



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

Processo nº 11040.000377/2005-21
Recurso nº 153.451 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-002.063 – 2ª Turma
Sessão de 21 de março de 2012
Matéria IRPF
Recorrente ANTÔNIO LUIZ ROXO DE OLIVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000

NEGÓCIO JURÍDICO DE FORMAÇÃO SUCESSIVA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. CONFIGURAÇÃO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE ACRÉSCIMO DO PATRIMÔNIO PESSOAL DE CONTRIBUINTE.

Patente, nos autos, que as operações sucessivas empreendidas pelo contribuinte, não obstante aparentemente legais, tiveram por objetivo servir de instrumento à transferência das ações da PEROLI para a Camil Holding, havendo todo um roteiro previamente pactuado para a consecução dessa finalidade.

Sendo, o negócio jurídico efetivamente realizado, diverso da categoria formal dada pelas partes, tal negócio jurídico deve ser requalificado, não se podendo ignorar a ausência de *affectio societatis*, para a incidência da tributação.

MULTA DE OFÍCIO. 150%. DESQUALIFICAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. JURISPRUDÊNCIA DIVERGENTE SOBRE O TEMA À ÉPOCA DA EFETIVAÇÃO DOS NEGÓCIOS SUCESSIVOS. AUSÊNCIA DE POTENCIAL CONSCIÊNCIA DA ILICITUDE DO FATO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 112 DO CTN.

Não se pode qualificar a multa para 150%, se não restar configurado, nos autos, evidente intuito de fraude. Este não se revela presente, pois que, à época da efetivação dos atos e negócios jurídicos, a jurisprudência oscilava relativamente ao tema de planejamento tributário. O intuito fraudulento resta por isso afastado.

Tratando-se de imposição de penalidade, havendo dúvida, deve imperar a interpretação que seja mais favorável ao contribuinte, nos termos do artigo 112 do CTN.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DA DECISÃO DO STJ. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN. ARTIGO 62-A DO RICARF.

Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, se não houve pagamento antecipado, o respectivo prazo decadencial é regido pelo artigo 173, inciso I, do CTN, nos termos do entendimento pacificado pelo STJ, em julgamento de recurso especial, sob o rito de recurso repetitivo. Necessária observância dessa decisão, tendo em vista o previsto no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF. Aplicando este entendimento, não se configurou a decadência na hipótese.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos **FISCAIS**, por unanimidade de votos, afastar a decadência, e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para desqualificar a multa. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Oliveira, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Otacílio Dantas Cartaxo.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo

Presidente

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo, Marcelo Oliveira, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Gustavo Lian Haddad, Manoel Coelho Arruda Júnior, Elias Sampaio Freire, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gonçalo Bonet Allage e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte.

Lavrou-se o auto de infração contra o contribuinte porque, conforme o relatório fiscal:

"As pessoas físicas já identificadas utilizaram-se da empresa Roxo de Oliveira, fazendo transitar os valores da operação de venda das ações por esta Pessoa Jurídica. A prática foi adotada, evidentemente, para 'fugir' da tributação prevista na legislação vigente, em relação ao ganho de capital obtido. Este 'Planejamento Tributário', consubstanciado no 'Contrato de aquisição de Ações'(fls36/51) propiciou vantagens fiscais, claro que ilícitas às Pessoas Físicas, que são as REAIS BENEFICIÁRIAS DA OPERAÇÃO DE VENDA DA PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA, o que será amplamente examinado no presente RELATÓRIO FISCAL

*O mascaramento no aspecto de quem realmente beneficiou-se dos ganhos com a venda das ações, ocorreu na medida em que a operação foi direcionada, como dissemos, para a Pessoa Jurídica ROXO DE OLIVEIRA INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS E PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA CNPJ nº 94.399.441/0001-51 (ROXO DE OLIVEIRA) , seguindo roteiro previamente acordado no contrato de fls.36/51 já mencionado anteriormente, com o objetivo evidente de "desviar" o resultado **TRIBUTÁVEL COMO GANHO DE CAPITAL NAS PESSOAS FÍSICAS**, reais detentoras das ações negociadas, objeto do presente Auto de Infração (Ações da PEROLI).*

Antônio, Léa e Urbano, saliente-se, menos de um mês antes do contrato firmado em 09.11.1999 (doc.fls.36 a 45), eram como pessoas físicas os possuidores dessas ações, que foram utilizadas, em primeiro plano, para subscrição de cotas de aumento de capital nas empresas Cia Roxo de Participações (item 5 do Contrato de aquisição de ações, fls. 37 e item 2 do segundo aditamento a contrato de aquisição de ações, fls.49/51 e Cia Urla de Participações (item 5 do Contrato de aquisição de ações, (fls. 37). criadas, em 15.10.1999, respectivamente, com a razão social, Enerdrola S/A e ACS Eletric Power S/A (doc.fls.414/423 511/521).

Ambas as empresas (Cia Roxo, antes Enerdrola, e Cia Unia, antes ACS Eletric Power), foram constituídas pelos mesmos sócios : Onivaldo Antônio Chechetto e Ana Cristina Gaspareto Macedo Salgado Jeranko, e tendo como Diretor Luiz Alberto Guidetti. Essas pessoas renunciaram de sua participação nas empresas acima referidas, conforme AGes de 19.11.1999 (doc. fls.424/522).

Destacamos o fato de que um mês após constituírem essas empresas, ou seja, em 19.11.1999, o Sr. Onivaldo e a Sra. Ana Cristina retiraram-se da sociedade, transferindo suas cotas de capital de R\$500,00 cada, para Antônio Luiz Roxo de Oliveira, Léa Regina de Oliveira Lopes e Urbano Roxo de Oliveira. Na mesma data Antônio, Léa e Urbano aumentaram o capital, integralizado com as ações negociadas (PERou).

Claro está, portanto, que estas empresas foram "criadas" para servir de "veículos" ao Contrato de aquisição de ações (fls.36 a 51) objetivando esconder o surgimento da obrigação tributária nas pessoas físicas, face o ganho de capital que efetivamente ocorreu, contrariamente ao resultado fictício trazido para a P.Jurídica ROXO DE OLIVEIRA, como resultado da equivalência patrimonial sem nenhuma tributação.

A intenção de lesar o Fisco, se confirma ao analisarmos os seguintes fatos:

Em 09.11.1999 foi assinado pelas partes interessadas, o CONTRATO DE AQUISIÇÃO DE AÇÕES (doc fls. 36 a 45) , de um lado Antônio Luiz Roxo de Oliveira, Léa Regina de Oliveira Lopes e Urbano Roxo de Oliveira ("Vendedores") e de outro CAMIL HOLDINGS LLC ("Compradora").

Em 16.11.1999, foi assinado um aditamento ao Contrato, desta vez Antônio, Léa e Urbano assinaram por si como Vendedores, e na qualidade de sócios quotistas de ROXO DE OLIVEIRA INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS E PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA - CNPJ 94.399.441/0001- 52. Neste termo aditivo, chama a atenção o fato de assinarem o Contrato de aquisição de Ações, como sócios da ROXO DE OLIVEIRA, o que causa estranheza, haja vista que as ações negociadas, na data do aditamento ao contrato (16.11.1999), pertenciam às pessoas físicas tão somente, não se confundindo, portanto, com a empresa referida.

Em 19.01.2000, data do segundo termo aditivo, assinado também, por Antônio, Léa e Antônio como pessoas físicas e como sócios da ROXO DE OLIVEIRA, a titularidade das ações transacionadas se resumia às pessoas físicas não se vinculando à Pessoa Jurídica pela qual assinaram.

Nas datas acima referidas as ações negociadas (PEROLI), como se constata, não faziam parte da empresa Roxo de Oliveira. Estas ações vieram a fazer parte desta empresa, somente em 30.01.2000 (doc. Fls. 190/195, quando foram integralizadas mediante subscrição de aumento de capital, com ações da Cia Roxo de Participações, cujo aumento de capital se deu, em 19.11.1999, com subscrição das ações da PEROLI naquela Pessoa Jurídica.

Como se vê, só se justifica trazer as ações da PEROLI negociadas conforme CONTRATO DE AQUISIÇÃO DE AÇÕES (doc. fls. 36 a 45) em 09.11.1999, e aditivos de 16.11.1999 e 19.01.2000 (doc. fls. 46 a 51), para a ROXO DE OLIVEIRA,

mediante subscrição de aumento de capital ocorrida em 30.01.2000 nesta empresa, ou seja; em data posterior à efetivação da transação, senão com o intuito de PROPICIAR O MASCARAMENTO DA OPERAÇÃO, DESVIANDO O SEU RESULTADO (TRIBUTÁVEL NA PESSOA FÍSICA), PARA A ROXO DE OLIVEIRA, COMO RESULTADO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL SEM INCIDÊNCIA DE IMPOSTO NA PESSOA JURÍDICA."

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 745/805 dos autos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, às fls. 811/829, julgou o lançamento procedente, nos termos da seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física- IRPF

Ano-calendário: 2000

Ementa: DECADÊNCIA- GANHO DE CAPITAL- LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO- DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Quando se comprove que o sujeito agiu com dolo, fraude ou simulação, o direito de a Administração Tributária constituir o crédito tributário relativo ao IRPF extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL- MPF.

O Mandado de Procedimento Fiscal, é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais. Não gera nulidade do lançamento o fato da entrega do MPF juntamente com o Auto de Infração.

VERDADE MATERIAL. MEIOS DE PROVA.

Por se tratar de simulação de divergência entre realidade e subjetividade, é difícil, quando não impossível, comprová-la diretamente, pelo que se admite que seja provada por todos os meios admitidos em Direito, inclusive indícios e presunções.

SIMULAÇÃO. A simulação se caracteriza pela divergência entre o ato aparente- realização formal- e o ato que se quer materializar- oculto. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas formalmente, pois materialmente o ato praticado é outro. Para que não se configure simulação é necessário que as partes queiram praticar esses atos não apenas formalmente, mas também materialmente.

SIMULAÇÃO E GANHO DE CAPITAL.

A realização de operações simuladas, com o objetivo de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens fiscais, não inibe a aplicação de preceitos específicos da legislação de regência, bastando que, pela

finalidade do ato ou negócio, sejam obtidos rendimentos ou ganhos de capital submetidos à incidência do imposto de renda, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título de bens e 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.

MULTA QUALIFICADA.

Verificando-se o evidente intuito de fraude caracterizado por atos tendentes a não pagar ou reduzir o tributo procede a aplicação da multa qualificada.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC- *Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora calculados com base na taxa SELIC.*

Lançamento Procedente.

O contribuinte interpôs recurso voluntário.

A antiga Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes negou provimento ao recurso voluntário:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física-IRPF

Data do fato gerador: 30/04/2000.

Ementa: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Não provada a violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 e não se verificando outro vício insanável no lançamento, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem, quer do documento que formalizou a exigência fiscal.

NULIDADE DO LANÇAMENTO- VÍCIOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL- MPF. INOCORRÊNCIA. *O mandado de procedimento fiscal é instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Eventuais falhas nesses procedimentos, por si só, não contaminam o lançamento decorrente da ação fiscal,.*

IRPF- GANHO DE CAPITAL- ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS- SIMULAÇÃO-

Constatada a desconformidade, consciente e pactuada, entre o negócio jurídico efetivamente praticado e os atos formais de

declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, o negócio jurídico dissimulado. A transferência de participação societária por intermédio de uma seqüência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência. Em tal hipótese, é devido o imposto devido sobre ganho de capital obtido com a alienação das ações.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA- SIMULAÇÃO-EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE- A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

JUROS MORATÓRIOS- SELIC- A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia- SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4, publicada no DOU, Seção 1, de 26, 27 e 28/06/2006).

Preliminares Rejeitadas.

Recurso Voluntário Negado.

O contribuinte, então, interpôs o presente recurso especial, com fundamento em divergência jurisprudencial (fls. 1066/1109).

Suscitou divergência sobre os seguintes pontos:

a) simulação na consecução de negócio jurídico de formação sucessiva.

Segundo o contribuinte:

“Primeiro, o juízo a quo divergiu, de fato, da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na medida em que esse juízo, em idêntica situação fática, que tinha como co-partícipes dos atos negociais Antônio Luiz Roxo de Oliveira e Léa Regina de Oliveira Lopes, reconheceu o direito daquele Recorrente (Urbano Roxo de Oliveira) quanto a poder exercer suas atividades da forma menos onerosa, à luz dos próprios princípios que nortearam a elaboração da Magna Carta e orientam a interpretação do Direito, tal como constam da Constituição Federal de 1988, decerto quando os institutos utilizados para implementar o pretendido Planejamento Fiscal estejam previstos no ordenamento jurídico e revestidos de características que habilitam sua produção de efeitos, tudo conforme consta da cópia do inteiro teor do Acórdão paradigma n. 106-15.899, de 18.10.2006 (...)

Com efeito, no caso concreto em exame, não há dúvidas: o juízo a quo, manifestando entendimento em linha de que os atos negociais sucessivos manejados pelo Recorrente tiveram o único

*propósito de dissimular a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda incidente sobre ganho de capital ocorrido na venda de participação societária do próprio Recorrente — **divergiu da interpretação dada à mesma situação fática**, pela Sexta Câmara desse Primeiro Conselho de Contribuintes, a qual, firmou entendimento em linha de que aquele Recorrente (Urbano Roxo de Oliveira), relativamente ao mesmo negócio jurídico, adotou uma série de procedimento **de cunho verdadeiramente negocial perante terceiros** que não o comprador, para viabilizar uma compra e venda de ações, cujo Planejamento Fiscal lhe é autorizado quando os atos negociais são lícitos (previstos no ordenamento jurídico) e capazes de produzir os efeitos de estilo, **tal como sobejamente demonstrado no conjunto probatório daqueles autos**, consoante assevera aquela Colenda Sexta Câmara (...)*

*Evidenciado através do Acórdão paradigma, acima apontado, que o negócio jurídico de formação sucessiva consumado pelo Recorrente ocorreu **substancialmente**, e não só formalmente como sentenciou o acórdão a quo, tudo conforme julgamento da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, a propósito de idêntica situação fática implementada por co-participe do Recorrente, têm-se que o v. acórdão ora recorrido diverge de outro entendimento da mesma Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes manifestado no Acórdão n. 106-09.343 que, ao tratar de operação societária assemelhada (v.g. negócio jurídico de formação sucessiva), proveu o recurso voluntário do autuado, para infirmar a presunção daquele Acórdão recorrido, no sentido de que o Recorrente simulou a realização de operação societária, quando estava tratando de uma compra e venda, e afirma que **a simulação não se qualifica pelos objetivos visados com a prática dos atos jurídicos praticados, caso estes sejam lícitos**, hipótese que, no máximo, podem classificar estas operações como casos de elisão fiscal (lícita), e não de evasão ilícita.*

Argumentou, ainda, a recorrente, que o direito brasileiro não obriga, pelo ordenamento positivo, que os particulares utilizem-se somente do contrato de compra e venda como instrumento para alienar bens das respectivas propriedades para terceiros “até porque a lei contempla outras modalidades de contrato, como a doação, a dação em pagamento, a permuta, a cisão e a redução do capital de sociedade”.

Finalmente, a recorrente expôs que:

*“Amplamente pré-questionada, a matéria em debate, desde a impugnação, tal como declara a própria autoridade julgadora de primeira instância, **o Recorrente sempre asseverou que firmou um contrato preliminar (Contrato de Aquisição de Ações), que pactuou a execução de uma série de atos jurídicos, válidos, com o objetivo de disciplinar o modo pelo qual seria implementado o negócio, com a eleição da via societária para a instrumentalização dos atos que redundaram na transferência das ações PEROLI à Camil Holding (Chlcc), porque era do interesse também da adquirente, na medida em que lhe seria***

mais fácil absorver os negócios, bens e direitos envolvidos pela via do controle direto e indireto de sociedades.

O uso do negócio sucessivo, num caso como este, é comum e necessário muitas vezes para acomodar o interesse das partes, ainda que se admita a presença do negócio jurídico indireto. Não há que se falar, a toda evidência, em negócio simulado ou sem motivação empresarial, como já referido ser uma escolha pessoal, na condução de negócios, a via (lícita) que é eleita à alienação de bens, máxime quando se trata de um conjunto de contratos absolutamente regulares, arquivados no Registro do Comércio competente, publicados na imprensa, de modo regular, portanto, negócio realizado as claras, não havendo como se pretender que havia uma segunda motivação oculta, ou, ainda, que inexistia propósito negocial, tão-só, porque se podia transferir a participação societária na PEROLI diretamente à Camil Holding (Chlcc) por um contrato de compra e venda.

b) simulação sem comprovação de acréscimo do patrimônio pessoal de contribuinte. Alegou a recorrente, que:

*“Vê-se, portanto, que as duas Câmaras do venerando Primeiro Conselho de Contribuintes conferiram interpretações discrepantes a propósito da mesma matéria. De um lado o acórdão recorrido a julgar irrelevante a comprovação da alteração patrimonial **pessoal** do Recorrente para fins de caracterizar a ocorrência do fato gerador, com a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica da renda, no juízo de que basta concluir pela comprovação da simulação em si, para caracterizar o ganho de capital. Contudo, em oposição ao acórdão paradigma, que sentenciava que o resultado que induziria à conclusão de haver ocorrido simulação na espécie só se validaria se comprovada a alteração no valor do patrimônio pessoal do sujeito passivo, i.e., a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (v.g. fato gerador), sob pena de se apurar, se incomprovada a mencionada circunstância fática envolvida, um verdadeiro impedimento do nascimento da obrigação tributária, tendo sido evitado a ocorrência do fato gerador, inexistindo evasão fiscal ilícita (v.g. simulação), mediante a suposta e alegada venda de bens.*

*Dessa forma, também está verificada a divergência jurisprudencial que se resolve em saber se é irrelevante a comprovação da alteração do patrimônio **pessoal** do Recorrente, com a indicação da **sua** disponibilidade econômica e jurídica da renda face à alegada venda direta das ações PEROLI, ao invés de se pretender caracterizar o ganho de capital lançado, apontando o simples resgate de ações da Companhia Roxo com ingresso de valores à empresa Roxo de Oliveira, de cujo quadro social é integrante, visto que no acórdão paradigma a evasão fiscal ilícita (v.g. simulação) sequer poderia ser alegada sem prova do incremento do patrimônio pessoal do sujeito passivo, que em última análise representa a concretização do fato gerador do imposto de renda com a aquisição da disponibilidade **jurídica da renda**.*

Inexistindo comprovação nos autos de que o Recorrente tenha adquirido a disponibilidade econômica ou jurídica do hipotético acréscimo patrimonial, resultando não configurada a situação jurídica apta a demonstrar a realização do fato gerador, e nos termos do acórdão paradigma (arrolado como doc 02), sequer se pode alegar a venda direta das ações PEROLI, pois nenhum resultado induz esta conclusão, indicando a ocorrência da evasão fiscal lícita, com impedimento do nascimento da obrigação tributária, tendo sido evitada a ocorrência do fato gerador, o que está a exigir a reforma do acórdão recorrido.

c) **evidente intuito de fraude materializado por simulação.** O recorrente discorreu no seguinte sentido:

“Demonstrado no confronto do acórdão recorrido e do acórdão paradigma acima citado que a única intenção do Recorrente foi a de obter economia de impostos através de instrumentos jurídicos lícitos que lhe conduziam, não à prática de atos fraudulentos, mas a uma elisão tributária, cumpre ademais reconhecer que o acórdão a quo também diverge do Acórdão paradigma n. 103-21.046 (doc. 05), exarado pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (...)

No acórdão paradigma, inobstante a simulação atribuída ao ato de incorporação de sociedade, inexistente a "evidência" exigida pela legislação tributária, cumulada com o "intuito de fraude", o que confere interpretação diversa à redação do então vigente art. 992, inciso II, do RIR/94 (correspondente ao art. 997, inciso II, do RIR/99, que tem por base legal a redação original do art. 44, inciso II, da Lei n. 9.430/96), em caso extremamente semelhante ao presente.

Alegou, ainda, que:

“Dessa forma, verificada está a divergência jurisprudencial, que, em última análise, consiste em saber se a forma eleita na alienação de bens e direitos (v.g. atos de integralização de capital, de resgate de ações, etc.) pode motivar o agravamento da penalidade em procedimento de ofício, por cumular, além do intuito de fraude, a evidência exigida na legislação tributária para a exasperação da penalidade. Isso visto que no acórdão paradigma, notadamente, a simulação engendrada na espécie, semelhante à hipótese imputada ao Recorrente, é irrelevante para a qualificação da multa em 150%, o que causa a discrepância do julgamento em relação ao acórdão recorrido, especificamente quanto às mesmas circunstâncias, eis que em ambas situações fáticas, os negócios jurídicos implementados, ditos simulados, não afrontaram o ordenamento jurídico, foram devidamente escriturados comercial e fiscalmente, jamais foram sonegados à Fiscalização, foram amplamente divulgados em órgão próprio de registro (v.g. Junta Comercial), e foram cumpridas todas as formalidades inerentes aos atos que envolveram as operações societárias ultimadas, o que confirma que o caso concreto ostenta todas as circunstâncias apontadas no acórdão

paradigma como razões que justificam a redução da multa de ofício de 150% para 75%.”

d) **decadência.** Sustentou a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, tendo em vista tratar-se de tributo sujeito a lançamento por homologação.

Conforme despacho de fls. 1279/1283, deu-se seguimento ao recurso especial do contribuinte relativamente às seguintes matérias: simulação na consecução do negócio jurídica; evasão fiscal ilícita independente da comprovação de alteração do patrimônio pessoal do Recorrente; evidente intuito de fraude materializado por simulação. Reputou-se não caracterizada a divergência em relação à decadência.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões às fls. 1285/1294.

O contribuinte interpôs agravo contra o exame negativo de admissibilidade (fls. 1298/1303), postulando pelo conhecimento do recurso no que tange à decadência.

Em reexame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso especial do contribuinte também em relação à decadência.

Novas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda às fls. 1308/1318 dos autos.

Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

O presente recurso especial é tempestivo.

Quanto aos demais requisitos de admissibilidade, primeiramente, claramente demonstrada a divergência jurisprudencial no que concerne aos seguintes itens do recurso especial: *simulação na consecução de negócio jurídico de formação sucessiva, simulação sem comprovação de acréscimo do patrimônio pessoal de contribuinte e evidente intuito de fraude materializado por simulação.* Isto porque o acórdão paradigma apresentado pelo contribuinte refere-se à mesma hipótese fática, mas em relação a outro contribuinte, o Sr. Urbano Roxo de Oliveira (acórdão nº 106-15.899).

De fato, os fundamentos fáticos que levaram à lavratura do presente auto de infração, envolveram, além do recorrente, a Sra. Léa Regina de Oliveira Lopes e o Sr. Urbano Roxo de Oliveira. Para cada um dos contribuintes lavrou-se um auto de infração.

O acórdão paradigma, lavrado nos autos do processo nº 11040.000381/2005-91 (autuado: Urbano Roxo de Oliveira), tem a seguinte ementa:

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SIMULAÇÃO. REAVALIAÇÃO- A utilização, pelo Contribuinte, de instrumentos jurídicos vigentes, revestidos das

formalidades necessárias à produção dos efeitos que lhes são próprios, coaduna-se com as diretrizes gerais insertas na Carta Magna para exercício das atividades econômicas, ainda mais se presente o requisito econômico à aplicação e a necessidade de intervenção das partes contratantes perante terceiros para industrializar-se a implementação.

Recurso provido.

Desta forma, vê-se que a divergência jurisprudencial encontra-se atestada na medida em que a situação fática versada nos acórdãos cotejados é rigorosamente a mesma.

Relativamente à decadência suscitada pelo contribuinte, tem-se que o acórdão recorrido decidiu no sentido de que, na hipótese, o prazo rege-se pelo artigo 173, inciso I, do CTN, sob o fundamento de que: “No caso concreto se cuida de omissão de ganho de capital, de ganho que não foi apurado pelo Contribuinte, que não o informou como exigia a legislação e em relação ao qual não houve qualquer pagamento. Não havia, portanto, o que ser homologado, quando transcorreu o prazo de cinco anos do fato gerador”.

O recorrente trouxe à tona julgados paradigmas em que se considerou a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, apenas pelo fato de se tratar (no caso o IRPJ) de tributo sujeito a lançamento por homologação, não ingressando, destarte, em qualquer análise concernente à questão da existência de fraude ou simulação, ou pagamento antecipado.

Neste sentido, presente, também no que tange à decadência, a divergência jurisprudencial.

Passo à análise referente à licitude da operação em si, capaz ou não de consubstanciar o fato jurídico tributário objeto do presente auto de infração e análise, concomitantemente, a análise do item concernente à *simulação sem comprovação de acréscimo do patrimônio pessoal de contribuinte*.

Está-se frente, neste caso, a operação apelidada de “casa e separa” em que os sócios de uma determinada sociedade realizam uma série de atos societários com o objetivo de, ao final, vender as ações ou cotas sociais sem que surja o fato jurídico tributário do ganho de capital.

No voto do Acórdão Recorrido de lavra do eminente Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, constou o seguinte:

“Quanto ao mérito, a matéria em discussão está claramente exposta nos autos. O Fisco entende que houve uma operação de compra e venda de participação societária, com ganho de capital, e que todas as operações societárias sucessivas tiveram o único propósito de dissimular a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda. O Autuado, por sua vez, sustenta que não houve simulação; que todos os atos praticados são lícitos e que apenas exerceu o direito (liberdade fiscal) de realizar o negócio jurídico da forma que lhe proporcionasse menor encargo tributário; que sendo lícitos os atos praticados, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.

A questão a ser decidida, portanto, é qual situação deve ser considerada para fins de verificação da ocorrência do fato gerador, se as operações societárias sucessivas, antes descritas, ou se a compra e venda, pura e simples, da participação societária."

E, prossegue mais adiante:

"A questão essencial aqui é que, no caso concreto, a Recorrente não fez uma opção entre dois negócios jurídicos distintos, escolhendo a mais benéfica, como insistentemente argumenta ter feito. O negócio jurídico efetivamente praticado sempre foi a alienação da participação societária mediante compra e venda, sendo as chamadas operações sucessivas meros atos dissimuladores dessa compra e venda.

O que houve foi um conjunto de atos preordenados, acordados previamente entre as partes, comprador e vendedores, com o único propósito de conferir à operação de compra e venda uma feição diversa, de mudar-lhe a aparência. É dizer, a substância do negócio, a vontade que o determinou, sempre foi a de realizar a compra e venda da participação societária, sendo evidente o descompasso entre essa vontade e a sua declaração; entre a substância do negócio jurídico e a aparência que se procurou conferir a ele."

Portanto, está muito bem descrito o cerne desta parte do julgamento.

E, neste caso, de maneira muito clara, o Acórdão paradigma e o Acórdão recorrido trazem, em sua fundamentação, duas fortes correntes jurisprudenciais. De um lado há os fundamentos do acórdão recorrido anteriormente colocado; enquanto o acórdão paradigma, fundado nos mesmos fatos, de maneira oposta, assume que:

"GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SIMULAÇÃO. REAVALIAÇÃO - A utilização, pelo Contribuinte, de instrumentos jurídicos vigentes, revestidos das formalidades necessárias à produção dos efeitos que lhes são próprios, coaduna-se com as diretrizes gerais insertas na Carta Magna para exercício das atividades econômicas, ainda mais se presente o requisito econômico à aplicação e a necessidade de intervenção das partes contratantes perante terceiros para industrializar-se a implementação.

Consta do voto vencedor do referido Acórdão paradigma que:

Em jogo, acredito, o próprio conceito de Estado e Sociedade existente por detrás da Carta Magna. Por isso, não de outra forma costume me manifestar quanto ao tema "Planejamento Fiscal", por óbvio, desde que os institutos em jogo e utilizados estejam previstos no ordenamento e revestidos de suas características que os habilitem à produção de efeitos, no

sentido de que tais julgamentos pautam-se numa escala maior de valores do aplicador da lei.

No caso concreto, parece-me que tais requisitos foram sobejamente demonstrados. Não se está a desconsiderar a existência e validade dos atos negociais levados a cabo e que acarretaram na elevação do preço das ações. Também não se está a desconsiderar que o adquirente das ações concorreu com a prática de tais atos e, que o Recorrente, para viabilizar a própria compra e venda de ações, teve de adotar uma série de procedimentos, de cunho verdadeiramente negociais, perante terceiros, que não o comprador.

Entendo nesse ponto, que aos contribuintes é facultado, enfim, o exercício de suas atividades se que se lhe imponha a forma mais onerosa, à luz dos próprios princípios que nortearam a elaboração da Carta Magna e norteiem a aplicação do Direito, e insertos explícita ou implicitamente na Constituição Federal, pelo que sem fundamento estaria o lançamento.

Para análise deste caso vou valer-me dos fundamentos que fiz em declaração de voto vencido e em voto vencedor no Processo n. 18.471.002941/2002-77 julgado pela 1ª. Turma da CSRF, que vou adaptar, no que possível ao presente caso.

Nos dois casos, neste ora em julgamento como o acima mencionado, o tema de fundo é o “planejamento tributário”, em que de um lado há o entendimento que o contribuinte pode realizar os atos, desde que aceitos pelo sistema positivo, a fim de buscar a melhor forma de tributação e o outro que tende a buscar sempre a “substância” de tais atos em detrimento de sua forma.

E, nesta oportunidade de julgamento, cabe-nos como membros da 2ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, entender qual das vertentes melhor aplica o direito ao caso concreto.

É evidente que toda a questão passa pela análise dos fatos, das provas e da legislação que trata desta matéria e a minha proposta é fazer uma análise objetiva de todos estes elementos, na medida da possibilidade desta dita objetividade. Enfim, a análise precisa ser exaustiva e exige análise dos fatos que envolvem a questão jurídica em si.

Mas, ainda antes de adentrar no caso concreto, gostaria de fazer algumas considerações sobre as discussões acerca do tema “planejamento tributário”.

É importante lembrar que o sistema jurídico brasileiro não possui uma norma antielisiva geral, de tal modo que as construções sobre o tema têm a sua origem na jurisprudência, em especial, deste Conselho. Há aqueles que entendem que o parágrafo único do artigo 116 do CTN já seria uma norma geral antielisiva, corrente com a qual, com o devido respeito aos seus seguidores, não me filio. Lembro que o parágrafo único do artigo 116 depende de regulamentação.¹ Ademais, a introdução do parágrafo único do artigo 116 do CTN se deu após os fatos ensejadores da autuação objeto deste processo.

¹ Art. 116 Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Entretanto, apesar da inexistência de uma norma geral antielisiva, há uma gama de autuações que versam sobre este tema. Entendo que podemos dividir estes tipos de autuações em dois grandes grupos:

- a) Autuações fiscais com o objetivo de caracterizar determinadas operações realizadas por PJs ou PFs que *aparentemente* não estariam subsumidas às normas de incidência tributária ou estariam subsumidas a normas de menor incidência tributária, como operações aptas a ensejar a tributação ou a maior tributação.
- b) Autuações fiscais entendem pela “inoponibilidade do planejamento tributário ao Fisco” e autuam em razão de uma citada motivação exclusivamente tributária.

Vejo que no grupo “a” é perfeitamente possível a autuação fiscal e caberá ao fisco comprovar que as operações objeto da autuação aparentavam um determinado fato ou negócio jurídico e na realidade, os dados reais da operação indicam para outro fato ou negócio jurídico que determinam outra tributação.

Para o grupo “b” não vejo como possível a autuação fiscal sob o exclusivo argumento da inoponibilidade daquele dito planejamento tributário ao fisco em razão deste planejamento ter sido feito com a motivação de economizar tributos. Não há na nossa legislação vedação para a motivação exclusivamente tributária, desde que o negócio efetivamente tenha ocorrido na forma como proposta e descrita nos documentos que a originaram. Vejam para este segundo grupo os seguintes exemplos: uma empresa prestadora de serviços que efetivamente altera a sua sede para um município com alíquota menor de ISS e o faz única e exclusivamente por uma motivação tributária. Ora, desde que a referida empresa efetivamente se estabeleça no outro município, o município em que ela estava nada pode fazer contra este fato, mas, levando-se esta concepção (do segundo grupo) às últimas consequências, o Município em que a empresa estava estabelecida anteriormente teria legitimidade para autuá-la para lhe exigir o ISSQN. Da mesma forma uma pessoa física que pretenda criar uma empresa para transferir todos os seus bens imóveis, com o fim de economizar tributos, não poderá fazê-lo, ainda que efetivamente faça todas as transferências dos imóveis, pague todos os tributos incidentes, realize as operações necessárias. Ora, o que eu entendo é que as pessoas físicas e jurídicas, no atual sistema positivo brasileiro, são livres para dispor sobre os seus negócios, sobre a estruturação dos mesmos e estes atos serão oponíveis sim ao Fisco, desde que, efetivamente eles tenham ocorrido como o relatado nos documentos que sustentam as referidas operações.

Com a ausência da lei, o que fica para nortear todos os que atuam nesta seara é a jurisprudência administrativa. Neste aspecto, vejo como necessário o encontro de duas correntes que podemos verificar na análise dos acórdãos dos extintos Conselhos de Contribuintes e do atual CARF, que são: a) a corrente ultrapassada do formalismo exacerbado e b) a corrente, ainda presente em alguns julgados, do subjetivismo exacerbado em que, última análise, entende que o tributo será devido se o “planejamento” se der por motivos exclusivamente tributários.

Como exemplo do primeiro grupo cito, com o devido respeito, a ementa do acórdão paradigma e como exemplo do segundo grupo cito parte da ementa de acórdão:

Acórdão no. 104-21498

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá 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, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Ausência de motivação extratributária – O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

Para sair destas duas correntes, entendo que é preciso voltar ao princípio da legalidade, mas sem os exageros da corrente do formalismo e tampouco para buscar legitimar o artificialismo das operações.

Aproveitando as lições especialmente extraídas do livro “Planejamento Tributário e o Propósito Negocial” (coordenação Prof. Luís Eduardo Schoueri) somadas às minhas conclusões, entendo que são necessários critérios na jurisprudência que permitam ao intérprete conhecer os requisitos mínimos para o reconhecimento da licitude dos chamados planejamentos tributários. E aí concluo que um critério *standard* passa por uma “revisitação” ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária, em que de forma alguma afasta a tipicidade, ou seja, o fato ocorrido no mundo real deve estar completamente previsto na norma geral tributária que cria a hipótese da incidência tributária.

Todavia, na chamada “revisitação” a este princípio ao se analisar o fato ocorrido no mundo real, devem ser afastados os atos artificiais, para extrair, das provas, o fato jurídico efetivamente ocorrido. Tudo isto, entenda-se, sob o manto do princípio da legalidade, pois é inadmissível a procedência de um lançamento tributário baseado apenas na capacidade contributiva ou no princípio da solidariedade. Deve estar caracterizado o fato ocorrido no mundo real com as mesmas características previstas na hipótese legal da norma de incidência tributária.

Assim, sob a minha ótica, os pressupostos para um critério “standard” estão:

- a) Na análise substancial do negócio jurídico, a partir do direito civil positivado. O negócio jurídico é o suporte fático para aplicação da norma tributária – daí a necessidade da análise do negócio jurídico nos planos da existência e validade, com maior ênfase em relação ao da eficácia. Verificando nas normas do direito civil, os critérios que dão a substância ao ato.
- b) Verificação da tipicidade do negócio jurídico à hipótese legal tributária.

A análise substancial do negócio jurídico, que é extraída da obra de Antonio Junqueira de Azevedo, “Negócio Jurídico – Existência, Validade e Eficácia”, passa pelos seguintes planos:

Plano da existência

- a) **Elementos gerais:** i) circunstâncias negociais; ii) forma; iii) objeto; iv) tempo; v) lugar; vi) agentes.
- b) **Elementos categoriais:** próprios a cada tipo de negócio e que não resultam da vontade das partes, mas da ordem jurídica.
- c) **Elementos particulares:** aqueles que se encontram num negócio específico, mas que não tem o condão de tipificá-lo.

Plano da validade

Requisitos de validade: a) agente capaz; b) objeto lícito, possível e determinado ou determinável; c) forma prescrita ou não defesa em lei; d) causa objetiva que significa

que o objeto (que está descrito no contrato – mundo do dever ser e que está exteriorizado pelos acontecimentos comprováveis) é o que determina a incidência tributária.

Plano da eficácia

- Finalidade do negócio: a pretensão das partes ao realizar um determinado negócio é que surta os efeitos pretendidos.

Então, frente a todos estes planos e elementos (que deixo de especificar detalhadamente neste momento para não alongar neste voto) e para o julgamento dos casos que tratam do tema planejamento tributário, resta claro para mim que o fundamental é a análise substancial do negócio jurídico realizado e que é o objeto da autuação, em especial no seu plano da existência e da validade, e mais específico ainda, na verificação dos elementos categoriais e na causa objetiva, ficando irrelevante a motivação de “economizar tributos”.

Assim, após estas longas explanações iniciais, volto para com estas premissas, proferir o meu voto.

Ao analisar o Acórdão recorrido, vejo que a análise dos fatos foi correta e com ela concordo plenamente. Entendo que nestes casos, como feito, é necessário analisar se efetivamente as operações propostas pelo sujeito passivo efetivamente ocorreram e se no plano da existência, da validade e da eficácia, a operação se sustenta conforme o relatado nos papéis, ou seja, pretendo fazer a análise substancial do negócio jurídico.

O recorrente alega que a simulação não se caracterizou, porque, em síntese, as operações negociais foram substancialmente efetivadas, e licitamente, de modo que os eventuais objetivos visados (e ainda que estes envolvam efeitos tributários mais benéficos ao contribuinte) não se revelam importantes.

Não procedem, contudo, estes argumentos.

Com efeito, parece-me claro que as operações sucessivas empreendidas pelo contribuinte, não obstante aparentemente legais, tiveram por objetivo única e exclusivamente servir de instrumento à transferência das ações da PEROLI para a Camil Holding.

Para tanto importante registrar, com detalhes, a operação realizada. Neste item, mesmo repetindo o já colocado no relatório anterior a este voto, adoto o relatório do acórdão recorrido, nos seguintes termos:

Conforme o mencionado Relatório Fiscal, o lançamento refere-se à tributação sobre ganho de capital na alienação de ações da empresa PEROLI S/A., ganho esse que teria

sido dissimulado por meio de operação assim descrita pela Fiscalização:

Antônio, Lea e Urbano, saliente-se, menos de um mês antes do contrato firmado em 09/11/1999 (.), eram como pessoas físicas os possuidores dessas ações, que foram utilizadas, em primeiro plano, para subscrição de quotas de aumento de capital nas empresas Cia. Roxo de Participações (item 5 do Contrato de Aquisição de Ações, (.) e item 2 do segundo aditamento e contrato de aquisição de ações, (.) e Cia. Ural de Participações (item 5 do Contrato de aquisição de ações, (..), criadas em

05/10/1999, respectivamente com a razão social Enerdrola S/A e ACS Eletric Power S/A (.).

Ambas as empresas (Cia. Roxo, antes Enerdrola e Cia. Una, antes ACS Eletric Power), foram constituídas pelos mesmos sócios: Onivaldo Antônio Chechetto e Ana Cristina Gaspareto Aedo-Salgado Jeranko, e tendo como diretor Luiz Alberto Guidetti. Essas pessoas renunciaram de suas participações nas empresas acima referidas, conforme AGEs de 19/11/1999 (.). Destacamos o fato de que um mês após constituírem essas empresas, ou seja, em 19/11/1999, o Sr. Onivaldo e a Sra. Ana Cristina retiraram-se da sociedade, transferindo suas quotas de capital de R\$ 500,00 cada, para Antonio Luiz Roxo de Oliveira, Lea Regina de Oliveira Lopes e Urbano Roxo de Oliveira. Na mesma data Antônio, Lea e Urbano aumentaram o capital, integralizando com as ações negociadas (PEROLI).

Claro está, portanto, que essas empresas foram "criadas" para servir de "veículo" ao Contrato de aquisição de ações (.), objetivando o surgimento da obrigação tributária nas pessoas físicas, face o ganho ' de capital que efetivamente ocorreu, contrariamente ao resultado fictício trazido para a P. Jurídica ROXO DE OLIVEIRA, como resultado as equivalência patrimonial sem nenhuma tributação.

E prossegue o Relatório Fiscal, justificando suas conclusões de que essa operação teve a intenção de lesar o Fisco:

Em 09/11/1999 foi assinado pelas partes interessadas, o CONTRATO DE AQUISIÇÃO DE AÇÕES (.), de um lado Antonio Luiz Roxo de Oliveira, Lea Regina de Oliveira e Urbano Roxo de Oliveira (vendedores) e de outro CAMIL HOLDINGS LLC (compradora).

Em 16/11/1999 foi assinado aditamento ao Contrato, desta vez, Antônio, Lea e Urbano assinaram por si como Vendedores, e na qualidade de sócio quotista de ROXO OLIVEIRA INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS E PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA — CNPJ 94.399.441/0001-52. Neste aditivo, chama a atenção o fato de assinarem o Contrato de Aquisição de Ações negociadas, como sócios da ROXO OLIVEIRA, o que causa estranheza, haja vista que as ações negociadas, na data de aditamento do contrato (16/11/1999) pertenciam às pessoas físicas tão-somente, não se confundindo, portanto, com a empresa referida.

-

Em 19/01/2000, data do segundo termo aditivo, assinado também por Antônio, Lea e Urbano como pessoas físicas e como sócios da ROXO DE OLIVEIRA, a titularidade das ações transacionadas se resumia às pessoas físicas não se vinculando à Pessoa Jurídica pela qual assinaram.

Nas datas acima referidas as ações negociadas (PEROLI), como se constata, não faziam parte da empresa ROXO DE OLIVEIRA.

Estas ações vieram a fazer parte desta empresa somente em 30/01/2000 (.), quando foram integralizadas mediante subscrição de aumento de capital, com ações da Cia Roxo de Participaçõe's, cujo aumento de capital se deu em 19/11/1999, com subscrição das ações da PEROLI naquela Pessoa Jurídica.

Como se vê, só se justifica trazer as ações da PEROLI negociadas conforme CONTRATO DE AQUISIÇÃO DE AÇÕES (.), em 09/11/1999, e aditivos de 16/11/1999 e 19/01/2000 (.), para ROXO DE OLIVEIRA, mediante subscrição do aumento de capital ocorrida em 30/01/2000 nesta empresa, ou seja, em data posterior à efetivação da transação, senão com o intuito de PROPICIAR O MASCARAMENTO DA—"OPERAÇÃO, DESVIANDO O SEU RESULTADO (TRIBUTÁVEL NA PESSOA FÍSICA), PARA ROXO DE OLIVEIRA, COMO RESULTADO DA EQUIVALÊNCIA

PATRIMONIAL SEM INCIDÊNCIA DE IMPOSTO NA PESSOA JURÍDICA.

Em abril de 2000, após os compradores (CHLCC) terem subscrito e pago, em dinheiro, ações emitidas em decorrência de decisão de aumento de capital, a ora Recorrente e os demais sócios resgataram suas ações, pelo valor total (todos os sócios) de R\$ 17.824,950,56.

O Relator do acórdão recorrido resume as razões colocadas pela então Impugnante ora Recorrente e que é importante para o deslinde da questão:

Sustenta que a liberdade fiscal permite a realização de negócios jurídicos de formação sucessiva (step by step), categorizados no Direito Privado Brasileiro como negócios indiretos, quando essa forma negocial se constitui uma opção mais favorável ao Contribuinte em termos tributários.

Afirma que o lançamento incorreu em violação aos princípios do devido processo legal e da verdade material, o que o invalidaria.

Sobre a violação ao devido processo legal, diz que o procedimento fiscal não se instalou com o Mandado de Procedimento Fiscal, como previsto na legislação, "tanto que para contornar esta situação, entregaram este mandado, como um grito de desespero, somente como auto de infração!" .

A violação ao princípio da verdade material estaria no fato de que a fiscalização teria presumido a ocultação da alienação da participação societária, ao invés de ter deduzido esse fato a partir de prova direta.

Contesta a acusação de que teria simulado a alienação da participação societária e afirma que "realizou, efetivamente, a step by step transaction, no lugar de alienar a participação societária; dentro dos limites da liberdade fiscal". Argumenta que a liberdade fiscal tutela o fenômeno do negócio indireto e não tutela a simulação relativa e distingue uma situação da outra, invocando a jurisprudência brasileira; do seguinte modo:

as partes contratantes realizam, geralmente, um negócio jurídico indireto, quando não violam normas que vedam sua realização; e realizam um negócio jurídico simulado, quando incorrem em tal violação.

Realmente, não restam dúvidas de que a constituição da empresa Companhia Roxo, a aquisição de suas cotas pelos sócios da PEROLI (dentre os quais o contribuinte), a posterior integralização do capital da empresa com as ações da PEROLI ocorreram com vistas a instrumentalizar a transferência de tais ações para a Camil Holding, a fim de tentar (em vão) impedir a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda. Patente, nos autos, que houve todo um roteiro previamente pactuado (conforme se depreende do contrato de compra e venda presente às fls. 36/51), com vistas a essa finalidade.

A constituição da Companhia Roxo não foi dotada de qualquer objetivo efetivamente societário, da necessária *affectio societatis*, que é o ânimo dos sócios de constituir uma sociedade, mas não simplesmente isso: uma sociedade que tenha em seu horizonte um mínimo de perenidade, para a concretização de objetivos sociais reais. A *affectio societatis* não se encontra presente quando a sociedade é formada para a consecução diversa da constituição efetiva da sociedade.

Neste ponto, as lições do Prof. Junqueira Azevedo auxiliam esta investigação ao verificar no plano da existência já se verifica que os elementos categoriais não estariam presentes, quando os documentos já indicam cláusulas que apontam que o que se pretendia não era a associação, mas sim a venda da participação societária.²

E, por este motivo, no campo da validade a causa objetiva que se apresenta é a compra e venda de ações, lembrando que a causa objetiva que significa que o objeto que está descrito no contrato (mundo do dever ser e que está exteriorizado pelos acontecimentos comprováveis) é o que determina a incidência tributária.

Ora, a seqüência dos atos jurídicos, denominado pelo próprio Recorrente como *Step by step transaction*, não deixa dúvidas de que o negócio que existiu foi a alienação da participação societária da empresa.

Portanto, a análise do negócio jurídico efetivo e sobre o qual deve recair a tributação, é indubitável no sentido de que houve a alienação da participação societária.

É importante consignar que a liberdade de contratação não é absoluta, pois aqueles que firmam um contrato, cujas bases se revelam dissonantes da função social que todo contrato deve visar ou que busca fim diverso daquele expresso no contrato, terá, por consequência, o seu contrato anulado, como ocorre nos contratos cujas cláusulas são abusivas.

² Elementos categoriais: que são aqueles próprios a cada tipo de negócio Também seguindo os ensinamentos de Antônio Junqueira de Azevedo os elementos categoriais não resultam da vontade das partes, mas, sim, da ordem jurídica, isto é, da lei e do que, em torno desta, a doutrina e a jurisprudência constroem. Na esteira dos juristas romanos e com base na idéia de natureza de cada tipo de negócio, a análise revela duas espécies de elementos categoriais: os que servem para definir cada categoria de negócio e que, portanto, caracterizam sua essência são os elementos categoriais essenciais ou inderrogáveis; e os que, embora defluindo da natureza do negócio, podem ser afastados pela vontade da parte, ou das partes, sem que, por isso, o negócio mude de tipo, são os elementos categoriais naturais ou derogáveis. São exemplos dos primeiros, no nosso direito atual: o consenso sobre coisa e preço, na compra e venda; a manifestação do animus donandi e do acordo sobre a transmissão de bens ou vantagens na doação; o consenso sobre a entrega e a guarda de objeto móvel, no depósito...

Desta forma, não se pode aquiescer com o argumento da Recorrente no sentido de que os efeitos da sequência de atos não podem ensejar o entendimento de que se trata de alienação de participação societária, até porque, não se vislumbra, na análise do negócio jurídico, a existência de elementos que caracterizem tais atos como uma verdadeira associação de empresas. A análise dos documentos leva a indiscutível conclusão de que as operações foram premeditadamente previstas para justamente furtar-se à caracterização do fato gerador do imposto de renda.

Todavia, não me utilizo da qualificação jurídica de simulação, simulação relativa, negócio jurídico indireto, entre outros, porque entendo que não é necessária tal fundamentação.

O fato de se verificar, ao analisar o negócio jurídico efetivamente realizado, à luz das provas coligidas aos autos, que o que efetivamente existiu é diverso da categoria formal dada pelas partes, este negócio jurídico deve ser requalificado e a partir desta requalificação deve incidir a tributação.

E, neste caso, como afirmado várias vezes, tal tarefa é mais simples do que em outros casos, pois o próprio documento apresentado pelo contribuinte (o step by step) indica, sem qualquer dúvida, o negócio que efetivamente se realizou que foi a alienação integral da participação societária.

Inclusive, o próprio contribuinte confessa isto. Não escondeu sua real intenção em nenhum momento. Fez tudo às claras. Assim, resta indubitável o fim pretendido, o negócio realizado e daí a conclusão que é este o negócio a ser tributado.

Deste modo, deixo claro que o meu posicionamento não é que o contribuinte não pode realizar uma operação que busque a menor tributação. A motivação tributária não importa, consoante o meu entendimento, para a qualificação do fato jurídico em si. Todavia, não pode pretender realizar uma operação e apenas revesti-la de outra operação para que a carga tributária incidente seja menor, porque neste caso, a tributação deve incidir sobre a efetiva operação realizada.

Por isto que insisto que a utilização do princípio da legalidade é a única segurança do contribuinte. Mas, para tanto, a incidência tributária se dá sobre o efetivo negócio realizado, e daí a necessidade da análise minuciosa deste negócio.

Com relação à necessidade da imprescindibilidade de comprovação, por parte da autoridade fiscal, do acréscimo no patrimônio pessoal do contribuinte, entendo que a demonstração da prática do negócio jurídico da alienação de participação societária, a meu ver, já é suficiente para a autuação e para a constatação da ocorrência do fato gerador do IRPF.

Portanto, sem mais delongas, por restar provado, nos termos colocado pelo Conselheiro relator do Acórdão recorrido, que o negócio jurídico efetivamente praticado sempre foi a alienação da participação societária mediante compra e venda, nego provimento, nestes itens, ao recurso do Contribuinte.

Passo à análise do item do recurso especial interposto pelo Contribuinte, referente ao “*evidente intuito de fraude materializado por simulação*”, concernente à qualificação da multa, com base no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96. Para analisá-la, devemos partir da premissa do quanto acima decidido.

A qualificação da multa para 150% depende da caracterização de uma das hipóteses previstas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

No caso, a qualificação fundou-se na configuração da “fraude”, prevista no artigo 72, concretizada pela conduta dolosa, comissiva ou omissiva, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o fato gerador da obrigação tributária principal. Com tal intenção que se praticou o negócio jurídico.

Pois bem, é preciso analisar, primeiramente, como a legislação dispõe sobre a qualificação da multa de ofício, no que aqui nos interessa.

O artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 estabelecia que:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

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

Os artigos 71, 72 e 73 estabelecem que:

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.

O contribuinte alega, no ponto, que os negócios jurídicos perpetrados em nada afrontaram o ordenamento jurídico (sendo por este permitido), foram escriturados comercial e fiscalmente, e nunca foram sonegados à fiscalização. Alegou, ademais, que todas as formalidades atinentes aos atos relacionados às operações societárias realizadas foram observadas, de sorte que não haveria qualquer intuito de fraude, quanto mais evidente intuito de fraude.

Com efeito, compulsando os autos, verifica-se que o contribuinte reconhece, de forma aberta, todos os atos por ele praticados. Restando fixado que os atos negociais efetivamente praticados são diversos daqueles por ele escriturados.

Resta definir se, na sua implementação, o contribuinte o fez imbuído de evidente intuito de fraude, a fim de fundamentar a qualificação de multa de ofício aplicada.

O tema, concernente à aplicação de penalidade, no caso qualificada, em vista da caracterização ou não de uma conduta expressamente tipificada em dispositivo legal (artigo 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964) demanda que o julgador não se restrinja a um simples juízo de tipicidade, de subsunção, da conduta praticada pelo contribuinte em relação ao tipo legal.

À primeira vista, com efeito, caracterizado que foi outro negócio o realizado pelo contribuinte, diverso do noticiado nas operações societárias, seria de se reconhecer a configuração da fraude, na medida em que, em tese, tais formas de operação teriam sido efetuadas justamente com o objetivo de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda.

Contudo, a solução jurídica para a questão não é tão simples quanto parece ser.

Com efeito, tratando-se de penalidade, para além de um simples juízo de subsunção, cumpre ao julgador, numa hipótese que tal, tendo por base os elementos dogmáticos emprestados do Direito Penal, perquirir se, de fato, é cabível a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Neste sentido, suscito algumas indagações que se revelam extremamente pertinentes para a presente reflexão:

a) para a caracterização da fraude, basta a configuração de seus elementos objetivos?

b) o reconhecimento da prática da conduta, por parte do contribuinte, afeta a caracterização da fraude? E de seu evidente intuito?

c) a prática de negócios noticiados diversos daqueles efetivamente praticados com vistas à não concretização do fato gerador, na crença efetiva de que esses negócios são legítimos, influencia a configuração da fraude?

Para se responder a estes questionamentos, imprescindível mencionar o entendimento jurisprudencial consolidado no CARF, conforme o enunciado nº 14 da sua súmula jurisprudencial:

“Súmula CARF nº 14: 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”

Vê-se que, conforme a jurisprudência administrativa fiscal, da conduta do contribuinte (com base nas provas presentes nos autos), para que renda ensejo à qualificação da multa de ofício, deve assomar um evidente e claro intuito de fraude.

Este intuito de fraude, note-se bem, caracterizado por uma intenção dirigida à perpetração de um ato fraudulento, não prescinde da existência de uma noção certa de que aquilo que se esta a efetuar consubstancie uma ilicitude patente.

É dizer, para além do dolo (neutro) no sentido da prática do ato (diverso do efetivamente ocorrido), o agente deve agir sabendo que tal ato é realmente fraudulento, contrário ao ordenamento jurídico, e querendo os benefícios provenientes da fraude.

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 perpetrar 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.

Daí 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, cumpre 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. Veja-se, a título de exemplo os 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 consequências 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 consequências 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)”

Vê-se, destarte, que muitos julgados da época em que se deram os fatos apontavam no sentido da possibilidade de o contribuinte valer-se de meios lícitos com vistas à economia de tributos.

O tema em questão sempre se revelou por demais tormentoso, suscitando muitos posicionamentos a respeito. A própria variabilidade terminológica com que a doutrina e a jurisprudência manifestam-se e sempre manifestaram-se demonstra tal fato. Embora, pela jurisprudência atual, o caso discutido nos autos é efetivamente encarado como ensejador da tributação, implicando a incidência do artigo 116, parágrafo único, do CTN, não se pode ignorar que essa mesma hipótese, nos idos da década de 1990 e início da década de 2000, também poderia encontrar acolhida no âmbito do Conselho de Contribuintes.

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, 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 litude 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.

É neste sentido que se deve concluir que a multa de ofício não deve ser qualificada para 150% já, que, não obstante o contribuinte tenha efetivamente realizado toda uma operação que culminou por simular uma verdadeira compra e venda de ações, assim o fez valendo-se de meios lícitos, sem ter a intenção efetiva de cometer uma fraude.

Cabe, aqui, fazer uma distinção de suma relevância, para que não se alegue eventual contradição neste julgado. Uma posição refere-se à decisão acerca da caracterização do negócio jurídico efetivamente ocorrido que aponta para a alienação da participação societária, o que é diverso do negócio noticiado pelo Recorrente.

Outra situação é a discussão acerca da qualificação da multa, que, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (em seu texto vigente à época), c.c. o artigo 72 da Lei nº 4.502/76, demanda a aferição acerca dos elementos subjetivos de que o contribuinte encontra-se revestido na sua empreitada.

De um lado, a análise acerca do efetivo negócio jurídico e que afastou o negócio noticiado pelo contribuinte para qualificar o negócio de outra forma.

De outro lado, a imersão no tema da qualificação da multa, que demanda outras considerações e razões de decidir, tendo como pressuposto a certificação, no caso, da requalificação do negócio jurídico.

No caso da aplicação da multa qualificada, registro, para finalizar, como necessária à análise da potencial consciência da conduta dolosa, o que, para este caso concreto, frente a existência de jurisprudência administrativa, emanada da Câmara Superior de Recursos Fiscais e das Câmaras Ordinárias do Primeiro Conselho de Contribuinte, afasta a conduta dolosa.

Não se pode deixar de mencionar, aqui, o disposto pelo Código Tributário Nacional, 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.

O dispositivo em questão tem finalidade específica de servir de norte à interpretação das normas tributárias que definem e estabelecem infrações tributárias e as respectivas penalidades. E a orientação fundamental é a de que, ante a existência de eventual dúvida, a interpretação das normas dessa natureza deve ser a mais favorável ao contribuinte. É à luz do artigo 112 do CTN que a questão da multa qualificada deve ser elucidada.

Diante de tudo quanto acima exposto, parece indubitável que, no mínimo, a questão da qualificação da multa, na hipótese, não oferece uma única e indiscutível conclusão. Pelo contrário. Em face das circunstâncias que cercam o fato, demasiadas razões (conforme

exposto) levam ao afastamento da multa de 150%, ainda que razões outras possam ser sustentadas para fundamentar a qualificação da multa.

Ora, por se tratar de norma relativa a infração e penalidade, conforme o artigo 112 do CTN, havendo dúvida quanto à sua interpretação e aplicação, deve prevalecer, necessariamente, aquela que mais favorável for ao contribuinte. Cuida-se especificação, no direito tributário, do princípio do *in dubio pro reo*.

Neste sentido, não deve persistir, de fato, a multa qualificada de 150%.

Analiso, doravante, a questão da decadência.

Defende, o recorrente, que o prazo decadencial, no caso, deve ser regido pelo artigo 150, §4º, do CTN, pelo simples fato de se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação.

O artigo 150, §4º, do CTN dispõe no seguinte sentido:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A autuação deu-se justamente pela omissão de ganho de capital, de sorte que não houve pagamento antecipado parcial.

Conforme recente alteração do Regimento Interno do CARF impõe-se a este tribunal administrativo a reprodução dos julgados definitivos proferidos pelo STF e pelo STJ, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil.

Diante disso, tem-se que o STJ já enfrentou o tema objeto do presente recurso especial, julgando-o sob o rito dos recursos repetitivos, no seguinte sentido:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Neste sentido, é de se ter que, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial será regido pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, no caso de não ter havido o pagamento antecipado do tributo por parte do contribuinte.

No caso, a ciência do lançamento deu-se em 22/04/2005. A data apontada no auto de infração pelo pagamento das ações foi 19/04/2000. Iniciando-se o prazo em 01/01/2001, terminou em 31/12/2005, de sorte que não a decadência não se consumou.

Nego provimento, assim, ao recurso especial relativamente à decadência

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso especial do contribuinte, para reduzir a multa qualificada para 75% e mantenho o Acórdão recorrido nas demais questões.

Sala das Sessões, em 21 de março de 2012

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann