeu que a diferença encontrada entre o custo das ações e o valor pelo qual elas foram incorporadas ao capital social da BRATIL representa ganho de capital tributável na pessoa física de Newton Cardoso, fato gerador este que teria acontecido em 20/07/2007.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Estão citados como enquadramentos legais da infração, dentre tantos outros, o artigo 3°, § 3°, da Lei n° 7.713, de 1988 e o artigo 23, § 2°, da Lei n° 9.249, de 1995, segundo os quais:

> *Art. 3°. O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9° a 14 desta Lei.*
>
> *[...]*
>
> *§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.*
>
> *Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a titulo de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.*
>
> *§ 1°. Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei n° 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20. II, do Decreto-Lei n°2.065. de 26 de outubro de 1983.*
>
> *§ 2°. Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.*

Segundo a fiscalização e de acordo com o entendimento das autoridades julgadoras de primeira instância, a transferência das ações da REFLA para a BRATIL, pelo valor de mercado de R$ 287.995.524,00, está sujeita à apuração do ganho de capital, com fundamento nos dispositivos acima transcritos, acrescidos de outros.

A defesa, por outro lado, sustentou que não houve transferência das participações a terceiros, tendo ocorrido apenas uma troca de posições, ou seja, o contribuinte que era acionista da REFLA passou a ser da BRATIL, por idêntico valor, pois não houve circulação de numerário, sendo que os ganhos de capital das pessoas físicas somente são tributáveis pelo regime de caixa.

A incorporação de ações, da forma como ocorreu no caso em apreço, está sujeita à apuração de ganho de capital para fins de incidência do imposto sobre a renda?

Eis a questão que precisa ser respondida neste julgamento.

Diz-se que ocorre a Incorporação de Ações quando uma pessoa jurídica (ou mesmo pessoas físicas) subscreve capital social de outra pessoa jurídica (existente ou em processo de criação) com o compromisso, firmemente declarado, de integralizar o valor subscrito mediante conferência de participações societárias (não necessariamente ações) emitidas por terceiros, mas de sua titularidade à data da subscrição do aumento capital social ou mesmo de sua constituição.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A disciplina legal da incorporação de ações foi introduzida em nosso ordenamento jurídico a partir da edição da Lei nº 6.404, de 1976, que assim prescreve, em seu artigo 252:

> *Art. 252. A incorporação de todas as ações do capital social ao patrimônio de outra companhia brasileira, para convertê-la em subsidiária integral, será submetida à deliberação da assembléia-geral das duas companhias mediante protocolo e justificação, nos termos dos artigos 224 e 225.*
>
> *§ I°. A assembléia-geral da companhia incorporadora, se aprovar a operação, deverá autorizar o aumento do capital, a ser realizado com as ações a serem incorporadas e nomear os peritos que as avaliarão; os acionistas não terão direito de preferência para subscrever o aumento de capital, mas os dissidentes poderão retirar-se da companhia, observado o disposto no art. 137, II, mediante o reembolso do valor de suas ações, nos termos do art. 230.*
>
> *§ 2°. A assembléia-geral da companhia cujas ações houverem de ser incorporadas somente poderá aprovar a operação pelo voto de metade, no mínimo, das ações com direito a voto, e se a aprovar, autorizará a diretoria a subscrever o aumento do capital da incorporadora, por conta dos seus acionistas; os dissidentes da deliberação terão direito de retirar-se da companhia, observado o disposto no art. 137, II, mediante o reembolso do valor de suas ações, nos termos do art. 230.*
>
> *§ 3°. Aprovado o laudo de avaliação pela assembléia-geral da incorporadora, efetivar-se-á a incorporação e os titulares das ações incorporadas receberão diretamente da incorporadora as ações que lhes couberem.*

Não há dúvidas de que a essência da incorporação de ações é a conversão de uma sociedade anônima em subsidiária integral de outra, mediante a transferência compulsória de todas as ações de sua emissão, em aumento de capital, à companhia incorporadora. Essa, por sua vez, passa a ser a única e integral titular das ações da companhia incorporada.

