



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10940.002633/2004-28
Recurso n° 145.921 Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9101-001.625 – 1ª Turma**
Sessão de 17 de abril de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL LATICÍNIOS DO PARANÁ LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO SIMULTÂNEA. INDEVIDO BIS IN IDEM. CANCELAMENTO DA MULTA ISOLADA.

Não se admite a imposição simultânea da multa de ofício e da multa isolada, sob pena de consolidação de indevido *bis in idem*.

MULTA DE OFÍCIO. DESQUALIFICAÇÃO. AUSÊNCIA DE TIPICIDADE MATERIAL DA OPERAÇÃO EFETIVADA PELO CONTRIBUINTE E DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CONSIDERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS.

Não se pode qualificar a multa de ofício, quando, à época dos fatos, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes permitia a operação praticada pelo contribuinte, circunstância em que tal operação revela-se materialmente atípica e em que não se vislumbra um evidente intuito de fraude na sua perpetração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos FISCAIS, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, provia parcialmente o recurso para excluir a multa isolada e Viviane Vidal Wagner e Henrique Pinheiro Torres, que negavam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres

Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Júnior, Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada), Valmir Sandri, José Ricardo da Silva, Plínio Rodrigues de Lima e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte, ao qual se deu seguimento no que tange à possibilidade de aplicação simultânea da multa isolada e da multa de ofício e a respeito da multa qualificada.

Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal presente às fls. 972/1038. Transcrevo o relatório constante do acórdão recorrido, que resume bem os fatos apurados:

“As acusações formuladas podem ser assim resumidas:

1- falta de apuração de ganho de capital mediante simulação na alienação de participação societária.

A recorrente constituiu a empresa Batavia S.A. em 19/11/97, mediante versão e conferência de parte do seu patrimônio, encontrando-se, em 03/04/98, com 99,99% do capital da nova empresa.

Nesta última data, a empresa Parmalat Ltda. subscreveu 11.903.578 ações da Batavia S.A. pelo valor de R\$ 98.000.000,00, sendo R\$86.096.422,00 destinado a reserva de ágio, conforme assembléia geral extraordinária realizada as 10:00 horas.

Tal subscrição ocorreu mediante a entrega em dinheiro de R\$23.650.000,00 e uma nota promissória de R\$74.350.000,00, posteriormente quitada.

No mesmo dia, as 14:00 horas, nova assembléia deliberou pelo capitalização do ágio, permanecendo ainda a recorrente com participação equivalente a 79,51%, enquanto a nova investidora, Parmalat Ltda., ficou com participação de 20,49%.

Ato contínuo, a recorrente alienou para a Parmalat Ltda., pelo valor de R\$1,00 por ação, 44.000.000 de ações, títulos esses

correspondentes ao seu investimento inicial mediante versão de seu patrimônio.

O resultado dessas operações em seqüência foi conferir à Parmalat Ltda. 51% do controle acionário da investida.

Com a capitalização do ágio, a recorrente reconheceu equivalência patrimonial não tributável no montante de R\$ 68.458.000,00, transformadas em ações quando da subscrição.

Acusa a fiscalização que, em verdade, a alienação de 44.000.000 de ações pelo valor de R\$1,00 por ação não passou de operação simulada, tendo o seu preço sido de R\$112.458.000,00, recebendo a recorrente parte em dinheiro e parte em ações pela capitalização do ágio.

Afirma, ainda, que mediante o Protocolo da Associação de 09/01/98 a recorrente já se comprometera a transferir para a Parmalat Ltda. 51% do controle acionário da Batavia S.A., restando configurada a simulação.

Concluiu também que referido ágio não foi devidamente fundamentado, não podendo ser assim caracterizado como em razão de rentabilidade futura, até porque esta não se confirmou.

A parcela exigida neste item reverteu o prejuízo fiscal de R\$4.843.095,59 apurado no ano-calendário de 1998, tendo sido também qualificada a multa de ofício.

2- Dedução indevida de custo não operacional em doação disfarçada de alienação de investimento por valor de patrimônio líquido.

Em 21/12/98 a recorrente alienou 4.383.680 ações da Batávia S.A. para a Agromilk pelo preço total de R\$10,00, apurando uma perda de R\$4.122.630,29, equivalente a diferença entre o valor patrimonial das ações e o preço recebido.

Afirma a fiscalização que a Agromilk firmara acordo comercial com a recorrente, tendo esta última assumido dívidas da primeira, em troca da cessão de parte do patrimônio da Agromilk, notadamente unidades industriais e uso de marca.

Tal acordo foi repassado pela recorrente A. Batávia S.A., tendo sido liquidado através de contratos de compra e venda e doação em pagamento.

Constava do referido acordo compromisso entre a Agromilk e a recorrente de subscrever ações da nova empresa, Batavia S.A., bem como de firmar contratos de fornecimento de leite.

Acusa a fiscalização que a alienação das ações pelo valor simbólico de R\$10,00 é uma verdadeira doação, tendo em vista não se poder cogitar de condições de normalidade e comutatividade.

Afirma que o valor de R\$10,00 foi utilizado para não haver incidência do ITCWID, e que jamais foi efetivamente pago pela Agromilk.

Aduz que a participação alienada veio a ser reavaliada pela Agromilk em 2000 para o valor de R\$4.573.534,85.

O lançamento também foi realizado com multa qualificada.

3- Multas isoladas.

Utilizando-se da mesma sistemática de apuração dos recolhimentos de antecipações, no caso balancetes de suspensão, e tendo em vista as imputadas infrações supra, apurou-se recolhimento a menor de antecipações nos meses de novembro e dezembro de 1998, aplicando-se a multa isolada de 150%.

O contribuinte apresentou impugnação (fls. 1056/1071).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls. 1073/1117) julgou o lançamento procedente:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO.

Por força do § 4º do art. 150 do CTN, a forma especial de contagem do lustro decadencial aplicável ao lançamento por homologação não se aplica nas situações em que se materializar a ocorrência de simulação.

SIMULAÇÃO. DOCUMENTOS QUE ATRIBUEM VERSÕES CONFLITANTES PARA UM MESMO NEGÓCIO JURÍDICO.

Ocorrendo de existirem documentos veiculando duas versões distintas para um mesmo negócio jurídico, deve ser descartado, por ideologicamente falso, o conjunto de documentos que não retratar de forma idônea o negócio jurídico, assim entendido o ato resultante do ajuste de vontade das partes e que implicou a aquisição, transformação ou extinção de direitos.

SIMULAÇÃO. ALIENAÇÃO DE 51% DAS AÇÕES DO CAPITAL TOTAL E COM DIREITO A VOTO DE EMPRESA CONTROLADA, SIMULADA DE SUBSCRIÇÃO DE 20% DO CAPITAL.

Trata-se de autêntico negócio jurídico o ajuste no qual se estipulou: (i) que uma das partes adquirirá da outra a quantidade de ações que resulte em uma participação equivalente a 51% do capital total e com direito a voto de empresa coligada; (ii) o prego e a forma de pagamento relativos a aquisição desse conjunto de ações; e (iii) a multa para a parte que eventualmente deixasse de adimplir o negócio.

Impõe-se, portanto, a conclusão de ser simulada a operação pela qual, ao implementar aludido negócio jurídico, a promissária adquirente subscreveu ações representativas de apenas 20% do capital da empresa coligada pelo prego total correspondente a 51% das ações. Nesse caso, a parcela do prego excedente ao valor nominal da ação não pode ser caracterizada como ágio na emissão de ações por duas razões: primeiro, porque o prego de emissão foi estipulado aleatoriamente, ao arrepio da lei, sem fundamento na cotação de mercado, na perspectiva de rentabilidade ou no valor de patrimônio líquido. Segundo, porque o elemento volitivo do adquirente não era pagar o preço total de 51% das ações por um lote representativo de 20% das ações.

RESERVA DE CAPITAL. ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES. FALTA DE INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. INOCORRÊNCIA.

Não se considera integralização de capital a mera entrega, pelo subscritor, de nota promissória de sua própria emissão. Ocorre que, por expressa disposição legal, o boletim de subscrição materializa título executivo extrajudicial em favor da empresa investida, contra o subscritor. Por essa razão, nenhuma alteração provoca no ativo da empresa investida a substituição dessa promessa de pagamento por outra, representada por nota promissória emitida pela própria subscritora. Pela mesma razão, também é insubsistente e não pode ser convertida em capital eventual reserva de capital decorrente de ágio na emissão de ações cuja integralização tenha sido efetivada mediante simples entrega de nota promissória emitida pelo subscritor das ações.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.

O resultado positivo obtido na alienação de investimento em sociedade controlada consubstancia ganho de capital tributável.

ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDA. MULTA ISOLADA
Caracterizada a falta de recolhimento obrigatório por estimativa do IRPJ ou da CSLL dos meses de novembro e dezembro de 1998, mantém-se a exigência da multa isolada por estimativa não recolhida.

MULTA DE OFÍCIO

Apurada a falta de recolhimento de saldo do imposto ou da contribuição devidos com base no lucro real anual, é cabível a imposição da multa de ofício sobre o imposto ou a contribuição social exigidos no lançamento de ofício.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Constatada a existência de simulação nos atos opostos ao Fisco para fins de incidência tributária, esta deve recair sobre o

negócio jurídico verdadeiramente celebrado entre as partes. Nessa hipótese, aplica-se a multa qualificada de 150%.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1998

Ementa: DECORRÊNCIA.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Lançamento Procedente

O contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 1121/1145).

A antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 1147/1167) deu parcial provimento ao recurso voluntário, conforme a seguinte ementa:

“DECADÊNCIA — SIMULAÇÃO — Nos casos em que comprovada a simulação relativa, correta a aplicação da penalidade qualificada. A contagem do prazo decadencial se dá no primeiro dia útil do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado. Não mais se antecipa a contagem para a data da entrega da declaração, tendo em vista que a mesma constitui-se mero cumprimento de obrigação acessória, não se tratando, portanto, de medida indispensável ao lançamento.

OPERAÇÃO ÁGIO — SIMULAÇÃO RELATIVA — As operações estruturadas, realizadas em prazo ínfimo, de aporte de capital com ágio, capitalização e alienação, constituem-se em simulação relativa, cujo ato verdadeiro dissimulado foi a alienação das ações. Seu único propósito foi evitar a incidência de ganho de capital.

MULTA ISOLADA — A falta de recolhimento de antecipações impõe a exigência de multa isolada. Em face da retroatividade benigna, fica reduzido o percentual para 50%.

Arguição de decadência rejeitada.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Foram opostos Embargos de Declaração pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ponta Grossa- PR (fls. 1175/1180), os quais não foram conhecidos (fls. 1182/1183).

O contribuinte interpôs o presente recurso especial de divergência (fls. 1196/1218).

Nas partes às quais se deu seguimento, tem-se que o recorrente alegou que:

4- MULTAS CUMULATIVAS

4.1 — *Exigem-se multas isoladas, com apoio no artigo 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

Essa exigência importou em R\$ 278.465,68 e R\$ 128.628,47, acrescida de juros de mora, respectivamente no âmbito do Imposto de Renda — Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro.

4.2 — *Todavia, a exigência isolada das multas antes referidas simultaneamente com exigência de tributo acrescido de multa de ofício e de juros de mora não se compadece com a redação do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

A referida norma legal prevê apenas a imposição de multa:

a) isoladamente; ou

b) em conjunto com tributo acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Em nenhum momento, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em seu artigo 44, prevê a aplicação simultânea da multa isolada e da multa de ofício.

