



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

Processo n° 10880.729326/2012-50
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-004.530 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2016
Matéria IRPF
Recorrente ROSA MARIA DE ALMEIDA LYRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008, 2009

IRPF. GANHO DE CAPITAL. MEAÇÃO. DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE CONJUGAL.

A meação não representa ganho de capital em relação a um dos cônjuges, especialmente, quando não resta comprovado que este tenha auferido qualquer ganho. No caso concreto renúncia do usufruto das ações da empresa, a qual possui um capital social de R\$36.000.000,00, e a liberalidade de um dos cônjuges em doar determinados bens móveis e imóveis, não gera ganho de capital.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO.

No que diz respeito à venda de dois imóveis por meio de empresa da qual impugnante é sócia, não há impedimento legal para que ela organize o seu patrimônio da forma que melhor lhe convier, desde que não ultrapasse os limites estabelecidos em lei.

A holding familiar tem por finalidade a proteção do patrimônio não se prestando como empresa de “passagem” ou “veículo” constituindo prova da artificialidade para reduzir imposto referente ao ganho de capital devido pela pessoa física.

Demonstrado que os atos negociais praticados ocorreram em sentido contrário ao contido na norma jurídica, com o intuito de se eximir ou reduzir da incidência do tributo, cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% diante da constatação da conduta fraudulenta do contribuinte, com o objetivo de impedir o

conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante do tributo devido, utilizando-se de interposta pessoa jurídica.

PAGAMENTO EFETUADO POR TERCEIRO PESSOA JURÍDICA. APROPRIAÇÃO INADMISSÍVEL.

Os pagamentos feitos por terceiros, e em nome destes, não são eficazes para extinguir a obrigação tributária do contribuinte.

Recurso Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar a infração referente ao ganho de capital atinente à 1ª infração (meação), e manter a 2ª infração. Pelo voto de qualidade, restou mantida a multa qualificada bem como a impossibilidade compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica. Ausente, justificadamente, o conselheiro Amílcar Barca Teixeira Júnior. Fez sustentação oral o Dr. Guilherme de Macedo Soares, OAB/DF: 35.220.

João Bellini Júnior - Presidente.

Alice Grecchi – Relatora.

Luciana de Souza Espindola Reis - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros João Bellini Junior (Presidente), Ivacir Julio de Souza, Marcelo Malagoli da Silva, Luciana de Souza Espindola Reis, Andrea Brose Adolfo, Alice Grecchi.

Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até a apresentação da impugnação pelo contribuinte, adoto de forma livre o relatório do Acórdão proferido pela 9ª Turma da DRJ/BHE, nº 02-43.762, constante em fls. 1.640/1.657:

Do Lançamento

Cuida-se de Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Física, exercícios 2008 e 2009, anos-calendário 2007 e 2008 que formalizou a exigência de crédito tributário, em decorrência da omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, conforme Termo de Verificação Fiscal - TVF.

Imposto (2904)	R\$5.497.542,30
Multa Proporcional	R\$7.617.143,48
Juros de Mora (até 8/2012)	R\$2.575.088,56
Valor do Crédito Tributário Apurado	R\$15.689.774,34

Da 1ª Infração

Segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.153/1.196, a apuração da omissão de ganhos de capital decorreu do acordo homologado em processo de separação judicial cujos únicos bens partilhados foram os direitos sobre usufruto das ações da empresa Agriholding e os móveis, alfaías, utensílios e objetos da casa em que residia a contribuinte.

No próprio acordo ficou determinado que a contribuinte receberia do ex-cônjuge o valor de R\$6.000.000,00 (isentos na DIRPF 2008), sendo que R\$5.592.622,00, correspondentes à parcela do usufruto sobre as ações da Agriholding, referem-se aos imóveis relacionados nos itens 1.2 a 1.7 às fls. 1.154/1.155 e os móveis e utensílios que guarneciam sua residência no valor de R\$407.378,00.

De acordo com o TVF na realidade a contribuinte não recebeu o montante de R\$5.592.622,00 como transferência patrimonial, mas sim pela alienação ao ex-marido, de parte da meação correspondente à parcela do usufruto sobre as ações da Agriholding S/A.