Em relação aos acionistas, em substituição às ações transferidas compulsoriamente à incorporadora, os acionistas da sociedade cujas ações houverem de ser incorporadas recebem ações da incorporadora, operando-se a união dos acionistas de ambas as companhia na companhia incorporadora, com a manutenção da personalidade jurídica e do patrimônio da sociedade convertida em subsidiária integral.

A subsidiária integral é a sociedade anônima cujas ações são integralmente detidas por outra sociedade anônima brasileira.

A obra Sociedade Anônima —30 Anos da Lei 6.404, de 1976, coordenada por Rodrigo Monteiro de Castro e por Leandro Santos de Aragão, Editora Quartier Latin, 2007, p. 119-143, contém artigo de autoria de Alberto Xavier, chamado Incorporação de Ações: Natureza Jurídica e Regime Tributário, do qual trago à colação as seguintes passagens:

> *Na verdade, incorporação de ações e incorporação de sociedades são fenômenos radicalmente distintos. As*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

características essenciais da incorporação de sociedades consistem na transmissão do patrimônio da incorporada para a incorporadora, ocorrendo uma sucessão a título universal (art. 227, "caput"), bem como na extinção da sociedade incorporada, sem liquidação, a qual ocorre precisamente em decorrência da transmissão do seu patrimônio a título universal (art. 227, § 3º))

[...]

Na figura da incorporação de ações não ocorre nenhum dos traços essenciais da incorporação de sociedades.

Não ocorre a transmissão de um patrimônio líquido global, como universalidade, mediante sucessão a título universal, mas simplesmente uma operação que tem por objeto, não a totalidade de um patrimônio, mas tão somente a totalidade das ações do capital de uma companhia pré-existente.

Não ocorre também a extinção da sociedade cujas ações são objeto da "incorporação" a que se refere o art. 252, precisamente porque a operação tem o objetivo oposto de manter a respectiva personalidade jurídica, pressuposto lógico necessário da conversão da sociedade pré-existente em subsidiária integral da "companhia incorporadora" das ações.

[...]

Pode, pois, concluir-se não existir qualquer relação de identidade nem sequer de analogia entre a figura da incorporação de ações, regulada no art. 252, e afigura da incorporação de sociedades, regulada no art. 227.

Também são totalmente distintas a figura da incorporação de ações e a figura da subscrição de capital em bens, regulada nos artigos 7º a 10.

[...]

A figura da subscrição de capital em bens reveste, pois, a natureza jurídica de um *contrato entre o acionista e a sociedade,* pelo qual o *acionista transfere a titularidade de um bem ou direito pré-existente no seu patrimônio para o patrimônio da sociedade, a qual, afetando esse bem ao seu próprio capital social, emite ações que são atribuídas ao acionista em contrapartida dos bens ou direitos conferidos.*

[...]

A conferência de bens para a subscrição de capital é um ato de alienação cuja especificidade radica no fato de a contraprestação correlativa à entrega pelo sócio dos bens conferidos para integralização do capital estar na entrega pela sociedade, não de dinheiro ou bens de pagamento (como sucede na compra e venda), nem de bens de primeiro grau (como sucede na permuta), mas de bens de segundo grau, que são as ações ou quotas representativas do status de sócio do subscritor.

Fácil se torna, pois, demonstrar que afigura da incorporação de ações regulada no art. 252 é radicalmente distinta da figura de subscrição de aumento de capital em bens.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Tenha-se presente que o objetivo essencial da figura da "incorporação de ações" consiste na "incorporação de todas as ações do capital social ao patrimônio de outra companhia brasileira para convertê-la em subsidiária integral" (art. 251 "caput").

Ora, se a incorporação de ações se fizesse pelo mecanismo da subscrição de capital em bens, isto é, pelo mecanismo de subscrição entre os sócios e a sociedade, o objetivo de constituição de subsidiária integral exigiria, necessariamente, a unanimidade dos sócios da sociedade cujas ações deverão ser incorporadas, de tal modo que bastaria a discordância de um para que a operação se tornasse inviável.

Precisamente porque a lei pretendeu viabilizar a formação superveniente de subsidiária integral, prescindindo a regra da unanimidade, ela foi forçada a abandonar a construção jurídica da figura da incorporação de ações baseada numa pluralidade de contratos de subscrição em bens, para optar pela configuração jurídica da operação como um contrato não já entre sócio e sociedade, mas entre duas sociedades, a companhia cujas ações houverem de ser incorporadas e a companhia incorporadora.

Este contrato resulta da convergência da vontade das duas companhias, expressa nas deliberações das respectivas assembléias gerais, a que se referem os §§ 1° e 2° do art. 252.

A configuração da operação de incorporação de ações como um contrato *entre duas sociedades,* e não como um contrato *entre sócio e sociedade (como é a conferência de bens), resulta da necessidade de permitir que ela seja aprovada pela maioria e não pela unanimidade dos sócios, sendo que a maioria na sociedade cujas ações houverem de ser incorporadas é uma maioria qualificada, exigindo o voto da metade, no mínimo, das ações com direito a voto (art. 252, § 2°).*

Se bem se reparar, em parte alguma o art. 252 atribui relevância à manifestação de vontade do sócio na sua qualidade de subscritor, como sucederia se tratasse de subscrição de capital em bens, atuando apenas o sócio nas vestes de membro de um órgão da companhia — a assembléia geral — na qual pode exprimir o seu direito de voto.

O objeto do contrato de incorporação de ações é precisamente a totalidade das ações do capital social de uma companhia que será objeto de ato de subscrição a ser praticado pela própria companhia cujas ações houverem de ser incorporadas e de ato de aumento de capital na companhia incorporadora das ações.

É precisamente da fusão destes atos unilaterais praticados ao nível corporativo de cada uma das sociedades que resulta o contrato de incorporação de ações.

[...]

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Um dos efeitos típicos do contrato de incorporação de ações consiste precisamente na substituição no patrimônio dos sócios das ações previamente existentes, representativas do capital da sociedade da qual originariamente participavam, por ações da sociedade incorporadora emitidas em conseqüência da incorporação das mesmas ações.

Trata-se de fenômeno meramente substitutivo, que não decorre de uma transmissão, seja *ope voluntaris,* seja *ope legis.*

O único fenômeno de transmissão em sentido técnico que existe não tem como transmitente o titular das ações a serem incorporadas, pois não existe manifestação de vontade deste, na sua qualidade de proprietário das ações, mas sim a sociedade incorporadora das ações, uma vez que, nos termos do § 3° do art. 252, "aprovado o laudo de avaliação pela Assembléia Geral da incorporadora, efetivar-se-á a incorporação e os titulares das ações incorporadas receberão diretamente da incorporadora as ações que lhe couberem."

O titular das ações a serem objeto de incorporação nada faz, nada transmite, nada permuta: limita-se "passivamente" a receber da sociedade incorporadora ações substitutivas das originariamente detidas e que ocupam, no seu patrimônio, lugar equivalente ao das ações substituídas por um fenômeno de *sub-rogação real.*

Das considerações precedentes acerca da natureza jurídica da incorporação de ações resulta claramente que se trata de um instituto de direito societário dotado de características próprias e que impedem a sua identificação, seja com a figura da incorporação de sociedades, seja com afigura de subscrição de aumento de capital em bens.

[...]

No que concerne às pessoas físicas, trata-se de saber se, caso o aumento de capital da companhia incorporadora de ações se tenha baseado em laudo de avaliação que fixe o valor das ações a preço de mercado, superior ao valor pelo qual tais ações constam da declaração de bens dos sócios, será a diferença a maior tributável como ganho de capital, nos termos do art. 23 da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Em face das considerações pendentes, relativas à natureza jurídica da figura de incorporação de ações e à nítida distinção relativamente à figura de subscrição de aumento de capital em bens, fácil se torna concluir que o art. 23 acima citado é exclusivamente aplicável a esta última figura, como aliás resulta do seu próprio caput, que se refere a uma transferência "a título de integralização de capital".

Ora, como atrás já largamente se demonstrou, enquanto na subscrição de bens para aumento de capital a operação é realizada entre o sócio e a sociedade, na figura da incorporação de ações a operação é realizada entre suas sociedades, a sociedade incorporadora das ações e a sociedade cujas ações deverão ser incorporadas, sendo que o aumento de capital será subscrito por esta última.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Conseqüentemente, na figura da incorporação de ações o acionista não transfere bens ou direitos de qualquer natureza, limitando-se, de modo estático e passivo (como numa "quase desapropriação'), a ter no seu patrimônio substituídas as ações que previamente detinha pelas novas ações emitidas pela companhia incorporadora, ocorrendo um fenômeno de sub-rogação real.*
>
> *Não sendo aplicável à hipótese de incorporação de ações o art. 23 da Lei n° 9.249/95, os sócios pessoas físicas poderão manter o mesmo valor das ações da companhia incorporada, constante das declarações anteriores, limitando-se a informar que esse mesmo valor se refere às ações da companhia incorporadora que as substituíram.*
>
> ***A tributação sobre eventual ganho de capital apenas ocorrerá em caso de alienação futura das ações da companhia incorporadora, sendo então tal ganho computado pela diferença entre o preço de alienação e o custo originário constante da declaração de bens. (o grifo não consta do original)***
>
> *Tenha-se finalmente presente que esta é a solução que melhor se adequa ao art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), pois só neste momento ocorrerá realização efetiva de um ganho, até então meramente potencial, pois precisamente neste momento é que ocorrerá a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de renda.*

Como visto, a incorporação de ações tem como principais efeitos (i) o aumento de capital da incorporadora, realizado com as ações a serem incorporadas; (ii) a substituição das ações de emissão da sociedade cujas ações serão incorporadas por ações de emissão da incorporadora; (iii) a sub-rogação legal dos acionistas da sociedade cujas ações houverem de ser incorporadas, nas ações da incorporadora; (iv) a conversão da sociedade cujas ações serão incorporadas em subsidiária integral da incorporadora; e (v) a unificação das bases acionárias de ambas as sociedades na incorporadora.

Ora, na incorporação de ações não há a alienação de ações ou mesmo uma incorporação ficta, mas sim a sub-rogação legal dos acionistas da sociedade cujas ações houveram de ser incorporadas, nas ações da incorporadora.

É de se ressaltar, que o protocolo da operação não constitui um instrumento de alienação de ações, mas apenas o meio jurídico pelo qual são estabelecidos os termos da incorporação de ações ajustados entre as companhias.

Da mesma forma é de se ressaltar, que a natureza jurídica da incorporação de ações reside nos efeitos do protocolo da operação sobre os acionistas das sociedades envolvidas, em especial da sociedade a ser convertida em subsidiária integral. Isto porque, não obstante o fato do instrumento de protocolo ser celebrado entre as companhias – vale dizer, sem a participação necessária de seus acionistas – o mesmo produz efeitos não somente sobre as partes do negócio jurídico, mas também sobre seus acionistas, que deverão transferir compulsoriamente suas ações à sociedade incorporadora, uma vez aprovada a incorporação de ações pela maioria dos acionistas das companhias envolvidas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, pode-se afirmar que o negócio jurídico de incorporação de ações possui uma eficácia externa, atingindo a terceiros estranhos ao protocolo, desde que a operação seja aprovada pela maioria das assembléias gerais das sociedades envolvidas.

Da análise dos fatos que envolveram a operação de incorporação das ações é inquestionável, que os fatos ocorreram na forma e na ordem cronológica abaixo descritas:

a) - em 02/01/2006, constituição da REFLA PARTICIPAÇÕES LTDA. pelos sócios LEGUNA PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ n° 05.724.292/0001-29, e Carlos Roberto Mendonça de Almeida Filho, CPF n° 063.338.128-46, com capital social de 1.000 quotas de valor nominal de R$1,00, sendo 999 quotas pertencentes àquele e 1 quota a este;

b) - em 15/01/2007, Newton Cardoso adquire 4.965.440.097 ações da PARTIMAG, por R$ 45.000.000,00 da DORLON SECURITIES LTDA. (DORLON), CNPJ 07.652.999/0001-00;

c) - em 16/01/2007, alteração societária da REFLA, com retirada dos sócios fundadores e transferência de 999 quotas para Newton Cardoso e 1 quota para Newton Cardoso Júnior. Aumento de capital da sociedade por Newton Cardoso, mediante a criação de 45.000.000 novas quotas de R$1,00, com integralização por meio de 4.965.440.097 ações da PARTIMAG S/A. O tipo societário foi alterado de limitada para sociedade por ações e a empresa passou a denominar-se REFLA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A. O capital social ficou distribuído da seguinte forma: Newton Cardoso com 45.000.999 ações de R$1,00 e Newton Cardoso Júnior com 1 ação de R$1,00;

d) - em 16/07/2007, constituição da BRATIL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A CNPJ 08.999.166/0001-75, com capital social de R$500,00, dividido em 500 ações de R$1,00 sendo os acionistas subscritores LEGUNA PARTICIPAÇÕES LTDA. e REFLA PARTICIPAÇÕES LTDA. Foi integralizado nesta data R$50,00;

e) - em 20/07/2007, aprovação em Assembléia Geral Extraordinária pelos acionistas da REFLA, Newton Cardoso e Newton Cardoso Júnior, dos termos do "Protocolo e Justificativa de Incorporação de Ações", contendo proposta de incorporação de todas as ações da REFLA pela BRATIL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, passando aquela a ser subsidiária integral, pelo valor de mercado apurado em laudo de avaliação;

f) - em 20/07/2007, aprovação em AGE da BRATIL às 9 horas da eleição e posse de Newton Cardoso e Newton Cardoso Júnior como, respectivamente, Diretor Presidente e Diretor sem designação específica. Aprovação em AGE da BRATIL às 10 horas dos termos constantes do "Protocolo e Justificativa de Incorporação de Ações" da REFLA, do aumento do capital da companhia no montante de R$287.995.525,00, em virtude da incorporação da totalidade das ações da REFLA. Assim, o capital social da BRATIL passou a ser de R$287.996.025,00, totalmente integralizado, pertencendo 287.996.023 ações ordinárias de R$1,00 a Newton Cardoso e 2 ações no valor de R$1,00 a Newton Cardoso Júnior;

g – em 31/07/2007, a BRATIL incorporou a REFLA. As ações da PARTIMAG deixaram de pertencer à REFLA e passaram a ser propriedade da BRATIL, com custo de aquisição de R$ 287.994.525,00;

h) – em 12/08/2007, a BRATIL alienou as ações da PARTIMAG por R$ 254.600.000,00, operação que resultou num prejuízo de R$ 33.395.525,22.

Quanto a apuração do ganho de capital a Lei nº 7.713, de 1988, assim se manifesta:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Art. 3°. O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9° a 14 desta Lei.*
>
> *[...]*
>
> *§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins*

CÓPIA

Como já dito a incorporação de ações trata-se de operação societária típica, regulada pelo artigo 252 da Lei n° 6.404, de 1976, em que a diretoria de uma sociedade por ações subscreve um aumento de capital em outra companhia, com as ações da própria sociedade por ações, por conta de seus acionistas.

Como resultado, a companhia que teve seu capital aumentado emite novas ações em favor dos acionistas da sociedade cujas ações foram incorporadas e passa a ser a única acionista dessa sociedade. Importante lembrar, todavia, que não há extinção da sociedade, como na incorporação de sociedades, bem como que apesar de se assemelhar com certas figuras, como subscrição de capital em bens, permuta e dação em pagamento, com elas não se confunde.

Como efeito, as ações incorporadas são substituídas no patrimônio dos acionistas por novas ações a serem emitidas pela companhia incorporadora, operando uma sub-rogação real derivada de lei. Com base em Pontes de Miranda, tem-se que na sub-rogação real opera-se a substituição de um bem por outro, sendo que o bem adveniente não apenas toma o lugar do bem substituído, mas também reveste a mesma natureza e se submete ao mesmo regime jurídico do bem substituído.

Ademais, alienação é ato de disposição; de transferência de domínio. A alienação importa na renúncia de um direito e é, portanto, voluntária. Tendo em vista que na sub-rogação real derivada de lei há a substituição de uma coisa por outra em razão de expressa previsão legal, não há que se confundir alienação com sub-rogação real.

De acordo com o Novo Dicionário Eletrônico Aurélio, versão 5.11a, ***Alienar*** significa "Transferir para outrem o domínio de; tornar alheio; alhear;".

Como tido, anteriormente, incorporação de ações" não se confunde com incorporação de sociedades nem tampouco com subscrição de capital em bens e, portanto, inexiste fundamento legal que dê sustentação ao lançamento.

Na incorporação de empresas, ocorre a transmissão do patrimônio da incorporada para a incorporadora, com a extinção daquela.

Já pela figura da incorporação de ações, transmite-se a totalidade das ações (e não do patrimônio), sendo que a incorporada passa a ser subsidiária integral da incorporadora, sem, obviamente, ser extinta, ou seja, permanecendo com direitos e obrigações.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É de se ressaltar, que quem subscreve o aumento de capital é a diretoria da sociedade cujas ações serão incorporadas por conta dos acionistas, porém não em nome deles.

Neste caso, se dá a substituição no patrimônio do sócio, por idêntico valor, das ações da empresa incorporada pelas ações da empresa incorporadora, sem sua participação, pois quem delibera são as pessoas jurídicas envolvidas na operação. Os sócios, pessoas físicas, independentemente de terem ou não aprovado a operação na assembléia de acionistas que a aprovou, deverão, apenas, promover a alteração acima referida em suas declarações de ajuste anual.

CÓPIA

Por sua vez, a subscrição de capital em bens é ato de alienação praticado entre o sócio e a empresa, por intermédio do qual um bem que fazia parte do patrimônio do acionista passa a fazer parte do patrimônio da pessoa jurídica. Em contrapartida, ele recebe ações da do capital da empresa.

O artigo 23 da Lei n° 9.249, de 1995 trata de operações de transferência de bens e direitos a titulo de integralização de capital, sendo, pois, inaplicável ao caso, segundo penso, na medida em que incorporação de ações não representa subscrição de capital em bens.

Ora, na incorporação de ações, só se realiza ganho de capital quando o proprietário vende as ações. Isso porque quando a operação é fechada, só papel entra na sociedade, não há embolso de capital. No caso dos autos o contribuinte não efetuou a venda das ações da BRATIL. Até poderia se argumentar, que a venda ocorreu, em 12/08/2007, quando a BRATIL alienou as ações da PARTIMAG por R$ 254.600.000,00 (com ganho de capital na pessoa jurídica), entretanto, jamais em 20/07/2007 (com ganho de capital na pessoa física do sócio), conforme entendimento da autoridade fiscal lançadora.

Não tenho dúvidas, que a tributação sobre eventual ganho de capital apenas ocorrerá em caso de alienação futura das ações da companhia incorporadora (BRATIL), sendo então tal ganho computado pela diferença entre o preço de alienação e o custo originário destas ações.

Pela não ocorrência de alienação, mas de mera substituição, de participação societária, entendo que não pode dar sustentação à exigência o artigo 3°, § 3°, da Lei n° 7.713, de 1988.

Não se pode olvidar que de acordo com o artigo 5°, inciso II, com o artigo 37 e com o artigo 150, inciso I, todos da Constituição Federal, ao que se soma o artigo 97, incisos I e III, e § 1°, do Código Tributário Nacional — CTN, somente a lei pode instituir ou majorar tributos, bem como definir o fato gerador da obrigação tributária.

É exclusividade de lei determinar a hipótese de incidência tributária e seus elementos quantitativos — base de cálculo e alíquota. Apenas a lei pode fixar as situações que, ocorridas no mundo fático, geram a obrigação de pagar tributo.

Nesse sentido, cumpre destacar as seguintes lições de Roque Antonio Carrazza:

> *Portanto, o princípio da legalidade, no Direito Tributário, não exige, apenas, que a atuação do Fisco rime com uma lei material (simples preeminência de lei). Mais do que isto, determina que cada ato concreto do Fisco, que importe exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei. É o que se*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *convencionou chamar reserva absoluta de lei formal (Alberto Xavier) ou de estrita legalidade (Geraldo Ataliba).*
>
> *Também a conduta da Fazenda Pública, ao cobrar um tributo (atividade tipicamente administrativa), deve vir disciplinada numa lei ordinária, que minudencie os casos e o modo como deve ser aplicada.*
>
> *Como se viu, todos os elementos essenciais do tributo devem ser erigidos abstratamente pela lei, para que se considerem cumpridas as exigências do principio da legalidade. Convém lembrar que são 'elementos essenciais' do tributo os que, de algum modo, influem no an e no quantum da obrigação tributária.*
>
> *(Curso de Direito Constitucional Tributário, 12. ed., Malheiros: 1999, p. 178-179).*

Também justifica o provimento do recurso voluntário o § único, do artigo 38, do RIR/1999, que assim determina:

> *Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o beneficio do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.*
>
> *Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.*

Como visto, a legislação de regência sobre o assunto determina que o Imposto de Renda da Pessoa Física é devido pelo regime de caixa, à medida que o ganho de capital for percebido. Se não houve nenhum pagamento, na data do fato gerador considerado pela autoridade fiscal lançadora, este não pode ser considerado como percebido pelo Contribuinte, em respeito ao Princípio da Entidade, pois não ingressou em sua disponibilidade jurídica ou econômica, não implicando em fato gerador do Imposto de Renda. A tributação desses rendimentos, quando for o caso, depende da efetiva entrega dos valores ao Contribuinte.

Tal regra estabelece o regime de caixa para as pessoas físicas e, inquestionavelmente, o sujeito passivo não recebeu nenhum numerário com a incorporação das ações da REFLA ao capital social da BRATIL.

Restou claro que, por exigência legal, na incorporação de ações o acionista recebe as novas ações independentemente de sua atuação; o investidor permanece inerte no processo, recebendo apenas novas ações da sociedade incorporadora, tal como determina a legislação societária.

O custo de aquisição da participação originária, portanto, não é alterado; ele permanece o mesmo, sendo apenas alterado o ativo detido substituindo-se ações da REFLA por ações da BRATIL.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A autoridade não pode fugir da legalidade tributária, tangenciar ou flexibilizar a legalidade tributária. Impõe-se à autoridade identificar o fato gerador efetivo, real, substancial, descrito em lei, estabelecido em lei, consignado em lei, que será utilizado para fundamentar ou embasar a constituição do crédito.

Por fim é de se dizer, que mesmo que a incorporação de ações pudesse ser comparada a uma modalidade de alienação sujeita à apuração do ganho de capital, não houve recebimento de valores pelo Recorrente, o que, sob a sistemática do regime de caixa, igualmente afasta a possibilidade de tributação pelo imposto de renda.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de desqualificar a multa de ofício e dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por NELSON MALLMANN
Impresso em 26/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA