



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.757314/2020-25
ACÓRDÃO	2101-003.281 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSE RICARDO REZEK
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

REGIMENTO INTERNO DO CARF - PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21/12/2023 - APLICAÇÃO DO ART. 114, § 12, INCISO I Quando o Contribuinte não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

DIREITO DE AUTO-ORGANIZAÇÃO. EXERCÍCIO ABUSIVO. CARACTERIZAÇÃO. PROPÓSITO EXTRATRIBUTÁRIO SUFICIENTE.

Quando alguém usa do seu direito para alcançar objetivos inusitados e prejudica terceiros, caracteriza-se o abuso de direito, que é ato ilícito e, como tal, não merece tutela. Dessa forma, como o direito de auto-organização não existe para que os contribuintes paguem menos impostos, deverá ser exercido com algum propósito extra tributário, a fim de que eventual redução ou supressão de tributos seja oponível ao Fisco.

MULTA QUALIFICADA.

Restando provada que a conduta do sujeito passivo se enquadra no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, deve a multa ser mantida em 150%.

NULIDADE.

Não se verifica qualquer situação que possa configurar como nulo o lançamento. Não ocorreu qualquer erro de identificação do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada a 100%

Assinado Digitalmente

Cleber Ferreira Nunes Leite – Relator

Assinado Digitalmente

Mario Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Heitor de Souza Lima Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de fls. 456 a 467, relativo ao imposto de renda pessoa física, juros de mora e multa de ofício, onde restou constatada omissão de rendimentos de pessoa jurídica e omissão na apuração de ganhos de capital na alienação de ações não negociadas em bolsa de valores, referentes aos anos-calendário de 2015, 2016 e 2017.

Cientificado do lançamento em 23/09/2020 (fl. 477), o contribuinte apresentou, em 22/10/2022, sua impugnação de fls. 482 a 514, alegando, em suma, de acordo com o Relatório do Acórdão da Impugnação, que:

- 1 – é incontroverso que o impugnante detinha 7.780.000 ações da Paraná após a redução de capital da JBR. As ações foram integralizadas no fundo JRR FIP pelo valor apontado no laudo de avaliação. Posteriormente, a JRR FIP alienou as ações para a Macponta pelo valor de R\$ 26.431.710,07;
- 2 – a fiscalização concluiu que o impugnante se utilizou de um planejamento abusivo, com a utilização de fundo de investimento com o intuito de se eximir do pagamento do imposto devido sobre ganho de capital na venda da empresa Paraná. Com isso, a fiscalização desconsiderou a figura do JRR FIP exclusivamente em relação às operações envolvendo a Paraná;
- 3 – o auto de infração deve ser anulado posto haver erro de acusação. Não há qualquer ilegalidade em utilizar as ações para a integralização de cotas no JRR FIP. O ADI RFB 07/2007 e a Lei 13.043/2014 preveem a integralização de cotas de

fundos de investimento por meio da entrega de títulos ou valores mobiliários. Assim, é absolutamente legítima a operação realizada pelo impugnante;

4 – caso existisse alguma irregularidade nessas operações, o que se nega veementemente, caberia à D. Fiscalização lavrar auto de infração para exigir eventual ganho de capital auferido pelo Impugnante ao integralizar as ações da Paraná no JRR FIP, sob a alegação de que a operação foi realizada a valor contábil e não a valor de mercado;

5 – nos termos do art. 116 do CTN a autoridade fiscal somente pode desconsiderar os atos ou negócios jurídicos efetuados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. No entanto, a própria legislação estabelece que o ato praticado é legítimo não é possível sustentar que houve uma dissimulação na venda das ações da Paraná pelo FIP;

6 – o FIP é um importante instrumento para o desenvolvimento do mercado de capitais. O objetivo do legislador ao criar a isenção tributária para o FIP foi estimular que as operações envolvendo participações societárias fossem realizadas no âmbito do FIP, de forma que os rendimentos auferidos nessas operações fossem reinvestidos pelo fundo em outros negócios jurídicos. O imposto é pago pelo cotista no momento de amortização das cotas ou liquidação do fundo;

7 – do ponto de vista da legislação da CVM o FIP atende completamente a todos os requisitos, sendo, inclusive, administrado por instituição de renome e reputação consolidada no mercado financeiro;

8 – não tem respaldo na lei ou em qualquer ato normativo a alegação de que um fundo de investimento é uma modalidade de investimento coletivo. Não há na legislação do FIP qualquer determinação de quantas ações ou quantas empresas devem ser investidas para a obtenção do benefício fiscal;

9 – na situação aqui analisada, faria mais sentido que o contribuinte pagasse o Imposto de Renda sobre o ganho de capital no valor de R\$ 4 milhões e investisse R\$ 4 milhões a menos nos outros investimentos administrados pelo JRR FIP? Ou faria mais sentido que ele criasse um FIP, com todas as formalidades legais, que passasse a partir de então gerir todas as empresas do Grupo RZK, que contratasse gestora, administradora, publicação de balanço e, a partir de toda essa estrutura, pudesse ter mais R\$ 4 milhões para investir em outros negócios?

10 - o Impugnante já tinha imaginado criar um FIP no passado. Assim que soube do interesse da Macponta sobre a Paraná, aquela ideia que vinha sendo há muito tempo refletida, achou o campo fértil para sua implementação. Haveria a possibilidade de vender a Paraná e assim conseguir um caixa necessário para bancar a estrutura de FIP para todas as empresas do Grupo. Isso foi exatamente o que aconteceu. A integralização da Paraná no FIP e sua subsequente venda estão inseridos em um contexto amplo de reorganização societária das empresas do Grupo;

11 - não há que se falar em isenção no presente caso, mas sim, diferimento, uma vez que a tributação efetivamente ocorre quando da distribuição de recursos aos cotistas mediante amortização/liquidação de cotas ou liquidação do fundo, ocasião na qual o IRRF será retido sob a alíquota de 15%, incidente sobre a diferença entre o valor inicialmente investido e o montante recebido na amortização ou liquidação. E diferimento sequer pode ser considerado como um benefício fiscal como se vê da legislação do ICMS. Assim sendo, a sua utilização não poderia jamais ser considerado como planejamento tributário e muito menos abusivo, pois há apenas um diferimento do momento da tributação, mas que será devidamente pago quando ocorrer o ato de efetiva disponibilização;

12 - o Impugnante constituiu o JRR FIP para que este pudesse concentrar todos os investimentos do Grupo RZK de modo a efetuar uma melhor gestão das empresas do grupo e efetuar reinvestimentos. Com efeito, referido fundo está ativo até os presentes dias e tem como objetivo “proporcionar aos seus Cotistas a valorização de suas Cotas, por meio do investimento em carteira de Valores Mobiliários de emissão de Companhias Investidas, mediante proposta apresentada pelo Comitê Gestor e de Investimento, e posterior aprovação pela Assembleia Geral de Cotistas (...)”. (Art. 2º do Regulamento JRR FIP – Doc. 03);

13 - uma das operações realizadas por meio do JRR FIP foi a alienação das ações da Paraná à Macponta;

14 - operações empresariais naturalmente são precedidas de negociações, não se dão abruptamente, de modo que o início das negociações da venda da Paraná se deram a partir de um MOU amplo e irrestrito que previa até mesmo a possibilidade de uma reestruturação que alterasse o controle societário da Paraná;

15 - no decorrer das negociações e em conformidade com a cláusula 2.1.1 do MOU, o Impugnante decidiu reinvestir os ganhos que seriam obtidos com a venda da participação societária da Paraná. Já sendo um investidor altamente qualificado e tendo o conhecimento do fomento das estruturas de FIP conforme regime jurídico-tributário dos fundos de investimento para consecução desse propósito, o Impugnante decidiu por bem efetuar a alienação do investimento por meio do JRR FIP para que o capital adquirido pudesse ser reinvestido pelo fundo, intenção que foi efetivamente formalizada por meio da Cláusula 1.8 do aditamento ao MOU. Ademais, os investimentos feitos no JRR FIP nunca foram resgatados pelo Impugnante, ou seja, nunca houve liquidez da valorização dos ativos para o cotista do fundo;

16 - não existe qualquer ato do Impugnante no sentido de tentar burlar a Fazenda Pública. Todos os atos foram devidamente formalizados e transparentes, conforme determina a legislação. Portanto, mais uma prova de que não há que se falar em fraude por parte do Impugnante;

17 - ao contrário do que afirma a Fiscalização, o impugnante, na qualidade de contribuinte, tem todo o direito de optar, dentre as hipóteses legalmente

autorizadas, não somente por aquela que é capaz de lhe trazer a economia fiscal mais significativa, sem que isso reflita em prejuízo aos cofres públicos, e muito menos em conluio, fraude ou simulação, mas igualmente por aquela que melhor se adéqua aos seus interesses como investidor, como é o presente caso concreto;

18 – a despeito da exigência do propósito negocial não encontrar respaldo no direito positivo (o que torna o conceito e sua aplicação demasiadamente subjetivos e abrangentes), o impugnante sem dúvidas demonstrou a presença do aludido “requisito” suscitado pela fiscalização no presente caso;

19 - ainda que se entenda que não exista um propósito além da economia fiscal na estrutura utilizada pelo Impugnante, o que se alega apenas para fins de argumentação, a inexistência de outros motivadores não deveria dar ensejo a autos de infração como ocorre no presente caso, com aplicação de multa majorada em razão da alegação de suposta fraude. Isto porque o contribuinte é livre para se colocar em uma situação menos onerosa, com menor carga tributária, sobretudo em razão do Princípio da Tipicidade;

20 - não se verifica na legislação tributária em vigor qualquer impeditivo para que os contribuintes prefiram uma estrutura menos onerosa tributariamente em detrimento a uma situação em que a carga tributária seria mais gravosa, muito pelo contrário, no caso dos fundos de investimento, existe uma inegável indução legislativa em sua utilização;

21 – o CARF já se manifestou (Acórdão nº 1401-002.835) no sentido de que não existe regra que considere negócio jurídico inexistente se sua prática foi apenas economia tributária;

22 – no caso concreto, apesar de não existir qualquer recebimento de numerário por parte do impugnante a partir das operações em análise, pretende o Fisco cobrar imposto de renda sobre um ganho de capital que sequer foi percebido pelo contribuinte, em desacordo com o Princípio da Realização da Renda;

23 – não se vislumbra dos autos qualquer tipo de sonegação, fraude ou simulação, restando toda a operação documentalmente suportada e justificada. Não restou comprovada a existência de dolo;

24 – ainda que se entenda que o caso concreto pode ser qualificado como planejamento fiscal é indiscutível se tratar de planejamento fiscal lícito. A fraude necessariamente envolve dolo, sendo caracterizada por adulteração ou falsificação.

A DRJ considerou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário, que foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

DIREITO DE AUTO-ORGANIZAÇÃO. EXERCÍCIO ABUSIVO. CARACTERIZAÇÃO.

PROPÓSITO EXTRATRIBUTÁRIO SUFICIENTE.

Quando alguém usa do seu direito para alcançar objetivos inusitados e prejudica terceiros, caracteriza-se o abuso de direito, que é ato ilícito e, como tal, não merece tutela. Dessa forma, como o direito de auto-organização não existe para que os contribuintes paguem menos impostos, deverá ser exercido com algum propósito extra tributário, a fim de que eventual redução ou supressão de tributos seja oponível ao Fisco.

MULTA QUALIFICADA.

Restando provada que a conduta do sujeito passivo se enquadra no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, deve a multa ser mantida em 150%.

NULIDADE. Não se verifica qualquer situação que possa configurar como nulo o lançamento. Não ocorreu qualquer erro de identificação do sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, folhas 839/890, com as mesmas alegações da impugnação.

Posteriormente, às folhas 913/916, apresenta petição, onde com base na inclusão do inciso VI no § 01º do art. 44 da Lei nº 9.430, requer a aplicação de retroatividade benigna à redução do percentual de multa qualificada.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Cleber Ferreira Nunes Leite**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade

O litígio recai sobre lançamento de ofício decorrente da seguinte infração, omissão de rendimentos de pessoa jurídica e omissão na apuração de ganhos de capital na alienação de ações não negociadas em bolsa de valores

Tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos ART. 114, § 12, INCISO I do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF Nº 1.634, DE 21/12/2023, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Preliminarmente

O impugnante alega que o auto de infração deve ser anulado visto haver erro de acusação. Explica, em síntese, que não há qualquer ilegalidade em utilizar as ações para a integralização de cotas fundo de participações.

Segue alegando que a legislação em vigor prevê a integralização de cotas de fundos de investimento por meio da entrega de títulos ou valores mobiliários, sendo absolutamente legítima a operação realizada.

Entretanto, em atenta análise ao termo de verificação fiscal, se constata que a autoridade fiscal, em nenhum momento, alega que as operações realizadas são ilegais. Se assim fosse, as repercussões advindas dessa constatação seriam outras, inclusive, de caráter punitivo específico em decorrência da prática de ato contrário à lei.

De fato, todas as operações realizadas pelo impugnante são previstas na legislação e utilizadas nas práticas comerciais vigentes.

O que restou muito claro na peça fiscal é que o impugnante foi acusado de ter se utilizado dessas operações de forma a ocultar a verdadeira ocorrência de ganho de capital na operação de venda da Paraná.

Cumprir explicar que o abuso de direito é caracterizado por práticas que, embora observem legislação específica, implicam, no seu resultado, em distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes. No presente caso, as partes são caracterizadas como o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária decorrente da apuração de ganho de capital resultante da venda das ações da Paraná.

Assim, não se vislumbra qualquer erro de acusação como quer fazer crer o impugnante.

A autoridade fiscal foi absolutamente clara na motivação do lançamento e apresentou, de forma apropriada e explicativa, as razões pelas quais entendeu ter ocorrido o abuso de direito quanto às operações realizadas no escopo da reestruturação organizacional mencionada pelo impugnante.

Dos autos, também não se verifica qualquer situação que implique em cerceamento do direito de defesa e nem qualquer das situações elencadas no art. 59 do Decreto 70.235/72, capazes de resultar na nulidade do lançamento que ora é guerreado.

No mérito

Verifica-se que o cerne do presente litígio se encontra na acusação de que o contribuinte teria realizado um planejamento tributário abusivo de forma a se esquivar do pagamento relativo ao ganho de capital apurado na alienação da empresa Paraná S/A.

A tributação do imposto de renda sobre o ganho de capital está prevista na Lei 7.713/1988, que assim dispõe:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

(...)

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º 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.

Neste mesmo sentido, estipula o artigo 117, “caput”, do Decreto nº 3.000/1999 vigente à época dos fatos, c/c §4º do mesmo artigo, abaixo reproduzidos:

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

(...)

§ 4º 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 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º).

Vislumbra-se da análise dos dispositivos colacionados que se constitui em fato gerador do imposto de renda o ganho de capital auferido em decorrência de operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direito ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição.

Como já dito em preliminar não se está aqui a verificar a legalidade ou não das operações individualmente realizadas pelo contribuinte. A questão chave para o deslinde do presente litígio é a ocorrência, ou não, da figura do abuso de direito.

É certo que a Constituição Federal, em seu art. 170, assegura a todos o livre exercício de atividade econômica independente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei e, portanto, em regra, não cabe ao Fisco interferir na forma de administração das empresas.

Quanto a este aspecto, há que se esclarecer que o exercício e a organização da atividade econômica são livres, enquanto não afetarem o legítimo interesse da sociedade e dos trabalhadores envolvidos, porque isso implicaria abuso do poder

econômico em detrimento de sua função social. À fiscalização não se permitem ingerências quanto à forma de administrar a empresa.

Contudo, se os contribuintes agem, em matéria de tributação, de forma contrária à lei, elidindo o pagamento de tributo, o fisco tem o poder-dever de agir.

Cabe ao Fisco buscar a realidade material dos fatos economicamente valorados pela norma fiscal, que deverá prevalecer sobre a forma estabelecida entre as partes nos termos dos arts. 116 e 118 do CTN.

No caso concreto, o trabalho fiscal está calcado num encadeamento lógico de indícios convergentes no sentido de que a criação da pessoa jurídica JRR FIP teve como único propósito evitar o pagamento de imposto de renda por parte do contribuinte.

Repise-se que o abuso de direito é caracterizado por práticas que, embora observem legislação específica, implicam, no seu resultado, em distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, seja pela sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese, sem uma razão suficiente que a justifique. Consiste o abuso de direito, portanto, num limite funcional do direito.

A temática do abuso de direito permeia toda experiência jurídica, seja no âmbito do Direito Administrativo (no que tange às figuras do abuso de poder ou desvio de poder e do abuso de autoridade), seja no Direito Privado e no Direito Comercial (em relação às figuras do abuso do poder de controle nas sociedades anônimas ou do abuso do poder econômico).

A propósito do tema é importante lembrar as palavras de Serpa Lopes (Curso de Direito Civil, vol. I, 4ª edição, Freitas Bastos, Rio de Janeiro, p. 533):

“Em que consiste essa noção de abuso de direitos? O direito deve ser exercido em conformidade com o seu destino social e na proporção do interesse do seu titular.” Depois de expor a concepção individualista que predominava no Direito Romano, Serpa Lopes ensina:

“A teoria do abuso do direito surgiu, então, com a finalidade de corrigir esse absolutismo. Quando examinamos o problema do direito subjetivo, vimos que, em regra, a um direito corresponde uma obrigação: *ius et obligatio sunt correlata*. A sociedade é, a mais das vezes, credora dessa obrigação. E a principal obrigação que pode exsurgir de um direito é a que concerne ao seu exercício, de modo a ser ele conduzido sem causar um prejuízo à coletividade. Tal é o destino de um direito subjetivo relativo. Baseia-se precipuamente na concepção filosófica, consoante a qual o direito individual é limitado pela sociedade na proporção do interesse geral, e o conceito de abuso do direito não faz mais do que realizar esta doutrina.” Esta é a síntese do que se entende por abuso de direito: o direito de auto-organização não é absoluto e o direito de liberdade de escolha e de

liberdade de contratar previstos constitucionalmente não é ilimitado. Em outras palavras: no abuso de direito não se nega a existência do direito, mas o seu uso e o modo de seu exercício é que sofrem restrições.

Segundo diz o Professor Greco em sua obra, o primeiro limite intrínseco à liberdade, que faz com que ela não seja mais absoluta e ilimitada, decorre do artigo 1º, inciso III, da Constituição Federal de 1988 que, dentre os fundamentos da República, aponta a dignidade da pessoa humana, de forma efetiva e plena, se o comportamento em sociedade estiver parametrado pela ética.

Outro limite intrínseco à liberdade encontra-se na ideia da liberdade com solidariedade prevista no inciso I do artigo 3º da Constituição Federal, ao prever que um dos objetivos fundamentais da República consiste em “construir uma sociedade livre, justa e solidária”, significando que, se temos que compor esses três valores a liberdade individual não é absoluta; há um limite imanente a ela.

O próprio Código Civil de 2002, em vigor a partir de 11/01/2003, dispõe em seu artigo 421, que:

Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.

Assim, o exercício da liberdade – que é a base da construção de planejamentos tributários – supõe o atendimento a requisitos e a limites contemplados no próprio ordenamento positivo.

Portanto, a auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto, ainda que haja objetivos secundários extra tributários, sem a observância do ordenamento jurídico, configura abuso de direito.

Como tal, uma vez provado tratar-se de operação com esta razão principal, pode o Fisco recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito tributário de modo a neutralizar os efeitos fiscais do excesso abusivo.

Sobre o tema, de suma relevância as determinações do recente Parecer Normativo COSIT 04/2018 que ao tratar da responsabilidade solidária, faz detalhada explanação acerca do que considera planejamento tributário abusivo:

O planejamento tributário abusivo ora tratado é o que envolve diversas pessoas jurídicas existentes com o único fito de reduzir ou suprimir tributo. A personalidade jurídica não cumpre a função social esperada da empresa, conforme arts. 116, parágrafo único, e 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, c/c art. 421 do Código Civil. Ora, nem o objetivo de obter lucro essa pessoa jurídica tem, pois está apenas serve como meio para uma economia ilegítima para pagamento de tributo, contrariando o já mencionado princípio da capacidade contributiva. E daí se verifica a comunhão do interesse comum de todas elas, as quais não deixam de compor modalidade de grupo econômico irregular.

Utilizando os conceitos desenvolvidos por Marco Aurélio Greco, diversas operações societárias merecem uma atenção particular, pois podem restar caracterizados abuso de direito a ensejar um planejamento tributário ilegítimo.

Como ocorrido em outras situações, o presente Parecer Normativo não tem por objetivo relacionar, de forma exaustiva, todos os negócios jurídicos que podem ser considerados planejamento tributário abusivo, até por depender da sua conformação e comprovação no caso concreto. Mas citam-se três situações típicas em que se configura o interesse comum para a responsabilização solidária, as quais podem estar todos presentes num mesmo planejamento: operações estruturadas em sequência, as realizadas com uso de sociedades-veículo e as que têm por objetivo o deslocamento da base tributável.

As operações estruturadas em sequência referem-se àquelas que contêm etapas em que cada uma, pretensamente isolada, corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com a subsequente com o fito de reduzir ou suprimir tributo devido. Cada etapa dessa cadeia de operações estruturadas só faz sentido caso exista a etapa anterior e caso seja também deflagrada a operação posterior. Conforme Greco:

Sob esta denominação estão as step transactions, vale dizer, aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

(...)Na medida em que o conjunto de operações corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, a verificação das alterações relevantes deve ser feita não apenas considerando os momentos anterior e posterior a cada etapa, mas, principalmente, os momentos anterior e posterior ao conjunto de etapas.

A empresa-veículo (conduit company) é uma pessoa jurídica intermediária utilizada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Muito comum é a utilização de Sociedade de Propósito Específico para tanto. Em regra, ela se apresenta na estruturação de operações e em que há a utilização das mais diversas pessoas jurídicas, em direção única, com o fito de suprimir ou reduzir tributo devido.

Já o deslocamento da base tributária ocorre mediante utilização de pessoas jurídicas distintas com o propósito de transferir receitas ou despesas entre uma e outra de forma artificial, sem substrato na realidade das atividades por elas desenvolvidas.

Enfim, nessas hipóteses em que há desproporção entre a forma jurídica adotada e a intenção negocial, com vistas a desfigurar ou manipular o fato jurídico tributário, está configurado o interesse comum a ensejar a responsabilização solidária.

Em análise à jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais constata-se que o Egrégio órgão manifesta esse mesmo entendimento:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. Não tendo a Recorrente comprovado o propósito negocial na aquisição da real investida com a interposição de uma empresa holding que redundou na antecipação da amortização de ágio, mantém-se a glosa da respectiva despesa. Acórdão nº 1301-004.133, de 15/10/2019.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. DISSIMULAÇÃO. EMPRESA-VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO.

Caracterizado o uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a apuração do ganho de capital em operação de alienação de ações, mediante dissimulação com utilização de empresa-veículo e ausente propósito negocial, impõe-se a desconsideração do ato ou negócio jurídico, forte no art. 116, parágrafo único, do CTN c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil). Acórdão nº 2402-006.696, de 04/10/2018.

Do primeiro Acórdão, vale citar parte do Voto do Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto que trata com bastante propriedade do tema:

De igual forma, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem em aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

Nesse sentido, colacionam-se a seguir os ensinamentos de Marco Aurélio Greco:

... a pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer “planejamento” é admissível? Minha resposta é negativa. (pág. 190) Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág.

202)

[...]

com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (pág. 206)

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura. Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto.

Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 208)

Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar.

Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228)

(...)

Marco Aurélio Greco assevera ainda que “nem tudo o que é lícito é o honesto” e que o “o ordenamento jurídico não se resume à legalidade; ele contempla também mecanismos em última análise de neutralização de esperteza”, fazendo parte daquilo que Tércio Sampaio Ferraz Júnior denomina de regras de calibração do ordenamento. Ou seja, os textos legais dão as peças do sistema jurídico, mas para que funcionem coordenadamente precisam ser calibradas, ajustadas.

(...)

Salienta ainda o doutrinador que a capacidade contributiva é uma norma programática “possuindo caráter positivo em todos os momentos da atividade de concreção dos preceitos constitucionais: legislação, execução e jurisdição. É a afirmação de que a eficácia jurídica alcança os intérpretes e

aplicadores do Direito e não apenas o legislador”. Acrescenta ainda que se trata de instrumentos de controle do abuso de direito, fraude à lei e outras patologias dos negócios jurídicos, uma vez que negariam a eficácia de regramentos constitucionais.

(...)

Portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se em total sintonia com os princípios da legalidade e da livre iniciativa, encontrando eco não só na doutrina, mas também na jurisprudência, inclusive do Pretório Excelso. Também não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica ou de atos jurídicos. O que houve, na prática, foi uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema (conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior), ou de “neutralização de esperteza”, nas palavras de Marco Aurélio Greco.

(...)

Conforme se observa, os pontos destacados por Greco ressaltam aos olhos no caso concreto, pois as operações perpetradas pela Recorrente foram estruturadas em sequência, sem qualquer propósito negocial que não seja a mera economia tributária. Ou seja, utilizou-se de conjunto de sociedade de passagem a fim de antecipar a amortização de ágio.

Por fim, é imperioso esclarecer que a autuação baseia-se exclusivamente nos passos intermediários da reorganização societária e dos seus efeitos tributários. Não se contestam, pois, os demais aspectos da reorganização, bem como suas consequências em outras searas.

Esmiuçada a compreensão quanto à figura do abuso de direito, passa-se a análise do caso concreto.

Por meio do memorando de entendimentos de fls. 81 a 89, de 09/04/2015, restou configurada a intenção de venda das ações da empresa Paraná, por parte do contribuinte e da JBR, ao Sr. José Divalsir Gondaski e à Macponta – Máquinas Agrícolas Pontagrossense Ltda.

Ou seja, é inconteste que o contribuinte, como pactuante do memorando (tanto pessoalmente quanto detentor da maioria das ações da JBR), tinha a intenção de alienar a empresa Paraná, no mês de abril de 2015, aos investidores.

O referido memorando de entendimentos ainda previa a possibilidade de uma alteração de controle da Paraná de forma que o contribuinte ou um fundo constasse como vendedor na data de assinatura do contrato de alienação (cláusula 2.1.1).

E foi exatamente o que aconteceu mediante a reestruturação societária (assim chamada no primeiro aditamento do memorando de entendimentos às fls. 90 a 95) quando o impugnante assume as dívidas da JBR (por meio da NS

Empreendimentos Imobiliários) e, em decorrência disso, na AGE da JBR realizada em 14/07/2015, aumenta o capital da empresa para, em nova AGE de 11/08/2015, reduzi-lo e realizar a transferência da totalidade das ações da Paraná para seu nome.

Em consulta ao livro Transferência de Ações da Paraná restou constatado que, em 13/10/2015, foi realizada a transferência de 7.702.200 ações da JBR para o contribuinte. Ato contínuo, o mesmo livro destaca a transferência de 7.780.000 de ações do contribuinte (as 7.702.200 ações que recebeu da JBR adicionadas às 77.800 ações que já eram de sua propriedade) para o JRR Fundo de Investimento em Participações (JRR FIP).

Ainda no mesmo livro consta a informação de que, no dia seguinte (14/10/2015) o JRR FIP transfere as ações da Paraná para a empresa Macponta em razão do contrato de compra e venda realizado entre as duas empresas.

Resta explícito, por meio da análise atenta aos fatos ocorridos, que desde a assinatura do memorando de entendimento, uma série de operações se desenvolveram de forma a desenhar a exata situação estabelecida no contrato de compra e venda de ações pactuado entre a Macponta e o JRR FIP.

Estas operações, devidamente estruturadas em sequência, refletem a exata situação disposta no parecer normativo supracitado, posto que, cada uma, tem seu papel no objetivo de fazer com que a alienação das ações da Paraná se dê entre o JRR FIP e os investidores.

Uma operação não seria possível sem a existência das outras. Foi necessário que o contribuinte, por intermédio da NS Empreendimentos Imobiliários, assumisse as dívidas da JBR para, em momento posterior, aumentar e reduzir seu capital social de forma a adquirir a totalidade das ações da Paraná e, posteriormente, transferi-las ao JRR FIP, com o único intuito de vendê-las no dia seguinte à transferência.

E esse é justamente o ponto fulcral em que a autoridade fiscal se baseia para demonstrar que a JRR FIP foi constituída com a única intenção de ser a alienante das referidas ações.

No mesmo sentido já abordado anteriormente, vale ressaltar que a constituição do FIP atendeu todos os requisitos legais para sua constituição. Não se trata aqui de analisar sua legalidade, mas sim, seu propósito.

De fato, não há qualquer obrigatoriedade do fundo ser um investimento coletivo. No entanto, de forma a explicitar o propósito comercial de sua criação, tal constatação se torna relevante.

A despeito do impugnante alegar que gostaria de ter criado o FIP no passado, o fato é que em sua própria impugnação confessa que somente tomou a decisão de fazê-lo após o interesse da Macponta na compra das ações da Paraná.

Relata que, com a venda, haveria a possibilidade de conseguir um caixa necessário para bancar a estrutura de FIP para todas as empresas do Grupo.

No entanto, na prática, não foi o que fez o impugnante. Ao invés de vender as ações da Paraná, apurar o ganho de capital com o subsequente recolhimento do tributo, para depois criar o mencionado FIP, o impugnante promoveu uma série de operações sequenciais de forma a transferir as ações para o fundo e promover a alienação por meio deste, sem o consequente pagamento do tributo relativo ao ganho de capital.

Veja-se que o propósito do FIP, conforme bem pontuado pela autoridade fiscal, não era de melhorar a gestão da Paraná mediante a constatação óbvia de que a empresa não permaneceu sob a gestão do fundo, sendo imediatamente alienada após sua integralização.

De fato, não se vê qualquer razão de se integralizar as quotas de um fundo recém criado com ações da empresa da qual o único cotista do fundo é o próprio proprietário da empresa, que não o interesse único de promover a alienação da empresa sem a apuração do ganho de capital.

Repise-se que não se trata de caracterizar as operações realizadas como ilegais, mas sim, demonstrar que as mesmas não têm qualquer propósito negocial que não seja promover a alienação das ações da Paraná pelo FIP.

Desde que tomou conhecimento do interesse da compra da Paraná o impugnante planejou a ocorrência das operações em questão de forma a não pagar o imposto de renda relativo ao ganho de capital. Isso se torna claro quando o próprio memorando de entendimentos prevê que o vendedor, no momento de assinatura do contrato de compra e venda, pode ser o impugnante ou um fundo.

Ademais, a intenção de não pagar o imposto relativo ao ganho de capital, mas sim, aportá-lo no próprio fundo foi mencionada pelo contribuinte em sua impugnação:

... na situação aqui analisada, faria mais sentido que o contribuinte pagasse o Imposto de Renda sobre o ganho de capital no valor de R\$ 4 milhões e investisse R\$ 4 milhões a menos nos outros investimentos administrados pelo JRR FIP? Ou faria mais sentido que ele criasse um FIP, com todas as formalidades legais, que passasse a partir de então gerir todas as empresas do Grupo RZK, que contratasse gestora, administradora, publicação de balanço e, a partir de toda essa estrutura, pudesse ter mais R\$ 4 milhões para investir em outros negócios?

Veja que o próprio impugnante demonstra ter consciência de que deveria pagar o imposto sobre o ganho de capital se fosse ele o alienante das ações, isolada ou juntamente com a JBR. No entanto, de maneira consciente, o impugnante transferiu a propriedade de suas ações ao FIP de forma a evitar a tributação naquele momento, alegando estar diferindo seu pagamento para momento posterior.

Com isso, resta clara a principal razão para a criação do JRR FIP, qual seja, não pagar o imposto relativo ao ganho de capital na alienação das ações da Paraná,

posto que, nos termos da legislação em vigor, tal incidência não ocorreria quando o alienante é um fundo de participações.

Assim, resta clara a segunda hipótese de que trata o parecer normativo da COSIT - a existência de uma pessoa jurídica intermediária utilizada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto, a empresa-veículo (conduit company).

Por fim, resta igualmente claro o deslocamento da base tributária.

As ações da Paraná, cuja propriedade era do contribuinte, seja por detê-las de maneira pessoal ou mediante empresas nas quais era sócio majoritário, ao serem alienadas para a Macponta, resultariam em ganho de capital para o impugnante.

Ao constituir uma pessoa jurídica exclusivamente para efetuar a referida alienação (JRR FIP) o impugnante estaria, de maneira clara e direta, a promover a transferência da base tributária a esta última. Como já dito, a vantagem em fazê-lo está assentada no fato de que o FIP não estaria obrigado a apurar o ganho de capital decorrente da respectiva alienação.

A alegação do impugnante de que ocorreu apenas um diferimento do momento da tributação e que o mesmo não poderia jamais ser considerado como planejamento tributário e muito menos abusivo, não encontra qualquer respaldo na legislação já mencionada. Pelo contrário, o parecer normativo supracitado deixa claro que o deslocamento da base tributária é, por si só, uma das características intrínsecas do planejamento tributário abusivo.

Repise-se que a despeito de não conseguir comprovar o propósito comercial da criação da JRR FIP, resta absolutamente clara, mediante a análise dos próprios documentos constantes dos autos, que a referida criação se deu com a intenção de promover a alienação das ações da Paraná.

Em primeiro lugar, o próprio memorando de intenções previa a eventual criação de um fundo para efetuar a venda ali mencionada.

Em segundo lugar, mediante a simples observação das datas de incorporação e alienação (diferença de um dia), resta claro que o fundo não estaria participando da empresa cujas ações foram incorporadas.

Como muito bem apresentado pela autoridade fiscal, o fundo de participações tem como objetivo aportar seus investimentos em ações de empresas que, dentre outras atividades, contarão com a participação do fundo em sua gestão.

O contribuinte pode integralizar as ações em questão no FIP em um dia e aliená-las no dia seguinte? Sim, pode. O fundo de participação pode integralizar ações de empresa que sequer vai ter um dia para participar de sua gestão? A resposta também é afirmativa. Tais operações não são ilegais. No entanto, quando se prestam a demonstrar o propósito comercial do FIP e a razão de sua existência, as operações em questão infirmam por completo as alegações do impugnante.

O contribuinte não conseguiu demonstrar o propósito negocial da criação do FIP. A despeito de alegar de forma genérica que pretendia cria-lo há tempos e que o mesmo visava proporcionar aos seus cotistas (o impugnante) a valorização de suas cotas, por meio de investimento em carteira de valores mobiliários, o que se percebeu foi que o JRR FIP atuou como mero intermediário na alienação das ações da Paraná, tendo adquirido as mesmas em 13/10/2015 e procedido a sua alienação no dia seguinte.

Verifica-se, com isso, que a autoridade fiscal conseguiu, a despeito das dificuldades enfrentadas, demonstrar a ocorrência das três situações exemplificadas pelo Parecer Normativo COSIT como típicas de caracterização de abuso de direito.

E a caracterização da simulação no caso em questão não decorre de mero esforço ingente de interpretação, mas sim, da precisa concatenação dos indícios apontados pela autoridade fiscal somados à falta de comprovação por parte do impugnante que se limitou a defender que as operações realizadas eram todas lícitas e permitidas pela legislação em vigor.

Quanto ao tema, importante salientar que para fins tributários, quando se afirma que a simulação se fundamenta em práticas ilegais não significa que os atos em si examinados separadamente sejam, necessariamente, todos ilegais ou não previstos em lei. Para caracterizar a simulação basta que o procedimento adotado, mesmo que formado pelo conjunto de atos legais, se desvie das normas tributárias.

Entretanto, a prova do abuso de direito caracterizado pela simulação, é uma tarefa trabalhosa, em decorrência da própria natureza dos atos simulados, que são praticados justamente para ludibriar, buscando esconder os atos efetivos.

Sobre esse tema, manifesta-se Francisco Ferrara (A simulação nos negócios jurídicos, Campinas: Red Livros, 1999), verbis:

“A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova directa. Melhor se deduz, se pode arguir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per coniecturas, signa et urgentes suspiciones), e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno.”

Dessa forma, dificilmente haverá uma prova direta da ocorrência da simulação de atos praticados, sendo o conjunto probatório, por excelência, indiciário, indireto, colhido nas circunstâncias do ambiente no qual o ato ou negócio foi produzido.

Cabe repisar que o Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), em seu art. 369, dispõe que as partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz, disposição esta,

refletida no art. 24 do Decreto 7.574/2011 que trata do processo administrativo fiscal.

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

Na lição de Paulo de Barros Carvalho (“A Prova no Procedimento Administrativo Tributário”, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 34), “as provas são consideradas diretas quando fornecem ao julgador ideia concreta do fato a ser provado; são indiretas quando se referem a outro acontecimento, que não propriamente aquele objetivado pela prova, mas que com ele se relacionam, chegando ao conhecimento do fato a provar mediante raciocínio dedutivo, que toma por base o evento conhecido” (meus grifos).

No livro “Presunções no Direito Tributário” (Ed. Dialética, 2001), Maria Rita Ferragut esclarece que “o sistema de valoração de provas adotado pelo nosso sistema é o do livre convencimento motivado, não admitindo arbitrariedade na produção da prova e na sua apreciação.

Pressupõe, também, razoabilidade entre o conteúdo das provas e a conclusão obtida a partir delas”.

Vejamos o que a ilustre autora leciona especificamente acerca da prova indiciária, verbis:

“A prova indiciária é uma espécie de prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência ou inexistência do fato principal. Para que ela exista, faz-se necessária a presença de indícios, a combinação dos mesmos, a realização de inferências indiciárias e, finalmente, a conclusão dessas inferências.

Indício é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente. É, segundo Pontes de Miranda, “o fato ou parte do fato certo, que se liga a outro fato que se tem de provar, ou a fato que, provado, dá ao indício valor relevante na convicção do juiz, como homem”.

Conhecido o indício, deverá ser efetuada a operação lógica de subsunção de seu conceito, com os critérios previstos numa regra geral e abstrata, por força da qual o indício adquirirá relevância jurídica, ou seja, constituir-se-á no antecedente de um enunciado jurídico prescritivo que implicará juridicamente uma conclusão, cujo conteúdo é o fato principal.”

Portanto, a prova indireta, resultante da soma de indícios convergentes, é meio idôneo para referendar exigências tributárias. Em outras palavras, se os fatos relatados pelo fisco forem convergentes, vale dizer, se todos levarem ao mesmo ponto, a prova indiciária restará caracterizada, cabendo ao contribuinte o ônus de desconstituição dessa prova, mediante a apresentação, fundamentada, de elementos capazes de infirmar os indícios levantados.

A prova indireta, há tempos já resta caracterizada como meio de prova aceito pelo Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

PROVA INDICIÁRIA. UTILIZAÇÃO COMO MEIO DE PROVA. NECESSIDADE DE INDÍCIOS CONVERGENTES. Em harmonia com o art. 24 do Decreto 7.574/2011, são hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito. Assim, a prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes ou da presença de indícios necessários. (Acórdão n.º 1302-003.088, de 18/09/2018)

PROVA INDICIÁRIA. VALIDADE. A prova indiciária, cuja formação esteja apoiada em um encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes, que examinado em conjunto levem ao convencimento do julgador, é um meio idôneo para justificar uma autuação. (Acórdão n.º 1201-002.462, de 17/08/2018)

SIMULAÇÃO. PROVA INDICIÁRIA. A prova indiciária é meio idôneo admitido em Direito, quando a sua formação está apoiada em má concatenação lógica de fatos, que se constituem em indícios precisos, “econômicos” e convergentes.

Quando não convergentes como a infração relativa ao ano 2000 cancela-se o lançamento, caso contrário, mantém-se o lançamento como ocorreu na infração relativa à 2002. (Acórdão n.º 1401-000.583, de 29/06/2011).

Tendo em vista a constatação das situações inerentes à ocorrência do planejamento tributário abusivo, claramente demonstradas pela autoridade fiscal, bem como, frente à absoluta falta de demonstração, por parte do contribuinte, do propósito negocial das operações realizadas, é de se considerar devidamente comprovada a simulação e o abuso de direito no caso ora analisado.

Sobre a aplicação da multa prevista nos casos de lançamento de ofício, cabe transcrever o artigo 44 da Lei no 9.430/1996, in verbis:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (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)

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 estabelecem:

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, 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.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75% estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. A aplicação da multa qualificada, prevista no parágrafo 1º, pressupõe que seja comprovada uma das hipóteses contidas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64.

Verifica-se que 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, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, utilizando-se de subterfúgios a fim de esconder a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Portanto, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. É de se ressaltar que a doutrina finalista, adotada pelo Código Penal Brasileiro com a reforma de 1984, deslocou o elemento normativo (consciência da ilicitude) para a culpabilidade, como elemento indispensável ao juízo de reprovação. Desta forma, o dolo constitui-se apenas dos elementos cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito, e o volitivo, que é à vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais o § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos, requisito de legalidade para aplicação desta multa qualificada.

No presente procedimento, infere-se que a majoração da multa aplicada é resultante da demonstração substancial através do relatório fiscal, da prática intencional do impugnante que, na qualidade de proprietário das ações da Paraná, realizou uma série de operações e transações, com o propósito único de se evadir do imposto devido na alienação da empresa.

Portanto, uma vez caracterizada a simulação, deve-se manter a qualificação da multa de ofício, nos termos do artigo 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Aplica-se, porém, ao caso a norma prevista no art. 8º, da Lei 14.689/2023 — que prevê multa de 100% — em virtude da retroatividade estabelecida no art. 106, II, “c” do CTN em favor do recorrente.

A autoridade fiscal demonstrou, mediante o conjunto de indícios apresentados, que não havia qualquer propósito negocial na criação do JRR FIP que não a intenção de furtar-se da apuração do ganho de capital na alienação das ações. Em sua impugnação o contribuinte não conseguiu explicar as razões que justificariam as operações realizadas anteriormente à referida alienação. Além disso, o próprio memorando de entendimentos e as alegações do impugnante demonstram que a intenção de constituir o FIP se deu em razão da possibilidade de ocorrência da própria alienação.

Em sua peça de defesa o contribuinte confessa que optou por realizar toda a sequência de operações com a intenção de ter os quatro milhões de reais relativos ao imposto em seu FIP ao invés de recolher a quantia aos cofres públicos.

O dolo, portanto, restou demonstrado.

Portanto, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte, o que torna perfeitamente aplicável a multa qualificada prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996.

Ressalte-se, por fim, que a apuração do ganho de capital efetuada pela autoridade fiscal guardou total compatibilidade com a legislação de regência, tendo sido corretamente considerado o custo de aquisição das ações nos termos da documentação contábil da JBR e o preço de venda constatado no próprio memorando de intenção e confirmado pelos pagamentos efetuados.

No caso concreto, não se verifica qualquer inobservância ao Princípio da Realização da Renda, posto que ao alienar as ações da Paraná, o contribuinte auferiu, conforme pactuado, o rendimento decorrente dos pagamentos efetuados pelos compradores, por intermédio do FIP, empresa veículo criada para este fim, conforme exhaustivamente tratado neste voto.

Quanto à omissão de rendimentos não há qualquer ressalva a ser feita no lançamento.

Restou inconteste que o contribuinte auferiu os rendimentos decorrentes da correção dos valores pagos pela Macponta em atraso. Tais rendimentos deveriam ter sido oferecidos à tributação pelo impugnante. Não o fazendo, é dever da autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício.

Tendo em vista que sua omissão decorreu da simulação resultante do abuso de direito ora tratado, é de se considerar como correta, também, a aplicação da multa qualificada nesse caso.

Decisões recentes do CARF têm confirmado que é válido o lançamento no caso da simulação resultante do abuso do direito de auto organização, no caso protelar tributação com o uso do FIP, como exemplo, cita-se o acórdão 2201-011.924 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA, sessão de 03/10/2024, assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2015 FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES. FIP. SIMULAÇÃO.

O fundo de investimento em participações tem como finalidade precípua a realização de investimentos novos e não a mera alienação de parte de investimento antigo do cotista fundador do fundo, a reduzir artificialmente a tributação. Verificada a utilização simulada de fundo, importa afastar a estrutura simulada efetivando o lançamento em face do real beneficiário do ganho de capital

CONCLUSÃO

Do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada a 100%

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 2101-003.281 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10880.757314/2020-25

Cleber Ferreira Nunes Leite

DOCUMENTO VALIDADO