Intimado em sede de diligência que posteriormente resultou em ação fiscal, o ex-marido da contribuinte, Sr. José Pessoa de Queiroz Bisneto, informou que não foi determinado valor para o usufruto, o que está corroborado pelo livro de registro de ações da Agriholding acostado aos autos (fls. 895/904).

Diante disto, apurou-se o ganho de capital no valor de R\$838.893,30, conforme quadros de fls. 1.186/1.187.

Foi aplicada a multa de ofício ordinária no percentual de 75%.

Da 2ª Infração

Em pagamento da alienação de sua parte na meação correspondente à parcela do usufruto, R\$5.592.622,00, a contribuinte recebeu quatro imóveis e dois veículos.

Os quatro imóveis foram utilizados para Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) na empresa em que a impugnante é sócia administradora, Parque do Palmar Empreendimentos Imobiliários Ltda. Pouco tempo depois, a sociedade alienou dois desses imóveis.

Dos imóveis, três foram transferidos à sociedade da qual a contribuinte é sócia, de acordo com as escrituras públicas acostadas aos autos, fls. 38/57, aptos 171, 91 e 221, situados em São Paulo/SP, mediante dação em pagamento em que o ex-marido, José Pessoa, figura como anuente. O outro imóvel corresponde a uma área localizada na Praia do Francês em Maceió/AL.

A empresa Parque do Palmar foi intimada a prestar esclarecimentos sobre o citado aumento de capital. Em resposta, informou que os quatro imóveis avaliados por R\$5.372.622,00, constam no livro razão e foram recebidos à conta de Reserva para Futuro Aumento de Capital. A autoridade autuante afirma que o laudo de avaliação apresentado não merece crédito, pois dois dos imóveis foram alienados pouco tempo depois por R\$35.000.000,00.

Na análise dos livros contábeis apresentados pela Parque do Palmar, a fiscalização descreve diversos lançamentos e conclui que a venda de dois dos imóveis pela pessoa jurídica teve como objetivo reduzir a carga tributária na pessoa física de maneira indevida.

Considerando o curto espaço de tempo entre o Adiantamento para Futuro Aumento de Capital e a alienação dos imóveis, em resumo, foram identificados vários pontos que levaram à não aceitação da venda via pessoa jurídica:

- As receitas operacionais da Parque do Palmar, desde a sua aquisição pela contribuinte, resumem-se àquelas decorrentes da alienação de dois dos imóveis recebidos em AFAC;
- Os imóveis foram conferidos à Parque do Palmar via AFAC, quando dois deles ainda estavam em nome de terceiro. Os apartamentos nº 171 e 221 foram alienados antes mesmo do capital ser integralizado;
- A empresa Parque do Palmar não possui empregados;
- O endereço da Parque do Palmar é o mesmo endereço residencial da sócia, Sra. Rosa Maria;

- A pessoa jurídica não tem inscrição no Conselho Regional de Corretores de Imóveis;
- A empresa alienante contratou serviços de terceiros para a promoção, consultoria e intermediação na venda dos dois imóveis;
- Os patrimônios da Parque do Palmar e da Sra. Rosa Maria se confundem;
- A Parque do Palmar é uma “empresa de prateleira”;
- A Alienação de dois apartamentos via pessoa jurídica resultou em vantagem fiscal à contribuinte;
- Exceto os dois apartamentos vendidos, a Parque do Palmar possui apenas o apartamento onde reside a Sra. Rosa Maria, a área na Praia do Francês e um apartamento em construção;

Às fls. 1.191/1.192 constam planilhas que, segundo afirma a autoridade autuante, evidenciam os sucessivos valores pelos quais os imóveis foram transferidos.

A Fiscalização entende que embora os procedimentos possuam aparência normal, sustentada em atos formais e regularmente constituídos, não traduzem a verdadeira vontade das partes, pois houve ocultação e alteração do negócio efetivamente pretendido, o que configura planejamento tributário ilícito.

Conclui a autuante que os atos praticados em curto espaço de tempo pela contribuinte, antes mesmo de se tornar sócia da empresa Parque do Palmar, devem ser analisados em conjunto, pois evidenciam uma operação estruturada, previamente engendrada com finalidade exclusiva de reduzir a carga tributária na alienação, aproveitando-se do percentual de presunção aplicado à receita bruta da pessoa jurídica.

Na apuração do ganho de capital foram considerados os custos de aquisição de R\$2.286.656,00 (Apto nº 171) e de R\$1.407.983,00 (Apto nº 221), sem correção monetária, nos termos do artigo 16, caput, da Lei 7.713/88, artigo 131 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99) e artigo 5º da Instrução Normativa SRF 84/2001.

Para esta infração o ganho de capital corresponde a R\$4.658.649,00, já considerados os percentuais de redução previstos na Lei 11.195/2005.

Neste caso, considerando o procedimento adotado pela contribuinte na formatação do planejamento tributário ilícito, diante do evidente intuito de fraude foi aplicada a multa qualificada no patamar de 150%, nos termos do artigo 44, II da Lei 9.430/96.

Da Impugnação

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

Autenticado digitalmente em 05/04/2016 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 07/04/2016 por ALICE GRECC HI, Assinado digitalmente em 07/04/2016 por JOAO BELLINI JUNIOR

Impresso em 08/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Cientificada do lançamento, a contribuinte, por seus procuradores, apresentou a peça impugnatória de fls. 1.201/1.248.

Com base no artigo 20 da Instrução Normativa nº 84/2001, afirma que a apuração de ganho de capital realizada pela fiscalização partiu da falsa premissa de que o custo de aquisição do direito de usufruto (ações da Agriholding), alienado ao ex-cônjuge pelo valor de R\$5.592.622,00, corresponderia a R\$0,00.

Segundo relata, a autoridade autuante interpretou equivocadamente a declaração de bens e direitos do ex-cônjuge, quando entendeu que os valores declarados tocavam à nua propriedade das ações e não ao respectivo direito de usufruto. Salieta que tudo leva a crer que as ações eram de titularidade dos filhos, exceção feita a alguns títulos detidos pelo próprio declarante e por Rosa Maria.

Entende que na verdade o custo de aquisição do usufruto correspondia a R\$15.937.663,53. Para corroborar este posicionamento a defesa junta cópia de ação judicial proposta contra o ex-cônjuge que visou declarar a nulidade da doação e a constituição de usufruto de ações da Agriholding em favor dos filhos do casal.

Acrescenta que de acordo com o referido processo, desde 2002 os filhos aparecem na titularidade de praticamente todas as ações da Agriholding, cabendo à impugnante e ao ex-marido apenas uma ação, conforme boletim de subscrição constante da Assembleia Geral, fl. 149 do processo judicial anexado aos autos às fls. 1.367/1.551.

Prossegue afirmando que a doação com reserva de usufruto, independente da validade jurídica é anterior ao ano de 2007, diferente do alegado pela fiscalização. Conclui que está claro que o valor constante da declaração de bens e direitos do ex-cônjuge somente pode referir-se ao valor do usufruto e não ao da nua-propriedade que estava em nome dos filhos.

Quanto à segunda infração capitulada no auto de infração, aduz que as operações de comercialização de imóveis pela empresa Parque do Palmar são lícitas e traz extenso arrazoado para cravar que a Receita Federal possui uma visão deturpada do uso do planejamento tributário.

Informa que após a partilha dos bens a contribuinte optou por organizar o patrimônio imobiliário sob a forma empresarial, inicialmente por meio de AFAC e posteriormente com a integralização do capital em pessoa jurídica cuja atividade econômica passou a ser de compra, venda e aluguel de imóveis, visando futura comercialização ou recebimento de aluguéis.

Com o objetivo de proteger o patrimônio, explica que constituiu quotas da empresa Parque do Palmar no percentual de 5% para cada filho. Posteriormente cedeu a eles 85% que lhe cabiam sobre a forma de doação com reserva de usufruto vitalício.

Entende que somente por esta explanação já é possível visualizar um propósito comercial que não de ordem tributária para organização do patrimônio. Ressalta que tal organização sob a forma de pessoa jurídica tem

o viés de proteção que evita a contaminação imediata por restrições relacionadas ao CPF dos sócios.

Com base em conceitos doutrinários, alega que houve fiel cumprimento dos requisitos de validade, diante da nitidez do planejamento patrimonial e sucessório utilizado.

No aspecto cronológico diz que a conferência dos quatro imóveis por meio de AFAC teria ocorrido antes da alienação de dois deles e que houve a conversão em aumento de capital na primeira alteração contratual na JUCESP. Tudo de acordo com a Instrução Normativa SRF 127/88 e Parecer Normativo CST 17/84.

Quanto à licitude, a utilização do AFAC em 10/10/2007, na qual terceiros (Jotapar Participações e Célio Cardoso) lavraram em favor da Parque do Palmar, escrituras públicas de Dação em Pagamento, seguida de posterior integralização do capital, atende perfeitamente a legislação. O fato de a venda de dois dos imóveis ter ocorrido entre o AFAC e sua conversão em aumento de capital não obsta ou prejudica as alienações promovidas pela pessoa jurídica, pois a conversão em aumento de capital ratifica a titularidade do bem.

Acrescenta ainda que houve o devido registro contábil reconhecido pelo auditor, além de não ter havido qualquer óbice por parte dos tabelionatos de registro de notas e de imóveis. Da mesma forma não houve qualquer irregularidade na transferência do AFAC, por meio de imóveis para a Parque do Palmar, pois este foi um procedimento previsto no acordo homologado judicialmente.

Em relação ao propósito negocial, refuta cada um dos pontos trazidos pela fiscalização como indícios que, segundo afirma, levaram à desconsideração da personalidade jurídica da empresa.

Quanto às Receitas operacionais, adverte que no cenário atual a empresa visa agregar ativos imobiliários e não seu desfazimento, pois encontra-se em fase de formação de estoque, haja vista a aquisição de outros dois imóveis em 2010 e 2011.

No que se refere aos imóveis conferidos via AFAC, quando dois deles pertenciam a terceiros, afirma que já detinha título de crédito judicial que lhe garantia direito transacional sobre eles.

Entende que o fato de dois imóveis terem sido alienados em 29/11/2007 e 11/2/2008, não traz qualquer irregularidade contábil no registro do AFAC, pois ficou comprovada a sua substituição em aumento de capital.

Discorre sobre a desnecessidade de manter empregados nos quadros da empresa que administra, pois não há esta determinação na legislação. Da mesma forma não há impedimento para que uma pessoa jurídica contrate serviços terceirizados para intermediação de vendas dos imóveis.

Contrariamente à afirmação fiscal, a empresa não é de fato de uma pessoa só, pois os filhos adentraram no quadro societário no mesmo ato em que houve seu ingresso, cabendo a eles a nua propriedade das quotas.

Também afirma que não há nenhum dispositivo legal que proíba que o endereço da empresa seja o da residência do sócio.

Quanto à falta de registro da empresa no CRECI/SP, diz que a fiscalização deveria ter tributado as receitas de vendas. Por esta premissa, caberia suscitar vício material de lançamento por erro de sujeito passivo, pois não há pertinência na despersonalização da Parque do Palmar.

Contesta a afirmação fiscal de que os patrimônios da Parque do Palmar e da sócia se confundem, pois tal conjectura nada prova a não ser o erro condenável por outras ciências que não a do direito tributário.

No que se refere à acusação de ser a Parque do Palmar uma empresa de prateleira, ensina que várias são as dificuldades atuais para a abertura de um CNPJ e que é de conhecimento geral o procedimento usual adotado por escritórios de contabilidade para constituir CNPJ sem efetiva operação e com baixo capital social para depois negociar com terceiros, criando um verdadeiro mercado paralelo.

A defesa afirma não concordar com esse cenário, mas se viu obrigada a utilizar-se dele para organizar mais rapidamente o patrimônio que futuramente será revertido a favor dos filhos.

Alega que a vantagem fiscal de R\$2.215.149,00 obtida com a venda dos dois imóveis via pessoa jurídica é mera decorrência da legislação tributária e que os propósitos maiores da conferência dos imóveis à Parque do Palmar foi a organização e proteção do patrimônio por meio do planejamento sucessório.

Por fim, contesta a afirmação de que fora os bens vendidos, a Parque do Palmar possui apenas três outros imóveis em estoque, pois a legislação não determina o número mínimo de unidades que a empresa deve deter.

Caso o entendimento seja o de que os ganhos de capital devam ser tributados na pessoa física, requer a imputação dos valores pagos pela empresa Parque do Palmar. Neste ponto cita julgado do CARF.

Pugna pelo cancelamento da multa qualificada, pois apenas existe fraude, nos termos do artigo 72 da Lei 4.502/64, quando há ação dolosa tendente a obstar a ocorrência do fato gerador.

A Turma de Primeira Instância, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF - Exercício: 2008, 2009

GANHO DE CAPITAL. USUFRUTO. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Inexistindo nos autos prova inequívoca de que o valor da sua propriedade é idêntico ao valor do usufruto, o custo de aquisição do direito corresponde ao próprio valor da alienação.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. INTERPOSTA PESSOA.

A utilização de interposta pessoa jurídica não altera a condição do contribuinte de real beneficiário do ganho de capital havido na alienação de imóveis.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO.

Demonstrado que os atos negociais praticados ocorreram em sentido contrário ao contido na norma jurídica, com o intuito de se eximir da incidência do tributo, cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQÜÊNCIA

O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA.

A liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A aplicação das multas de ofício decorre do cumprimento da norma legal. A prática dolosa, com evidente intuito de fraude, tendente a reduzir expressivamente o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, justifica a aplicação da multa agravada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado do Acórdão nº 02-43.762 da 9ª Turma da DRJ/BHE em 24/06/2013 (fl. 1.661).

Sobreveio Recurso Voluntário em 23/07/2013 (fls. 1.666/1.736), no qual, o contribuinte, em suma, ratificou as razões da impugnação.

É o relatório.

Passo a decidir.

DA PARTILHA

11. Os bens são assim partilhados:

- A) Caberá ao varão a totalidade do (sic) direitos de usufruto sobre as ações da empresa Agriholding S/A, suas coligadas e subsidiárias;
- B) Caberá à varoa os bens que guarnecem o imóvel de sua residência. (grifo nosso)

DO PATRIMÔNIO

9. Para fins de partilha, e ao tempo do casamento, declaram-se os divorciados proprietários e titulares dos seguintes bens e direitos:

- a) direito do Separando ao usufruto sobre a participação societária correspondente a 100% (cem por cento) do capital social da Agriholding S/A, que é de R\$ 36.000.00,00 (trinta e seis milhões de reais), com suas subsidiárias e coligadas, entre as quais a JOTAPAR PARTICIPAÇÕES LTDA.;
- b) móveis, alfaias, utensílios e objetos de arte e adorno, que guarnecem a residência da varoa, à Rua João Lourenço nº 464, aptº 171, 17º andar, no valor estimado de R\$ 407.378,00; (grifo nosso)

No que tange à segunda infração, qual seja, omissão de ganhos de capital decorrente da venda de dois imóveis recebidos por ocasião do acordo judicial à título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital - AFAC na empresa Parque do Palmar, entendo correta a decisão *a quo*, de modo que deve ser mantido o lançamento neste item.

Assim, transcrevo excertos da decisão de primeira instância, os quais ratifico e utilizo como fundamentos para julgar:

No que diz respeito à venda de dois imóveis por meio de empresa da qual impugnante é sócia, não há impedimento legal para que ela organize o seu patrimônio da forma que melhor lhe convier, desde que não ultrapasse os limites estabelecidos em lei. É o planejamento sucessório por meio de empresa denominada na doutrina por holding familiar.

A holding familiar concentra parte ou a totalidade dos bens de que são proprietários alguns membros de uma mesma família e objetiva a proteção do patrimônio, de forma a facilitar a gestão dos bens e obter maiores benefícios fiscais em caso de sucessão. Seus principais objetivos são, portanto, a blindagem do patrimônio, o planejamento sucessório e tributário e a contribuição de todos para a manutenção da estabilidade financeira e da harmonia familiar.

Tal figura societária surge, assim, como proteção ao patrimônio frente a situações de dissolução familiar e de divergências no processo sucessório, evitando-se, inclusive, a entrada de pessoas estranhas à configuração inicial do quadro societário da empresa, salvo concordância da totalidade dos sócios.

Feita esta introdução, há que se verificar se a empresa Parque do Palmar foi realmente adquirida para administrar os imóveis, com o fim último de proteger o patrimônio familiar ou se visou unicamente ao benefício fiscal da sua sócia administradora.

No caso em análise, os apartamentos nº 91, 171 e 221 situados em São Paulo/SP e uma área localizada na praia do Francês em Maceió/AL foram recebidos pela contribuinte em 10/10/2007, via cumprimento de acordo homologado judicialmente, na dissolução da sociedade conjugal. No mesmo documento, portanto, na mesma data, os imóveis foram conferidos à Parque do Palmar, empresa da qual a Sra. Rosa Maria passou a ser sócia.

[...]

Os apartamentos nºs 171 e 221 foram objeto de escrituras de dação em pagamento lavradas em 22/11/2007 e 19/12/2007, respectivamente, oportunidade em que foram conferidos à Parque do Palmar. Esta empresa recebeu o sinal de R\$3.750.000,00 em 29/11/2007 e outros R\$21.250.000,00 em 19/12/2007 data da lavratura da escritura de compra e venda à Hogart Participações Ltda do apartamento nº 171. O apartamento 221 foi alienado à Aller Participações pelo valor de R\$10.000.000,00 em 11/02/2008, momento em que foi efetuado o pagamento e a lavratura da escritura.

Daí se percebe que os imóveis permaneceram na titularidade da Parque do Palmar, apenas com o intuito de serem alienados, para que a Sra. Rosa Maria pudesse fugir da tributação do ganho de capital na pessoa física. Tanto é verdade que tendo sido recebidos mediante dação em pagamento, imediatamente deveria ocorrer a alteração contratual de integralização do capital pelo valor dos imóveis, o que somente aconteceu em 12/8/2008, com registro na JUCESP, fls. 240/252, apesar de constar o registro contábil em 3/7/2008, quase um ano após a data considerada do AFAC (10/10/2007), quando a empresa não mais possuía os bens.

Daí se percebe que os imóveis permaneceram na titularidade da Parque do Palmar, apenas com o intuito de serem alienados, para que a Sra. Rosa Maria pudesse fugir da tributação do ganho de capital na pessoa física. Tanto é verdade que tendo sido recebidos mediante dação em pagamento, imediatamente deveria ocorrer a alteração contratual de integralização do capital pelo valor dos imóveis, o que somente aconteceu em 12/8/2008, com registro na JUCESP, fls. 240/252, apesar de constar o registro contábil em 3/7/2008, quase um ano após a data considerada do AFAC (10/10/2007), quando a empresa não mais possuía os bens.

Não é preciso muito esforço para perceber que não houve aumento de capital com integralização de bens imóveis. Ao contrário do que alega a defesa o aumento de capital se deu em dinheiro, advindo do lucro obtido na venda dos imóveis, basta observar atentamente o item 1 da citada alteração contratual.

[...]

Ao dar os dois imóveis em AFAC na data de 10/10/2007 a vontade declarada pela contribuinte era proteger o patrimônio familiar com o aumento de capital social da empresa, transmissão das quotas para os seus filhos e instituição de usufruto vitalício sobre os direitos decorrentes. Como já

demonstrado anteriormente, a exteriorização desta intenção nunca houve. A vontade real que emerge dos autos foi uma só: alienar os imóveis pelo maior preço possível na pessoa jurídica, utilizando-se da tributação com base no lucro presumido, com vistas a fugir da incidência do imposto de renda na pessoa física.

Os resultados obtidos através do planejamento fiscal são próprios do negócio jurídico utilizado, distinguindo-se da simulação, cujos resultados não são aqueles ostensivamente indicados pelas partes. Observe-se que para alcançar o negócio fiscal menos oneroso, a contribuinte utilizou-se de mero pretexto, qual seja, a alienação via pessoa jurídica, como forma de lesar o Fisco.

Para caracterizar o planejamento tributário o contribuinte deve trabalhar com fatos reais e não na produção de mera construção artificial de fatos, que não saia do papel, ou que dele saia em realidade distinta daquela com que se apresenta aos olhos de terceiros.

Nesta última situação há um desarranjo, com lesão do direito e prejuízo a terceiros, no caso o Fisco.

O que se nota é que se os atos forem reais e definitivos, haverá mudanças na vida das pessoas, ligadas aos seus patrimônios. Logo, a economia fiscal terá sido consequência dessas mudanças. Diversamente, quando os atos tiverem sido apenas aparentes, como é o caso dos autos, não terá havido qualquer mudança, ou a mudança inicial terá sido contrabalançada por outra posterior. A alegação da economia fiscal pretendida não encontra válido suporte nos fatos, porque esses fatos foram neutralizados pela real ocorrência o fato gerador.

Os argumentos expendidos pela defesa não possuem força suficiente para sustentar a licitude do planejamento tributário pretendido, pois se caracteriza a simulação quando os atos formais não representam a real intenção, situação em que o fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade não garante a legitimidade do conjunto de operações.

Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (aumento de capital/integralização) divergiam da real intenção subjacente (venda instantânea dos imóveis), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto. O objetivo da Sra Rosa Maria como sócia não era aumentar o capital social da Parque do Palmar, via AFAC, mas efetuar a venda dos imóveis na pessoa jurídica com sensível redução do imposto devido pela pessoa física.

O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem

motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

Devidamente demonstrado nos autos que os atos negociais praticados deram-se em direção contrária a norma legal, com o intuito de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN), cabível a descon sideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação. Importante repisar que a autuação não tratou de descon siderar a pessoa jurídica como alega a impugnante, mas tão somente os atos que tiveram o objetivo de ludibriar o fisco.

Por estes motivos, conclui-se que o procedimento fiscal foi acertado ao tributar o fato verdadeiramente ocorrido, a venda de imóveis por interposta empresa, com a finalidade clara de beneficiar a pessoa física.

No que tange à segunda infração foi aplicada multa qualificada (150%), prevista no artigo 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

No caso dos autos, não houve uma "presunção" de infração, o que se verificou-se foi a simulação de um negócio jurídico, a partir da ausência de propósito negocial, cuja finalidade única foi a economia do imposto.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

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

Os arts. 71 e 72 da Lei nº Lei 4.502/64, por seu turno, assim dispõem:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é tecla ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

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

Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que a diferenciada declaração inexata ou da falta ou pagamento a menor do tributo ou da omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, seja ela pelos mais variados motivos que se possa alegar. Dessa forma, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado (nota fiscal fria, calçada, declaração do beneficiário do pagamento de que não prestou os serviços etc), sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

O intuito do contribuinte de fraudar não pode ser presumido: Compete ao fisco exibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa de fraudar o Erário Público.

No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Apesar da nítida intenção da contribuinte em ver reduzida sua tributação, não se vislumbra a presença do dolo relacionado à conduta que levou à pretendida redução de tributo. Nos casos de planejamento tributário, é necessário que seja identificado o dolo relacionado à ilicitude da conduta praticada, e não com relação ao objetivo de redução de tributo. Mesmo porque, está no cerne do conceito de elisão fiscal a existência do direito do contribuinte de planejar seus negócios com o objetivo de redução ou não pagamento de tributos.

No entanto, frustrado o planejamento tributário e ausente a evidência de que a contribuinte sabia e queria praticar o ilícito, deve ser afastada a multa qualificada. Tem-se, assim que, apesar de o negócio ter sido desconsiderado, afastando-se os seus efeitos para fins de tributação, identificando-se ser o tributo devido, resta evidente que o Recorrente agiu certo de que estaria praticando o chamado negócio jurídico lícito, afastando o dolo apontado.

Neste sentido cabe transcrever a ementa do julgado abaixo, o qual coaduna-se com o entendimento desta relatora:

"Processo nº 18471.000009/2006-33

Recurso nº 154.824 Voluntário

Matéria IRPJ E OUTRO - Exs.: 2002 a 2004

Acórdão nº 107-09.601

Sessão de 17 de dezembro de 2008

[...]

MULTA QUALIFICADA Ainda que se possa vislumbrar nas condutas da autuada as figuras doutrinárias, e hoje positivadas na legislação civil, da fraude à lei e do abuso de direito, se os atos negociais foram devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando foi dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, porque não provadas as figuras delituosas requeridas pela lei que autoriza a exasperação da penalidade.

[...]”

Cabe salientar, que a decisão acima citada teve interposição de recurso especial pela PGFN, cujo julgamento ocorreu em 20.01.2016, e a 1ª Turma da CSRF, negou provimento ao referido recurso, Decisão nº 9101-002.189, portanto, restando mantida a decisão supratranscrita.

Por fim, alternativamente, postula a recorrente que os valores recolhidos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, sejam reduzidos do imposto a pagar apurado pelo Fisco na presente autuação.

Quanto a este requerimento, assiste razão a recorrente, de modo que o valor, efetivamente, recolhido na pessoa jurídica deve ser abatido na presente autuação, a fim de evitar que sejam duplamente tributados os mesmos bens em relação ao mesmo fato gerador, isto é, a venda dos imóveis, pois em assim permanecendo, ocorrerá a tributação na pessoa jurídica e na pessoa física.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso para, cancelar a primeira autuação, bem como, em relação à segunda infração, abater recolhimento efetuado pela pessoa jurídica (Parque do Palmar), em relação ao presente fato gerador e reduzir a multa para o 75%.

(Assinado digitalmente)

Relatora Alice Grecchi

Voto Vencedor

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Redatora Designada

Apesar da consistente fundamentação trazida pela ilustre relatora, dirijo do seu voto em relação à multa qualificada e ao aproveitamento de recolhimento feito por terceiros.

Multa Qualificada

Foi aplicada multa qualificada (150%), prevista no artigo 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, *in verbis*:

Lei 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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; [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

...

§ 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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

Lei 4.502/64:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Por dolo ou conduta dolosa entende-se:

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

Vejamos o Acórdão 9202003.128 CSRF, 2^a turma, que trata da multa qualificada:

A fraude se caracteriza por uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe, sempre, a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária.

Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia na ocorrência do fato gerador ou retarda o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

(...)

A multa qualificada não é aplicada somente quando existem nos autos documentos com fraudes materiais, como contratos e recibos falsos, notas frias etc., decorre também da análise da conduta ou dos procedimentos adotados pelo contribuinte que emergem do processo. (Acórdão 9202003.128, CSRF, 2^a Turma, de 27 de março de 2014)

Assim, considerando que o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (aumento de capital/integralização) divergiram da real intenção da contribuinte (venda instantânea dos imóveis), evidenciando-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, verifica-se que o objetivo da contribuinte como sócia não era aumentar o capital social da empresa Parque do Palmar, via AFAC, mas efetuar a venda dos imóveis na pessoa jurídica com sensível redução do imposto devido pela pessoa física, de modo que a multa qualificada deve ser mantida.

Aproveitamento de Recolhimentos realizados por terceiro Pessoa Jurídica

Entendo que a legislação veda o aproveitamento, pela Recorrente, dos valores recolhidos pela pessoa jurídica, a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, incidentes sobre o ganho de capital.

De acordo com o art. 304 do Código Civil, o pagamento realizado por terceiro somente é eficaz para extinguir a obrigação quando feito em nome do devedor:

Art. 304. Qualquer interessado na extinção da dívida pode pagá-la, usando, se o credor se opuser, dos meios conducentes à exoneração do devedor.

Parágrafo único. Igual direito cabe ao terceiro não interessado, se o fizer em nome e à conta do devedor, salvo oposição deste.

No mesmo diapasão do Direito Privado, no regime do Direito Tributário, a compensação exige a existência de duas pessoas, simultaneamente credora e devedora uma da outra, e de duas obrigações recíprocas, com a ressalva de que as partes têm de ser credor e devedor recíprocos *ex lege* e *ab initio*.

Assim, o art. 170, do CTN, e art. 74, da Lei nº 9.430/96, apenas admitem que se proceda ao encontro de contas entre créditos fiscais com créditos do próprio sujeito passivo contra o Fisco, ou seja, apenas no caso de o sujeito passivo ter direito a recebimento de algum crédito seu contra a Fazenda ele pode optar por compensar esse valor com débitos seus para com o Fisco.

CTN

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Lei 9.430/96

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013).

Ainda que fosse admitido o aproveitamento de créditos de terceiros, tal somente poderia ocorrer mediante requerimento do titular do crédito, formalizado pelo competente instrumento de cessão de crédito.

No caso dos autos, não há comprovação de que a pessoa jurídica Parque do Palmar, que é a detentora do suposto direito creditório, tenha formalizado requerimento neste sentido.

Portanto, fica indeferido o pedido de aproveitamento de recolhimentos feitos em nome de terceiros.

Por fim, em relação às demais matérias do recurso, não abarcadas neste voto vencedor, ratifico o entendimento e os fundamentos expendidos no voto da relatora.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a infração referente ao ganho de capital atinente à primeira infração (meação).

Luciana de Souza Espíndola Reis

CÓPIA