4.3 — *Esse entendimento, inclusive, vigora no âmbito do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, como se observa nos acórdão seguintes:*

a) Acórdão nº 102-46.185, publicado no Diário Oficial da União — Seção 1 de 18 de fevereiro de 2004, P. 64:

"IRPF — MULTA DE OFICIO REGULAMENTAR ISOLADA — CONCOMITÂNCIA — IMPROCEDÊNCIA — FALTA DE AMPARO LEGAL — É inaplicável a multa isolada prevista nos incisos II e III do parágrafo 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cumulativamente com a multa genérica prevista no inciso I do referido dispositivo legal, exigível juntamente com a contribuição ou tributo devidos, nas hipóteses de falta de pagamento de antecipação do imposto (carnê-ledo) e de não inclusão dos respectivos rendimentos na declaração anual de ajuste. A multa isolada de que tratam os dispositivos legais supracitados é aplicada apenas nas hipóteses ali previstas, ou seja, quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora, e quando o contribuinte, sujeito ao pagamento da antecipação do imposto (carne-ledo), deixar de fazê-lo, mas incluir o rendimento na declaração anual de ajuste, ainda que não tenha apurado imposto a pagar. A imputabilidade da multa genérica exclui as referidas multas isoladas, sob pena de se impor dupla penalização sobre um mesmo fato jurídico, não admitida pelo ordenamento jurídico nacional ...".

b) Acórdão nº 106-13.486, publicado no Diário Oficial da União — Seção 1 de 9 de dezembro de 2003, p. 32: "...Contudo, não cabe cumular multas sobre o mesmo fato, pelo que, nesse particular, afasta-se a multa isolada".

4.4 — Ainda recentemente no Acórdão n.º 106-13.136, da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Diário Oficial da União — Seção 1 de 11 de fevereiro de 2005, p. 20), decidiu-se que não cabe "aplicação da multa isolada" pois "a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo".

4.5 — O Acórdão n.º 101-96.087 da Primeira Câmara, proferido neste processo administrativo, ao entender cabível a multa isolada, diverge do entendimento adotado no Acórdão n.º 107-08.837.

O Voto proferido pela Conselheira Albertina Santos Lima concluiu não ser "devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas", logo, segundo ampla jurisprudência administrativa, "não cabe aplicação concomitante da multa proporcional, incidente sobre o tributo apurado, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa..." (vide ementa do Acórdão n.º 107-08.837).

4.6 - Também por este ângulo de análise, se revela a improcedência das exigências questionadas.

5— MULTA AGRAVADA

5.1 — Exige-se multa de ofício equivalente a 150% do tributo cobrado.

Tal imposição foi feita sob alegação de que o contribuinte teria atuado com "evidente intuito de fraude", mediante sonegação, fraude ou conluio.

5.2 — O contribuinte jamais agiu com evidente intuito de fraude, mediante sonegação, fraude ou conluio.

Pelo contrário, atenderam-se todas as intimações feitas pela autoridade fiscal, como informa detalhadamente o item n.º I, subitens n.º 1.1.1, 1.1.2, 1.1.3 e 1.1.4, da Descrição de Fatos e Enquadramento (s) Legal (is), anexos aos autos de infração.

Sua leitura revela que desde 6 de fevereiro de 2004 um número expressivo de livros, documentos e esclarecimentos foram solicitados pela autoridade fiscal, os quais foram devidamente entregues não só pelo contribuinte bem como por outras três empresas.

A mostrar total clareza dos fatos, tem-se igualmente que os mesmos estão fielmente registrados na contabilidade e no Livro de Apuração de Lucro Real do impugnante, conforme apontado no item n.º I, subitens n.º 3.8, 3.9, 3.12, 3.13, 3.14, 5.2, 5.3, 5.4, e 5.5, da Descrição de Fatos e Enquadramento (s) Legal (is), anexos aos autos de infração.

Aplica-se, então, no presente caso, o Acórdão n.º 103- 21.718, de 16 de setembro de 2004 (Diário Oficial da União — Seção 1 de 28 de dezembro de 2004, p. 28):

"MULTA QUALIFICADA. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude (ART. 150, parágrafo 4º do CTN), não sendo autorizado ao Fisco impô-la quando a verificação do ilícito emerge de dados e elementos apurados dentro da contabilidade do sujeito passivo ou em face de informes que este possa apresentar não somente ao Fisco Federal, mas nos Fiscos Estadual e Municipal (...)".

5.3 — Em síntese, portanto, não é cabível, no caso em discussão, a aplicação de multa de ofício qualificada de 150%, com apoio no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96. Isto por que:

a) Todos os dados, documentos, informações e esclarecimentos solicitados ao contribuinte e às outras três empresas arroladas no auto de infração foram entregues à autoridade tributária, nos termos de diligências efetuadas.

b) A fiscalização perdurou por mais de dez meses, isto é, de 6 de fevereiro de 2004 a 14 de dezembro de 2004, tempo hábil e suficiente para que a autoridade fiscal tivesse conhecimentos dos fatos, jamais tendo esta autoridade sido levada a equívoco ou má interpretação dos fatos, com base em documentos ou esclarecimentos fraudados, com "evidente intuito de fraude", de modo a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, de todos os aspectos da obrigação tributária.

c) O conhecimento de todos os aspectos da obrigação tributária foi obtido pela autoridade fiscal mediante análise de dados, documentos e elementos apurados dentro da contabilidade do sujeito passivo.

5.4 — A multa qualificada de 150% jamais poderá ser aplicada no caso em discussão, pois não ocorreu "evidente intuito de fraude".

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões (fls. 1449/1466).

Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

O presente recurso especial é tempestivo. Preenche, também, os demais requisitos de admissibilidade, tendo em vista que a recorrente logrou comprovar a divergência jurisprudencial suscitada.

Analiso, primeiramente, a questão da aplicação simultânea da multa de ofício e da multa isolada.

Deve-se decidir: admite-se a imposição simultânea de multa de ofício e de multa isolada, uma com base na falta de recolhimento do IRPJ apurado ao final do ano-

calendário, e outra com fundamente na falta de recolhimento por estimativa? Tal fato constitui *bis in idem*?

O *bis in idem*, conceitualmente, consiste na imposição de mais de uma punição pela prática de um mesmo fato por parte da pessoa punida. É vedada no sistema brasileiro, ainda que o fato afigure-se enquadrável pelas normas prescritivas das duas punições.

Diante disso, não há dúvida de que a hipótese dos autos, ao contrário do que postula a recorrente, configura a ocorrência de *bis in idem*. A base fática para a imposição de ambas as multas é a mesma.

O não recolhimento antecipado por estimativa é infração que se consubstancia, em última análise, quando da apuração da falta de recolhimento do próprio IRPJ. Se houve falta de recolhimento do IRPJ, conclui-se, logicamente, que houve falta de recolhimento por estimativa. Não há que se impor, ao mesmo fato, duas punições diferentes, ainda que aquele mesmo fato, em tese, aparentemente, venha a subsumir-se nas duas infrações.

Neste sentido, cite-se alguns julgados recentes do CARF:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. O cerceamento de direito de defesa ocorre quando o sujeito passivo teve prejudicado seu acesso ao processo fiscal, no qual encontram-se as informações que norteiam o lançamento a ser contestado, ou se a descrição dos fatos é insuficiente ou deficiente, de tal forma, a impedi-lo de apresentar impugnação. Situações estas que não se encontram nos presentes autos. Erros na determinação das bases de cálculos, devidamente comprovados, podem ser corrigidos e não implicam em nulidade do lançamento. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AQUISIÇÃO DE CARTEIRA DE CLIENTES. Inadmissível a amortização de ágio gerado a partir de planejamento fiscal irregular que transformou a aquisição de uma carteira de clientes em uma empresa formalmente constituída para esse fim. **MULTA DE OFÍCIO ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.** RECURSO DE OFÍCIO. VALOR DA EXIGÊNCIA. LANÇAMENTO A MAIOR. Constatado nos autos que o valor relativo à CSLL e da multa isolada por falta de pagamento da estimativa de IRPJ, foram lançados em valor maior que o efetivamente devido, deve ser exonerada em parte a exigência. JUROS DE MORA. Correta a exigência juros de mora à taxa Selic sobre o principal (Sumula 4 do CARF). Por sua vez, sobre a multa de ofício, os juros devem ser de 1% ao mês, limitado à taxa Selic. Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte. (Acórdão nº 1402- 001.029-sessão de 09 de maio de 2012).*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006 MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS CONCOMITANTE COM A MULTA

DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base). RECURSO DE OFÍCIO. PERDA DE OBJETO. Deixa-se de apreciar o mérito do recurso de ofício pela perda do objeto, em face do provimento do recurso voluntário e desistência parcial do contribuinte. Recurso Voluntário Provido. Recurso de Ofício Negado (Acórdão nº 1402-01.081- sessão de 12/06/2012)

Diante disso, dou provimento ao recurso especial do contribuinte no ponto, para afastar a multa isolada.

Passo a analisar, a questão concernente à qualificação da multa de ofício.

Na hipótese, deve-se verificar se restou configurada a hipótese prevista na lei, ou seja, da tipificação da conduta do contribuinte em algum das modalidades típicas dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

Para a qualificação da multa de ofício, faz-se necessário que a fiscalização, efetivamente, comprove a ocorrência da fraude, a qual deve mostrar-se clara, evidente, sob pena de ser impossível o agravamento da multa.

No presente caso, a fiscalização fundamentou a aplicação da multa qualificada, nos seguintes termos:

“Da leitura do presente relatório, fica evidente que a forma utilizada pelo contribuinte para a implementação das operações demonstra, inequivocamente, a intenção de "impedir (..) o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária", configurando-se a sonegação definida no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

A forma dada ao negócio teve ainda o objetivo de "modificar as suas características essenciais (do fato gerador) de modo a reduzir (a zero) o montante do imposto devido", caracterizando a fraude definida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

“Enfim, o conluio definido no art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, fica caracterizado pelo fato de todos os atos simulados terem envolvido as empresas interessadas e seus diretores ou representantes.”

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, prevê que, para a qualificação da multa de ofício, o contribuinte tenha agido conforme uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. Eis o seu texto:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição:

I- setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte (...)

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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 artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 dispõem no seguinte sentido:

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.

Interpretando-se conjuntamente os dispositivos oriundos das duas leis, tem-se que ao menos uma das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 deve estar comprovada no âmbito do processo administrativo fiscal, depreendendo-se, de tal comprovação, que o contribuinte tenha agido imbuído de patente intuito fraudulento.

Cabe ressaltar que dessa interpretação conjunta, para a qualificação da multa de ofício, faz-se imprescindível, para além do enquadramento objetivo da conduta apurada em uma das hipóteses legais previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que esteja caracterizado, e com suporte em elementos probatórios suficientes, o elemento subjetivo específico de cometer a fraude. Este elemento subjetivo deve ser evidente, claro. É neste sentido a jurisprudência consolidada no âmbito do CARF, conforme se depreende do enunciado nº 14 da Súmula do CARF: “*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*”.

A comprovação do evidente intuito fraudulento deve ocorrer, como se sabe, por conta da autoridade fiscal, que deve, ainda, delimitar bem a conduta que se encaixa nos tipos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Por outro lado, é de se ter que, no que tange ao tema concernente à aplicação da penalidade qualificada, em vista da caracterização ou não de uma conduta expressamente tipificada em dispositivo legal (artigo 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64) demanda que o julgador, em face da acusação efetivada pela autoridade fiscal e dos elementos de prova apresentados, não se restrinja a um simples juízo de tipicidade, de subsunção, da conduta praticada pelo contribuinte em relação ao tipo legal.

Com efeito, o julgador, em tal hipótese, deverá aferir se os elementos que lhe foram trazidos pelo Fisco lhe permite perpetrar um juízo adequado de tipicidade, tipicidade essa que não se restringe a um aspecto formal, de mero encaixe da conduta nos dispositivos legais em questão (artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, c.c artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), devendo atender a um juízo de tipicidade também material.

Quando se está a falar em tipicidade material, quer-se referir que a conduta praticada, no caso, pelo contribuinte, deve ser analisada em cotejo com o ordenamento jurídico como um todo, e não apenas pela leitura literal do dispositivo legal. Isto porque o ordenamento jurídico, tendo em vista tratar-se de um sistema, não pode pretender proibir uma dada conduta, por meio de um dispositivo legal que ao ser interpretado leva à conclusão diversa, ou seja, a interpretação literal poderia levar a uma conduta, mas a interpretação sistemática leva a outra conduta. O Direito Penal traz estes exemplos, na legislação brasileira, por exemplo, na aceção do significado de mulher honesta, ou na tipificação do crime de adultério.

Ressalte-se que tais aceções e conceitos são retirados da dogmática penal atualmente vigente, o que se impõe porque, justamente, o que ora se está a aferir é a imposição de uma penalidade, em face da caracterização de uma figura típica. E a caracterização da figura típica deve considerar a interpretação do dispositivo legal.

Assim, o aspecto material da tipicidade em questão é relevante porque se relaciona de forma estreita, no caso concreto com o elemento subjetivo específico demandado pelo artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Isto é, a apuração acerca da caracterização dos pressupostos necessários à qualificação da multa de ofício passa, em suma, pela resposta que, eventualmente, se dê às seguintes indagações:

a) a conduta apurada pelo fisco subsume-se, em tese, a um dos tipos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64?

b) havendo tal subsunção, pode-se dizer que a conduta é materialmente típica, ou seja, é contrária ao ordenamento jurídico tomado como um todo (normas e jurisprudência), não sendo por este (ordenamento) fomentado ou permitido?

c) Sendo formal e materialmente típica a conduta, o agente agiu com evidente intuito específico de fraude (dolo específico de fraude)?

Pois bem, para responder tais questões, faz-se necessário ter-se por presente o cenário jurídico existente à época da ocorrência dos fatos apurados, **nos idos de 1998**. Na ocasião, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes não tinha uma orientação firmada a respeito do que, em tema de planejamento tributário, era lícito ou não. Pelo contrário, muito do que é, atualmente, considerado ilícito, era, à época, enxergado como legítimo pelo Conselho de Contribuintes. É o que se depreende dos seguintes julgados:

*"IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO.- Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão, se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação, não há como qualificar-se a operação de simulada, os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de **elisão fiscal** e não de " **evasão ilícita**." (Ac. CSRF/01-01.874/94).*

IRPJ — INCORPORAÇÃO AS AVESSAS — GLOSA DE PREJUÍZOS —

IMPROCEDÊNCIA — A denominada "incorporação às avessas", não proibida pelo ordenamento jurídico, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entres ambas praticadas.

Recurso especial negado.

Caso Martins – Processo (decisão câmara ordinária em abril 2004 e CSRF em março de 2006)

IRPF – GANHO DE CAPITAL – SIMULAÇÃO.

*Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumento de capital, a efetivação de incorporação e de cisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação como simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como **elisão fiscal** e não **evasão ilícita**." (Ac. nº 106-09.343, 18/09/1997)"*

INCORPORAÇÃO ATÍPICA – NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO – SIMULAÇÃO RELATIVA.

A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando

um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não vedada (...).” (Ac nº. 103-21.046, 16/10/2002)

O entendimento deste panorama jurisprudencial é determinante para a resolução das indagações sugeridas. Vejamos.

Considere-se que a conduta do contribuinte, efetivamente, se enquadre, como relatado pela autoridade fiscal, nas figuras típicas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64. Isto é, partamos da premissa de que, na hipótese, haja a tipicidade formal.

Feita esta constatação, no que tange à tipicidade material surge uma resposta diversa.

Com efeito, em face da jurisprudência vigente quando da ocorrência dos fatos apurados, não se pode de modo algum ignorar que, tomado o ordenamento jurídico como um todo sistemático, os fatos praticados pelo contribuinte eram de certa forma respaldados pelo ordenamento jurídico.

Veja que a tipicidade formal, em tese existente, não se sustenta quando da análise da tipicidade material.

Ora, de acordo com a jurisprudência administrativa em voga à época dos fatos, o contribuinte via-se acobertado por um respaldo jurídico que lhe legitimava a conduta. Isto porque o ordenamento jurídico, repise-se, consubstancia um sistema único, que deve ser harmônico, coordenado, não podendo, ao mesmo tempo, proibir uma determinada conduta e, ao mesmo tempo, permiti-la ou até mesmo fomentá-la.

Com efeito, a operação de alienação de participação societária apurada pelo fisco, em tese, pode ser subsumida a uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Contudo, como, à época dos fatos, a jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes de certa forma a permitia, tal operação não pode ser considerada, para fins de aplicação da qualificação da multa, como típica, materialmente falando. E, desta forma, não poderia, de acordo com o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, ensejar a qualificação da multa, ainda que, de acordo com a jurisprudência atual, repute-se caracterizada a simulação, a ilicitude da conduta.

Por outro lado, para melhor fundamentar meu posicionamento, suponha-se que a tipicidade formal e material está caracterizada. Ainda assim, a multa qualificada não persiste, pois que, mesmo neste caso, a resposta à terceira indagação proposta também assoma negativa.

Relembre-se que tal indagação concerne à caracterização, ou não, do evidente intuito de fraude. Ânimo este que deve estar claro, indubitável.

Ora, como visto, a jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes, quando menos, claudicava no que toca à definição de uma linha segura que separasse, em tema de planejamento tributário, aquilo que era ilícito do que era lícito. E muitas vezes, mesmo, chancelou a legalidade de operações da mesma natureza da analisada nos presentes autos.

Pois bem, em face dessas circunstâncias, impõe-se que se leve em conta a realidade da jurisprudência em questão, porque de fato era uma realidade existente e que circunscreveu as operações praticadas pelo contribuinte, a fim de que se analise se o evidente intuito de fraude encontra-se presente.

E a resposta é não. Obviamente, impossível inserir-se nas manifestações intencionais e psicológicas dos protagonistas das operações em questão, a fim de se aquilatar se agiram ou não com um intuito fraudulento. De modo que só resta ao julgador ter por presente os fatos efetivamente praticados, a maneira de sua implementação, e a realidade na qual se inseriu tal prática.

Ora, se, à época, havia julgados que respaldavam a conduta do contribuinte, cabe concluir que, por isso, não se pode afirmar ter existido um **evidente intuito de fraude**.

Ao contrário, há que se concluir que o contribuinte tinha a perspectiva, pela ótica da jurisprudência, que agia em conformidade com a lei.

Se este intuito existiu, e isto é impossível afirmar-se categoricamente, certamente não era e não é evidente, tendo em vista que a realidade jurisprudencial existente à época indica que o contribuinte poderia, muito bem, ter agido com o intuito de praticar algo que o próprio Conselho de Contribuintes reputava como correto, e que, portanto, não era fraudulento.

Neste sentido, o elemento subjetivo explicitamente exigido pelo artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, não se revela presente, de sorte que, também sob este aspecto, a qualificação da multa não se sustenta.

Sobre matéria similar me posicionei no julgamento do processo 11040.000377/2005-21 Acórdão 9202.002063 da 2ª Turma da CSRF, cujos trechos principais ora transcrevo:

É neste sentido que tento trazer as respostas às indagações acima propostas:

a) Para a caracterização da fraude que leve à qualificação da multa, não basta o preenchimento dos seus componentes objetivos, basicamente, a existência de uma ação que importe o impedimento à ocorrência do fato gerador. Aliás, a própria redação do artigo 72 da Lei nº 4.502/76, por si só, deixa claro que tal ação, ou omissão, deve ser dolosamente “tendente” à consecução do referido objetivo. Quando se fala em “ação ou omissão dolosa tendente”, obviamente, o legislador está a demonstrar que não se contenta apenas (e aqui me valho de recursos oriundos do Direito Penal) com o dolo genérico (que se

resume à prática da conduta fraudulenta), demandando, necessariamente, a configuração de um dolo específico, designado pela especial finalidade de “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”. O elemento subjetivo, portanto, é de crucial importância para o caso.

b) O reconhecimento da prática da conduta pelo próprio contribuinte, por si só, não afeta a caracterização da fraude, isto é, o fato de o contribuinte reconhecer que perpetrou os atos negociais que lhe são imputados não impede a configuração da fraude. Pode ter, no entanto, alguma influência em relação ao seu evidente intuito. Lembre-se, como visto acima, que não basta, para o juízo positivo de tipicidade, o dolo genérico da prática da conduta, exigindo-se um especial fim. Uma coisa é ter a intenção de perpetrar uma conduta. Outra coisa é querer praticar uma conduta, com a finalidade específica de atingir um fim determinado.

c) Em termos subjetivos, mesmo a prática de atos meramente formais, com vistas à não ocorrência do fato gerador do tributo (ou seja, com a presença do elemento subjetivo específico do tipo) pode não levar à configuração da fraude, se o contribuinte agir movido pela crença de que sua conduta não se choca com o ordenamento jurídico.

Em verdade, neste ponto, o que se deve perquirir não é se o contribuinte acreditava que estava agindo em conformidade com a lei, mas sim se ele tinha a possibilidade, diante das circunstâncias vigentes à época dos fatos, de saber se a sua conduta era ou não contrária ao direito. E isto até por uma razão lógica, que diz que se revela impossível saber o que se passava na mente do agente ao praticar a sua conduta.

Dai que, dentro da estrutura da teoria do crime, tem-se, como um de seus elementos (do crime) a culpabilidade, composta, por sua vez, de elementos especificamente normativos (isto é, que demandam uma valoração por parte do julgador), quais sejam: a) a imputabilidade (conhecida como capacidade de culpabilidade); b) a exigibilidade de conduta diversa (se não era exigível do agente uma conduta em conformidade com o direito, ele não seria culpável); e c) potencial consciência da ilicitude.

A potencial consciência da ilicitude, como o próprio nome diz, não exige que o agente tivesse, quando da prática da sua conduta, atual consciência de que agia em desconformidade com o direito. Basta que ele tivesse a possibilidade (o potencial), em face das circunstâncias do caso, e de suas características pessoais, de saber que aquela sua conduta era contrária ao ordenamento.

Pois bem, neste sentido, cumpres fazer algumas observações, para constatar se as circunstâncias existentes quando da feitura dos negócios pelo contribuinte permitiriam concluir-se que lhe

era possível saber que a sua conduta era ilícita, ou se não, se não lhe era dado ter essa consciência.

No presente caso, a autuação refere-se ao ano-calendário de 2000. Conforme o relatório fiscal presente às fls. 08/27 dos autos, a venda das ações em questão deu-se em 09/11/2000. O contrato de aquisição de ações, a seu turno, presente às fls. 36/45 dos autos, foi firmado em 09/11/1999, com aditamentos em 16/11/1999 e 19/01/2000.

Neste sentido, observo, primeiramente, que o artigo 116, parágrafo único do CTN, que dispõe acerca da possibilidade de a autoridade administrativa desconsiderar “atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, foi inserido no ordenamento jurídico pela Lei Complementar nº 104/2001.

Por outro lado, analisando os posicionamentos da jurisprudência administrativa do antigo Conselho de Contribuintes, tem-se que, à época dos fatos, muitos julgados apontavam no sentido de aquiescer com a conduta do contribuinte que, por meios lícitos, intentam ter, em suas operações, uma economia de tributos.

....

Neste sentido, para a análise que ora me proponho, a ausência de uniformidade na jurisprudência administrativa fiscal quando da prática dos atos pelo contribuinte é de suma importância para verificar se, subjetivamente, é possível detectar se ele teria a possibilidade de saber que a sua conduta era ilícita.

Ora, o início de uniformização da jurisprudência a respeito do tema apenas veio ocorrer mais recentemente, de sorte que indago: como se poderia imputar uma potencial consciência sobre a ilicitude da sua conduta ao contribuinte, se nem mesmo havia um pacífico entendimento delineando fronteiras claras do que se considerava lícito ou ilícito em tema de planejamento tributário?

O contribuinte não poderia ter a consciência sobre a sua conduta típica.

Vou ainda mais fundo. Como a divergência sobre o tema era patente, parece que por isso mesmo não se poderia exigir do contribuinte, já que ele optou por realizar os negócios da maneira que o fez, exigir dele uma postura diferente.

E, relembre-se, todo este entendimento em razão da época dos fatos.

Ademais, a própria divergência entre os julgados relativos à mesma operação que, inclusive, propiciou o conhecimento deste Recurso Especial de Divergência, demonstra, indiscutivelmente, a existência do entendimento do antigo Conselho de

Contribuintes que abrigava a licitude da operação realizada pelo ora Recorrente.

Também é de ser considerado que o Recorrente nunca escondeu qualquer operação que realizou, ao contrário, toda a sua defesa foi no sentido de que realizou as operações e que as mesmas eram lícitas e que o sistema positivo vigente permitia a realização das operações societárias que resultariam numa forma de não proporcionar o surgimento do fato jurídico tributário ensejador da incidência do IR sobre o ganho de capital.

Assim, ausente a potencial consciência sobre a ilicitude da conduta e mesmo de exigibilidade de conduta diversa, não se pode qualificar a multa de ofício para 150%, pois que os pressupostos para tanto não se encontravam presentes.

Ademais, não se pode olvidar a orientação que o próprio Código Tributário Nacional estabelece, em seu artigo 112:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação

Desta forma, havendo dúvida quanto à interpretação e aplicação da legislação tributária que imponha penalidades, a solução deve ser sempre da maneira mais favorável ao acusado, ora contribuinte. Assim, diante de tudo quanto exposto no presente voto, absolutamente não se pode dizer haver certeza plena da existência do dolo específico que ensejasse a incidência da multa qualificada, de sorte que esta não pode prevalecer.

Finalmente, cabe apenas esclarecer que não há que se falar, na hipótese, uma vez afastada a multa qualificada, de ocorrência de decadência, tendo em vista que, mesmo assim, permanece a incidência do artigo 173, inciso I, do CTN, pois que não houve pagamento antecipado do ganho de capital. Assim, afasto qualquer discussão a respeito de eventual decadência.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso especial do contribuinte para: (a) excluir a multa isolada; e (b) desqualificar a multa de ofício aplicada, de 150% para 75%.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2013

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Declaração de Voto

DECLARAÇÃO DE VOTO VISTA

Conselheira Karem Jureidini Dias.

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte no tocante a aplicação simultânea de multa isolada e multa de ofício bem como quanto à qualificação da multa.

O presente recurso é tempestivo e atende aos pressupostos para sua admissibilidade, haja vista que o contribuinte demonstrou de forma inequívoca a divergência jurisprudencial.

Sem arranhar o brilhantismo do voto da ilustre relatora e acompanhando-a integralmente, ofereço algumas considerações apenas no tocante à qualificação da multa diante da “requalificação das provas.

Sobre esse aspecto, conforme já escrevi, “*considerando que a sanção está diretamente relacionada com o comportamento lícito que se quer realizado e com o ilícito que se tenta impedir, há que se buscar a proporcionalidade na imputação da sanção em face do caso concreto*”. E justamente essa relação de proporcionalidade a partir do fato jurídico tributário deve ser vista sobre o enfoque da calibração da solução pelo princípio da boa fé, em razão do contexto em que inserido o fato.

A boa fé se aplica à norma primária sancionadora para calibrar e ajustar o direito ao caso concreto, reduzindo ou relevando a penalidade. A doutrina apresenta uma clássica divisão entre boa-fé subjetiva e boa-fé objetiva. Enquanto a primeira se caracteriza pela conduta exigível com base em imperativos éticos, a segunda corresponde a própria ignorância do sujeito acerca da lesão de determinado interesse jurídico. Assim, inegável que a Administração, quando empreender qualquer atividade de revisão dos atos, atente para a questão da boa-fé do administrado.

Feitas tais considerações, parece-nos evidente a necessidade de ajuste da consequência à luz da boa-fé, tanto a boa-fé objetiva, como excludente da responsabilidade do administrado, quanto a boa-fé subjetiva, relacionada ao erro de proibição para exclusão ou redução da sanção.

Para os propósitos do presente voto, atendo-me à investigação da boa-fé subjetiva, analisando a calibração pelo princípio da boa-fé diretamente em face do ilícito na norma primária sancionadora.

A intenção do administrado na prática de um ato – que serve de suporte fático para o fato jurídico tributário ou para o impedimento de sua configuração – não importa

para efeito de constituição do fato jurídico tributário revisto. Contudo, a conduta ilícita é pressuposto para a imputação da sanção.

Como já escrevi, é recomendável diferenciar a conduta sujeita a sanção de natureza penal tributária da conduta sujeita a sanção de natureza tributária, porque, apesar de ambas terem cunho compensatório, as últimas devem ser menos repressivas em face das primeiras. Quando o dolo compõe um dos suportes fáticos do fato jurídico tributário revisto, a sanção deve ser maior para atender ao princípio da proporcionalidade da pena e alcançar a sua finalidade, não só reparadora do dano, mas também educadora. Tem culpa aquele que deu causa ao resultado, danoso a outrem, por imprudência, negligência ou imperícia³³⁰. O dolo, por sua vez, corresponde à consciência e à vontade de alcançar o resultado ou assumir o risco de produzi-lo. O dolo pode ser eventual – consciência do risco quanto ao resultado; genérico – vontade de praticar a conduta típica; ou específico – vontade de praticar a conduta típica com finalidade específica.

Para que se configure o dolo, contudo, a Administração Pública deve provar o elemento subjetivo correspondente ao agir intencionalmente, considerando a existência de opção entre a prática ou não da infração, com o animus de praticar a conduta atípica, aliado ao conhecimento da ilicitude do comportamento. E não é só, o dolo deve ser no fato e não em comportamentos adjacentes. A sanção está na mesma norma primária concreta desencadeada pelo fato jurídico tributário, e a ele se reporta.

Para a qualificação da penalidade, a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 44, § 1º, estabelece que “o percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo [75%] 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”. Importante observar que a menção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 é feita para limitar a qualificação da sanção, ou seja, a sua gravosa imputação, aos casos em que de fato se verifica conduta dolosa.

O fato penal depende muitas vezes da definição da situação tributária. No âmbito federal, essa definição é bastante clara, dada a previsão específica para a multa qualificada, como tratamos. Mesmo diante da previsão específica, a qualificação dolosa pressupõe, como para qualquer outro ente federado, uma justa motivação acerca da conduta subjetiva do administrado. Para a motivação da conduta subjetiva do administrado, a autoridade administrativa não pode perder de vista que, na qualificação dos suportes fáticos do fato jurídico tributário em ato de revisão ou do fato ilícito, é ponto de partida a boa-fé do sujeito.

Na análise da conduta do administrado considera-se a sua boa-fé subjetiva, no sentido de averiguar a existência de ignorância ou erro escusável diante de determinada situação. Não se trata de *ignorantia legis*, mas sim de hipótese de erro de subsunção. É a possível ausência de consciência, por parte do administrado, da ilicitude de uma determinada conduta, dado um específico contexto sociotemporal.

Neste esteio, a teoria da boa-fé se apresenta como uma maneira de proporcionalizar a sanção aplicável ao fato, que, apesar de ilícito, não se apresentava como tal à época de sua ocorrência, de sorte que o administrado detinha razões plausíveis e suficientes para acreditar na licitude, bem como oponibilidade de sua conduta ao fisco, resguardado por normas veiculadas para casos análogos (senão idênticos) ao seu, no mesmo tempo e espaço.

O próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 172, inciso II previu essa hipótese como fundamento até para a remissão do crédito tributário, verbis:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

II - ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

Assim sendo, por óbvio que para a remissão total ou parcial do crédito tributário se faz necessária a lei, dada a sua indisponibilidade. Lado outro, quando se trate de graduação da penalidade conforme percentuais previstos em lei, é dever de ofício do julgador enquadrar o ilícito conforme melhor subsunção. E, se de ilícito se trata, as considerações acerca da boa fé são indubitavelmente aplicáveis.

Situação que não se confunde com desconhecimento da lei bem como com hipótese de erro de tipo, toda vez que o particular age com a convicção de que está amparado numa causa que justifica a não tributação de sua operação, por exemplo, não há que se falar em conduta dolosa, imperando a proporcionalidade para a imputação da sanção sem qualificação.

O erro de proibição não tem o condão de ab-rogar a lei, mas de gerar reflexo na culpabilidade e na graduação da pena. O parágrafo único do artigo 21 do Código Penal conceitua o que seria um erro evitável e, por exclusão, define o erro inevitável. O erro considera-se evitável quando o agente atua ou se omite sem a consciência da ilicitude do fato, quando lhe era possível, na circunstância, ter ou atingir essa consciência. Se houver erro de proibição, imperioso que se aplique a boa-fé subjetiva para reduzir ou relevar penalidade, respectivamente nas hipóteses de erro evitável ou inevitável.

A partir do direito vigente, ao indivíduo é garantido orientar sua conduta, seja para buscar um resultado ou para evitar uma consequência, conforme os efeitos jurídicos estabelecidos acerca daquele direito vigente. Hart bem explica que as regras que impõem obrigação precisam gozar de conformidade social, demonstrada pela pressão exercida sobre o que delas se desvia ou ameaça desviar-se.

Ponderamos que os efeitos jurídicos de determinado direito ou o próprio direito é muitas vezes estabelecido a partir de reiteradas interpretações dos órgãos judiciais ou mesmo dos órgãos administrativos, o que comumente ocorre no âmbito do Direito Tributário. Não por outra razão que o artigo 100 do Código Tributário Nacional consagra a confiança e a previsibilidade do contribuinte no Estado, prescrevendo que a observância às normas complementares das leis e dos decretos, dentre elas as práticas reiteradas observadas pelas autoridades administrativas, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e, inclusive, a atualização monetária da base de cálculo do tributo.

Seguindo tal entendimento, o próprio Conselho de Contribuinte, (atual CARF) já afastou, por inúmeras vezes, a qualificação da penalidade, justamente por entender que no caso concreto verificou-se a ocorrência do erro de proibição por parte do administrado diante da existência de respeitável corrente doutrinária, bem como precedentes jurisprudenciais que ensejavam a interpretação por ele dada acerca da licitude do ato praticado, do que decorre a sua boa-fé subjetiva.

Feitas tais considerações e aplicando-as ao caso concreto, mister se faz averiguar o cenário jurídico existente à época da ocorrência dos fatos apurados pela fiscalização, que se reporta ao ano de 1998.

Nessa época, conforme bem salientou a i. relatora, a própria jurisprudência do Conselho de Contribuintes não havia determinado ao certo aquilo que, em tema de planejamento tributário, era oponível ou não ao fisco. Assim, grande parte das operações que hoje são consideradas ilícitas e inoponíveis à Administração por ausência de comprovação suficiente, aquela época eram perfeitamente aceitáveis e difundidas. Tal é o entendimento dos julgados já colacionados, que abaixo reproduzo:

"IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO.- Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão, se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação, não há como qualificar-se a operação de simulada, os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de **elisão fiscal** e não de " **evasão** ilícita." (Ac. CSRF/01-01.874/94).

IRPF – GANHO DE CAPITAL – SIMULAÇÃO.

Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumento de capital, a efetivação de incorporação e de cisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação como simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como **elisão fiscal** e não **evasão ilícita.**" ([Ac. nº 106-09.343, 18/09/1997](#))”

Uma vez que à época dos fatos havia julgados que davam respaldo à conduta do contribuinte, é imperativo admitir a sua boa-fé subjetiva, como produto do cotejo entre o tempo do fato e o tempo das normas então vigentes.

Desta feita, uma vez caracterizado o erro de subsunção, não há que se falar em evidente intuito de fraude, excluindo-se por completo a tipicidade material de sua conduta com vistas à qualificação da penalidade. Ora, se não há tipicidade material, não há que se falar em qualificação da multa, pelo que merece provimento o recurso do contribuinte para excluir a multa isolada bem como desqualificar a multa de ofício aplicada, nos termos do voto da i. relatora.

Sala das Sessões 17 de abril de 2013.

(Assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias