



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	11080.009150/2004-94
Recurso nº	148.192 Voluntário
Matéria	IRPF
Acórdão nº	104-23.129
Sessão de	23 de abril de 2008
Recorrente	ALCEU PAZ DE ALBUQUERQUE
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO - NULIDADE - Não é nulo o auto de infração, lavrado com observância do art. 142, do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - INAPLICABILIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116, DO CTN - Não tendo sido a autuação levada a efeito sob o pressuposto do parágrafo único, do artigo 116, do CTN, improcedente a insurgência do contribuinte a respeito da sua aplicabilidade no caso concreto.

SIMULAÇÃO - A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro.

SIMULAÇÃO E DECADÊNCIA - Configurada a presença de simulação, o prazo para constituir o crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

SIMULAÇÃO E ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - Comprovado que o contribuinte realizou a operação pretendida por meio de outrem, ato simulado, não há que se falar em erro na identificação do sujeito passivo quando o crédito tributário é constituído e exigido daquele que realmente praticou o negócio.

qu

AP.

7

SIMULAÇÃO E GANHO DE CAPITAL - Na apuração do ganho de capital, é considerada a operação que importe "alienação" a qualquer título de bens ou direitos, ou cessão, ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição. Comprovada a simulação e verificada a ocorrência de ganho de capital na operação efetivamente realizada, correta a exigência do tributo efetivamente devido.

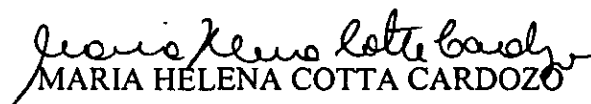
SIMULAÇÃO E MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A simulação, por si só, não é causa autorizadora da aplicação da multa qualificada, nos termos do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9430, de 1996, para o qual é necessária a caracterização de sonegação, fraude ou conluio com a identificação de evidente intuito de fraude. O elemento doloso não está contido na caracterização da simulação, para efeitos penais-tributários.

Preliminares rejeitadas.

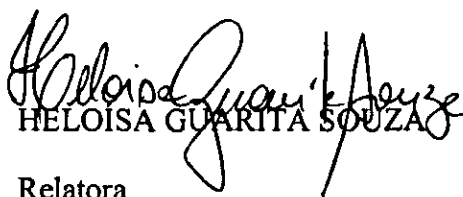
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALCEU PAZ DE ALBUQUERQUE.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta Cardozo, que negavam provimento ao recurso.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente


HELOISA GUARITA SOUZA

Relatora

FORMALIZADO EM: 06 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Rayana Alves de Oliveira França, Renato Coelho Borelli (Suplente convocado) e Gustavo Lian Haddad.

AP.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 100/105) lavrado contra o contribuinte ALCEU PAZ DE ALBUQUERQUE, CPF/MF nº 164.891.010-68, para exigir crédito tributário de IRPF, no valor total de R\$ 833.689,13, em 10.12.2004, por omissão de ganho de capital na alienação de ações ou quotas, ocorrida em setembro de 1999, relativamente à alienação da participação societária do contribuinte na empresa Elevadores Sûr. O lançamento está gravado com multa de ofício qualificada de 150%.

Relatório da Atividade Fiscal, identificado como “IRPF - Omissão de Ganho de Capital na Alienação de Participação Societária através de Operações Simuladas de Compra e Venda de Ações em Tesouraria com Subseqüente Permuta”, de fls. 106/152, bem descreve os fatos constatados e justifica a autuação levada a efeito. A extensa manifestação fiscal está dividida nos seguintes principais itens (fls. 107):

- Da operação de compra e venda de Elevadores Sûr e Astel Assistência Técnica (breve resumo dos principais negócios jurídicos implementados pelas partes envolvidas).
- Dos elementos caracterizadores da simulação nos negócios jurídicos celebrados para ocultar a compra e venda de ações (vícios nos elementos volitivos constantes dos negócios jurídicos exteriorizados; utilização de interpostas pessoas jurídicas na celebração dos negócios jurídicos; restrições das companhias de negociarem com suas próprias ações; subavaliação das ações de emissão de Elevadores Sûr e da Astel na integralização de aumento de capital na 5246 Participações; subavaliação das ações de emissão da 5246 Participações na integralização de aumento de capital na 5246 Participações; incompatibilidade entre o valor pago pelo Grupo Thyssenkrupp à 5246 Participações e o controle acionário indireto adquirido na Elevadores Sûr e Astel Assistência Técnica; vícios e irregularidades encontradas nos livros societários das empresas envolvidas)
- Parecer da Consultoria Tributária Ernest & Young
- Parecer de Paulo de Barros Carvalho
- Parecer de Galeno Lacerda
- Laudo do Perito Judicial
- Da definição de simulação
- Jurisprudência administrativa
- Das conclusões da análise
- Identificação das infrações apuradas (apuração do ganho de capital, das multas aplicadas e da decadência)



Ao final de toda essa análise, concluiu o Sr. Auditor Fiscal (fls. 150):

"Ante o exposto, percebe-se que as operações tais quais realizadas, OU MELHOR, TAIS QUAIS APRESENTADAS PELAS PARTES se afiguram totalmente ABSURDAS E INACEITÁVEIS, o que nos leva a concluir que houve simulação nos fatos apresentados tendo, como intuito, obter vantagens fiscais ilícitas, conforme explicado anteriormente.

A sucessão de atos mostra claramente que os ALIENANTES venderam suas participações societárias nas empresas ELEVADORES SÛR e ASTEL ASSISTÊNCIA TÉCNICA, substituindo tal ato por uma seqüência de atos societários com intuito de obter ganhos tributários ilícitos.

Buscou, isto sim, através de um INFELIZ E MALFADADO 'PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO', aproveitar o benefício provocado por uma falsa integralização de ações e de venda de ações em tesouraria com posterior permuta, na tentativa de encobrir o ganho de capital obtido nessa operação sob o manto de uma falsa REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

E não são necessárias provas mais irrefutáveis do que aquelas antes apresentadas que, aliadas à seqüência dos fatos, demonstram o completo absurdo do negócio e a real intenção das pessoas envolvidas, confirmando, portanto, o ajuste entre as partes como uma verdadeira operação de compra e venda." (destaques em maiúsculo do original).

Intimado em 11 de dezembro de 2004, por AR (fls. 156), o contribuinte apresentou sua impugnação em 10 de janeiro de 2005 (fls. 161/312), cujos principais argumentos estão fielmente sintetizados pelo relatório do acórdão de primeira instância, o qual adoto, nessa parte (fls. 326/330):

"O contribuinte apresentou impugnação, fls. 161 a 312, iniciando com uma nota questionando a validade das provas apresentadas no processo que teriam sido entregues por particulares e produzidas por inquérito policial, diversos do objetivo de apuração de imposto sobre a renda para o ganho de capital.

Salienta que o processo administrativo instaurado está calcado em provas que não correspondem à verdade dos fatos, não podendo ser utilizados pelo Fisco, e sem a devida averiguação e comprovação.

Ressalta ainda que os documentos constantes do Anexo II foram enviados por particular sem averiguação da forma, tipo, veracidade e validade, fls. 163.

O interessado salienta que foram enviados à SRF Parecer de dois grandes Doutrinadores, dentre eles o renomado tributarista Dr. Paulo de Barros Carvalho, cujo parecer foi de encontro a sua conhecida defesa do direito do contribuinte de planejar seus negócios, visando a maior economia possível, fls. 163.

O impugnante relata a sua participação na Sûr, há várias décadas, e posteriormente na 5246 Participações, realçando o

recolhimento do imposto de renda sobre o ganho de capital nessa integralização e prática de seus atos dentro da legalidade, e que as operações de venda de ações em tesouraria e permuta realizada pela empresa 5246 não podem ser consideradas para gerar exigibilidade de tributos para si, fls. 165 a 167.

O interessado ressalta que as ações conferidas ao capital da empresa 5246 já eram possuídas por ele em 1983, beneficiando-se com isso da isenção prevista no art. 4º, alínea "d" do "Decreto" (sic) nº 1.510/76, fls. 167.

...

*'Art 4º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º:
(Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)*

a) nas negociações, realizadas em Bolsa de Valores, com ações de sociedades anônimas;

b) pelo espólio, nas alienações "mortis causa";

c) nas doações feitas a ascendentes ou descendentes e nas transferências "mortis causa"; (Redação dada pela Decreto-lei nº 1.579, de 1977)

d) nas alienações em virtude de desapropriação por órgãos públicos;

e) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação.'

Alega que os atos praticados por ele estão em perfeita consonância com a legislação em vigor, não havendo que se falar em "simulação dos fatos apresentados", e que o objeto contratado não vá de encontro aos interesses da sociedade, fls. 168 a 169.

Argumenta que a integralização da participação na empresa 5246, mediante aporte das ações da SUR, a valor patrimonial, não encontrava nenhum impedimento legal, concorrendo a publicidade dada às operações que foram consideradas irregulares, fls. 169 a 173.

O contribuinte alega que não houve dolo, falsidade e falta de declaração, não havendo simulação, uma vez que os atos praticados foram dotados de legalidade e foram efetivamente realizados, documentados e informados às autoridades competentes, concluindo pela inaplicabilidade da multa qualificada de 150%, fls. 173 a 175.

Relembra que na norma anti-elisão alguns procedimentos não foram convertidos para a Lei nº 10.637/2002, tecendo considerações sobre dissimulação, fraude e simulação, sem a aplicação da multa "agravada", fls. 175 a 177.

O impugnante levanta, em preliminar, a decadência do crédito tributário, uma vez afastada a existência de "simulação", lembrando que trata o presente processo de auto de infração de IRPF sobre ganho de capital, lançamento por homologação, cuja tributação ocorre de forma definitiva. Traz Acórdãos do Conselho de Contribuintes, fls. 177 a 195.

PP

Argumenta que o dolo, a fraude e a simulação não podem ser presumidos e os agentes da Receita Federal não têm o poder para decidir e nem determiná-los, sendo tal premissa privativa do Poder Judiciário, nem podem ser utilizados para alcançar um direito já atingido pela decadência. Transcreve Sílvia de Salvo Venosa, dizendo que "simulação" consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção", fls. 183 a 188.

Contrapõe-se à solicitação de documentos em Termos de Intimação, posteriores aos 5 anos da ocorrência do Fato Gerador de 30-09-1999, os quais não tinha mais obrigação de mantê-los em guarda, indispondo-se também contra o prazo exíguo para sua apresentação, contrariando o artigo 844 do RIR/99, restringindo o seu direito de defesa, devendo o Fisco iniciar qualquer medida preparatória até 30-10-2004, fls. 188 a 195.

O impugnante, ainda em preliminar, argúi pela nulidade do Auto de Infração por vício de lançamento, argumentando a inaplicabilidade da Norma Geral Anti-elisão, introduzida pela Lei Complementar nº 104/2001, acrescentando o parágrafo único ao art. 116 do CTN, por sua não regulamentação e por conta do Princípio da Irretroatividade das Leis, fls. 195 a 199.

Ainda por nulidade do Auto de Infração, invocou a ausência de indicação da base de cálculo e de justificativa do imposto apurado, argumentando que foram violados os Princípios Constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa, inclusive com a participação e esclarecimentos pelo interessado e não somente com elementos unilateralmente obtidos pelo Fisco, fls. 199 a 207.

Conclui a nulidade mencionada no parágrafo anterior por não ter sido demonstrada a Base de Cálculo utilizada para a apuração do IRPF, não lhe permitindo a possibilidade de analisar os cálculos apresentados e rebatê-los por item, fls. 204 a 207.

O contribuinte alega sua ilegitimidade passiva, argumentando que o ganho de capital, objeto do lançamento, não lhe diz respeito, pois quem realizou a permuta das ações foi a empresa 5246; incorrendo, pois, o Auto de Infração em erro na identificação do sujeito passivo, o que lhe enseja a nulidade também, fls. 207 a 214.

O impugnante, na invocação do erro na identificação do sujeito passivo, sob a alegação de que quem realizou a permuta foi a empresa 5246, argumenta ter sido ela quem entregou as ações, na operação celebrada com a Thyssen e ele só se subsumiu à hipótese de apuração de ganho de capital na ocasião da transferência para a 5246, a título de aporte de capital, fls. 207 a 209.

Argumenta ainda que foi válido o seu procedimento ao utilizar o valor patrimonial como base de cálculo para o IRPF devido sobre o ganho de capital auferido no aporte de suas ações da Elevadores Sûr na empresa 5246; fundamenta no art. 23 da Lei nº 9.249/1995, salientando que o valor patrimonial é parâmetro para a aferição do valor de mercado das ações transacionadas pelo interessado. Cita vários julgados do Conselho de Contribuintes e conclui pela sua



irresponsabilidade em qualquer eventual vício após o aporte realizado, fls. 149 a 214.

No mérito, o contribuinte alega que houve um planejamento fiscal lícito, e não evasão fiscal, uma vez que ninguém é obrigado a elaborar seus negócios por meio mais oneroso quando a legislação permite por outros meios, fls. 215 a 217.

Discorre exaustivamente sobre os conceitos de Planejamento Tributário e Interpretação do Direito e de Dolo, Fraude e Simulação, citando vários doutrinadores, fls. 217 a 233.

O contribuinte cita Marco Aurélio Greco, dizendo que "...só há prova de simulação se restar demonstrado existirem duas vontades e que uma é diferente da outra. Se existir uma única vontade consistente que assume as consequências ainda indesejáveis do negócio praticado, não existe simulação.", fls. 233/234.

Expressando as vontades das partes, o impugnante continua:

"O que, como mostraremos adiante, é o caso em tela. Adiantamos aqui que nunca houve outra vontade que não transferência do controle acionário da empresa Elevadores Sâr. O interesse sempre foi a viabilização da operação de venda, o que jamais foi negado. Mas a se esta foi feita por compra e venda direta ou por compra e venda de ações em tesouraria para posterior permuta, isto é uma faculdade legal do contribuinte.

A vontade real das partes sempre foi uma só: viabilizar a operação de venda, maximizar os resultados para o adquirente e reduzir a carga tributária, sempre sob a proteção do princípio constitucional da liberdade negocial e da autonomia de vontade.

O que as partes fizeram não foi nada além de planejar suas atividades por meio da prática lícita de operações reais de modo a viabilizar a alienação através do modo menos oneroso."(grifos do original, fls. 164)

Falando sobre o Auto de Infração, reforça que o Auditor Fiscal pretende descaracterizar um planejamento tributário lícito, tendo sido as operações realizadas sob o manto da legalidade, fls. 236 a 240.

O contribuinte alega que não houve simulação nos atos praticados, pois as sociedades indicadas existem, as operações foram praticadas e os negócios jurídicos e comerciais foram efetivamente praticados, tendo documentado e registrado formalmente as operações, fls. 240 a 242.

Alega ainda que também não houve dissimulação, pois declarou a ocorrência precisamente daquilo que ocorreu, tanto que as declarações e registros correspondem ao efetivamente ocorrido, fls. 242.

O impugnante tece comentários sobre simulação e dissimulação, fls. 242 a 243, e argumenta que somente após a introdução do parágrafo único ao artigo 116 do CTN é que a Administração possui competência para desconsiderar os

40.

atos/negócios jurídicos praticados por ele. Antes dessa inovação, somente pela via Judicial, fls. 243 a 245.

Conclui que o Auto de Infração, no tocante à simulação, comprova o contrário do fundamentado: as operações foram reais, tanto que registradas conforme documentos anexados; daí a sua nulidade por falta de fundamentação e falta de comprovação da ocorrência do fato gerador, fls. 245.

Discorre ainda da falta de prova da simulação ou dissimulação, cujo ônus da prova incumbe à Fazenda Pública, fls. 246 a 248.

O contribuinte salienta a existência dos requisitos para o Planejamento Tributário lícito, argumentando que todos os atos foram praticados antes da data da ocorrência do fato gerador (30-09-1999), e de forma lícita, e todos os negócios jurídicos foram documentados e registrados nas repartições competentes. Lembra que o ponto central das operações foi a aquisição de ações mantidas em tesouraria, hipótese permitida pelo art. 30 da Lei nº 6.404/1976. Cita várias decisões do Conselho de contribuintes, fls. 249 a 253.

Contrapõe-se à caracterização das sociedades 5246 e 5256 Participações como empresas de fachada, argumentando que essas empresas já existiam previamente ao fato gerador e não foram criadas por ele, cujo objeto delas era a participação em outras sociedades, fato permitido pelo §3º do art. 2º da Lei das SA, fls. 253 a 257.

O interessado argumenta que a Lei permite às companhias negociarem com suas próprias ações. A aquisição para permanência em tesouraria configura uma efetiva negociação de ações pela própria sociedade, sendo necessários a manutenção do capital social e se valer de reservas livres e lucros acumulados, fls. 257 a 260.

Conclui pela não-incidência do ganho de capital, eventualmente realizado por ele, invocando a isenção prevista na alínea "d" do artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.510/1976, alegando que adquiriu as ações antes de 1983 e não teria sido atingido pela revogação da Lei nº 7.713/1988. Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes, fls. 260 a 266.

Opõe-se também à multa qualificada de 150%, argumentando que os atos praticados jamais se consubstanciaram na hipótese de sonegação ou fraude, como disposto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964; que somente planejou suas atividades por meio da prática lícita de operações reais de modo a viabilizar a operação de venda e reduzir a carga tributária. Cita diversos julgados do Conselho de Contribuintes, fls. 266 a 270.

Resume, ao final, fls. 270 a 272, as questões argüidas em preliminar: decadência, que seja reconhecida a inaplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao direito de defesa e que seja reconhecida a validade dos procedimentos adotados pelo impugnante quando da apuração do ganho de capital e, no mérito, seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração. Protestando, ainda, provar o alegado por todos os

meios em direito admitidos, especialmente pela juntada ulterior de documentos, em nome do Princípio da Verdade Material.

O contribuinte anexa à sua impugnação considerações sobre os Pareceres apresentados. Salaria que o Parecer da Ernest Young concluiu que as operações não afrontaram nenhum dispositivo de ordem tributária ou comercial, fls. 273 a 276.

Sobre o Parecer do Prof. Galeno Lacerda discute inicialmente a Ação impetrada contra os acionistas da Elevadores Sûr, por venda com fraude a credores nacionais; posteriormente, traça o perfil da impetrante/consulente, levantando a suspeita de sua idoneidade/capacidade e, ao final, conclui que o parecerista partiu de premissas equivocadas e chegou a conclusões, obviamente, também equivocadas; transcrevendo os quesitos formulados, a resposta e os seus comentários, pedindo ao final que seja desconsiderado esse Parecer, fls. 277 a 308.

Expõe o impugnante também sua discordância com o Laudo do Perito Judicial, solicitando sua desconsideração, fls. 309 a 312."

Examinando tais argumentos, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre, por intermédio da sua 4ª Turma, à unanimidade de votos, considerou o lançamento totalmente procedente. Trata-se do acórdão nº 6.363, de 31.03.2005 (fls. 320/355), cujas razões de decidir estão condensadas na sua ementa (fls. 320/321):

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2000

Ementa: DECADÊNCIA - Configurada a presença de simulação, não se aperfeiçoa o lançamento por homologação e o prazo para constituir o crédito tributário é de 5 anos, contados do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

NULIDADE - Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ISENÇÃO - DIREITO ADQUIRIDO - Lei superveniente pode revogar a outorga de isenção, para fatos meramente com expectativa de direito, sem a efetiva ocorrência do fato gerador, para incidência do tributo.

SIMULAÇÃO - CARACTERÍSTICAS - A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a volição, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro.

Portanto, para fins de caracterizar, ou não, simulação, é irrelevante terem as partes manifestado publicamente vontade de formalizar determinados atos por natureza lícitos, pois tal fato em nada influi sobre o cerne da definição de simulação, que é a divergência entre exteriorização e vontade.

AP.

Para não se configurar simulação, é necessário que as partes queiram efetivamente praticar esses atos, não apenas no aspecto formal, mas também em sua materialidade.

SIMULAÇÃO - 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.

Os principais indícios admitidos como prova da simulação são a existência de motivo sério, a falta de execução material da vontade exteriorizada, a discrepância entre esses atos e a conduta das partes e a divergência entre a natureza e a quantidade dos bens e direitos e o preço pelo qual são negociados.

SIMULAÇÃO E GANHO DE CAPITAL - Na apuração do ganho de capital, é considerada a operação que importe "alienação" a qualquer título de bens ou direitos, ou cessão, ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição.

PROVAS DOCUMENTAL - Os meios de prova são os admitidos no processo administrativo, de acordo com o disposto no Decreto nº 70.235/1972, não havendo limitações quanto à sua produção, desde que obtidas de formas lícitas e guardem pertinência com os fatos.

MULTA QUALIFICADA - É de se manter a multa qualificada de 150%, estando configurado o intuito de fraude, utilizada a simulação, com a conseqüente redução do imposto devido.

Lançamento Procedente."

Intimado em 15 de setembro de 2005, por AR (fls. 361), inconformado, o contribuinte interpôs seu recurso voluntário, em 11 de outubro de 2005 (fls. 362/532), repetindo os mesmos argumentos já apresentados na fase impugnatória.

Arrolamento de bens, para fins de garantia recursal, foi formalizado por meio do processo administrativo-fiscal nº 11080.000219/2005-03 (fls. 537).

É o Relatório.



Voto

Conselheira HELOÍSA GUARITA SOUZA, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche o seu pressuposto de admissibilidade, pois está acompanhado do arrolamento de bens. Dele, então, tomo conhecimento.

Após extenso trabalho fiscal, a autuação apontou a ocorrência de omissão de ganho de capital, que teria sido auferido na alienação de ações societárias, relativamente à venda da participação societária do contribuinte na empresa Elevadores Sûr para o Grupo Thyssenkrupp, em setembro de 1999.

Destaque-se, desde logo, que a “SIMULAÇÃO” é o único vício apontado pela Fiscalização nos negócios jurídicos realizados pelo contribuinte/recorrente, conforme se depreende do Relatório de Atividade Fiscal (fls. 106/152), denominado de “OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA ATRAVÉS DE OPERAÇÕES SIMULADAS DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES EM TESOURARIA COM SUBSEQÜENTE PERMUTA”. Então, a partir da caracterização de tal “simulação”, o Sr. Auditor Fiscal concluiu pela ocorrência simultânea de sonegação, fraude e conluio, justificando, assim, a aplicação da multa qualificada de 150%.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS:

Esse é um daqueles típicos casos que chegam para o exame deste Conselho, nos quais, reconhecidamente, houve um planejamento tributário, realizado de acordo com os cuidados e critérios normais e corriqueiros para a época dos fatos (1999).

Efetivamente, não se pode admitir - e não se está aqui fazendo - que o contribuinte deve, sempre, optar pelo procedimento que lhe traga a maior carga tributária. Não! Nada obsta que, diante de duas ou mais possibilidades de procedimento legalmente autorizadas, o contribuinte opte pelo caminho legal menos oneroso tributariamente.

A esse propósito, a doutrina é unânime. Vejam-se as lições de LUCIANO DA SILVA AMARO, em sua clássica obra “Direito Tributário Brasileiro” (Editora Saraiva, 10ª Edição, SP):

“Os autores de modo geral aceitam que o indivíduo possa escolher, entre dois caminhos lícitos, aquele que fiscalmente seja menos oneroso. Os limites da legalidade circundam, obviamente, o território em que a busca de uma determinada instrumentação para o negócio jurídico não chega a configurar ilegalidade. Essa zona de atuação legítima (economia lícita de tributos) baseia-se no pressuposto de que ninguém é obrigado, na condução de seus negócios, a escolher os caminhos, os meios, as formas ou os instrumentos que resultem em maior ônus fiscal, o que, repita-se, representa questão pacífica.

...



Não vemos ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, ainda que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho. Se assim não fosse, logicamente se teria de concluir pelo absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal. Há situações em que o próprio legislador estimula a utilização de certas condutas, desonerando-as. Não se diga que é ilícito adotá-las. Nem se sustente que elas só podem ser adotadas porque o legislador as ungiu de modo expresse. Quer a lei as tenha expressamente desonerado, quer sua desoneração decorra de omissão da lei, a situação é a mesma.” (págs. 225 e 228 – partes sem itálico, do original)

No mesmo sentido, HELENO TÔRRES (*in* “Direito Tributário e Direito Privado - Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária”, Editora Revista dos Tribunais, SP, 2003), considera que:

“A Constituição Federal garante e tutela o direito ao exercício da autonomia privada, à propriedade e à liberdade contratual, dentro dos limites que o conceito de Estado Democrático e Social de Direito impõe. Daí que as atitudes lícitas que possam ser adotadas pelos contribuintes, na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, evitando a incidência destes, reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal, sem qualquer descumprimento frontal ou indireto das leis, são perfeitamente válidas e correspondem à noção de ‘legítima economia de tributos’.

...

Alfredo Augusto Becker, em sua obra clássica, seguindo o pensamento de Albert Hensel, dizia: ‘é aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menos despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa).’” (págs. 174 e 183)

Exatamente a partir dessa noção - aliás, convicção - é que decorre a diferenciação entre os conceitos de “elisão fiscal” e “evasão fiscal”. A esse propósito, colhem-se os seguintes ensinamentos, bastante úteis para a situação em análise:

“Quando a conduta é lícita e oponível ao Fisco, está-se diante do que se denomina elisão ou elusão fiscal, que ‘designa todas as formas e meios lícitos, empregados pelo contribuinte, para evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, reduzindo ou impedindo o surgimento do dever ou da obrigação tributária e diferenciando-se, radicalmente, da evasão ilícita’.”¹

Quando ilícita a conduta, fica caracterizada a evasão fiscal, que pode resultar de fenômenos de diferentes tonalidades - erro de interpretação ou qualificação, simulação, fraude à lei, sonegação,

¹ Misabel Abreu Machado Derzi, “A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº104, de 10 de janeiro de 2001”, *in* Valdir de Oliveira Rocha (org.), *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, São Paulo, Dialética, 2002, p. 213

fraude penal, etc. -, embora aquele que costuma gerar maiores divergências na experiência prática seja o da simulação, objeto do presente trabalho.

...

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

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

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

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

Como assevera com o seu tradicional brilhantismo Ricardo Mariz de Oliveira,² o terceiro requisito (não-caracterização de simulação) é propositalmente redundante, já que está contido no segundo (licitude dos atos).” (GUSTAVO LIAN HADDAD, Revista da Associação dos Advogados de São Paulo – AASP n.º 94, de novembro de 2007, págs. 70/76)

“Diversas abordagens exegéticas procuram, diante dessa questão, estabelecer critérios que possam, diante dos diversos caminhos que a prática sugere, segregar os lícitos e os ilícitos. Se a atuação do indivíduo percorre trilhas lícitas (no pressuposto de que, por outras sendas, seria tributado), diz-se que ele procedeu à evasão lícita, ou elisão, ou economia de imposto. Ao contrário, se, na tentativa de encontrar um percurso livre de ônus fiscais, o indivíduo adotou em roteiro ilegal, diz-se que ele praticou evasão ilegal (ou evasão tout court).

...

Ninguém pode ser obrigado, por exemplo, a utilizar a forma da compra e venda para transferir um imóvel para uma empresa (que seria uma operação sujeita a imposto de transmissão), se o indivíduo tem o direito de utilizar outra forma (igualmente lícita), que é a conferência do imóvel na integralização de capital da sociedade (operação que não estaria sujeita àquele imposto).

...

O divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão parte realmente da consideração de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios ilícitos para fugir ao pagamento de tributos, e, no segundo caso, trilharia caminhos lícitos. A diferença reside, portanto, na licitude ou ilicitude dos procedimentos ou dos instrumentos adotados

pelo indivíduo; por isso é que se fala em evasão legal e evasão ilegal do tributo.” (LUCIANO DA SILVA AMARO, op. cit., págs. 226,227 e 229, destaques do original)

O que faz a diferença, portanto, caso a caso, são os detalhes, os cuidados, a forma, os passos que foram seguidos, para a realização do(s) negócio(s) jurídico(s), ensejadores da caracterização de uma elisão ou evasão tributária, o que é fundamental, para fins de identificação de fraude e/ou simulação e para a aplicação ou não da multa qualificada.

Reconheço que, mesmo entre as diversas Câmaras deste Conselho, essa matéria não é pacífica. Muito pelo contrário; trata-se de um tema tormentoso, e em evolução, muito dependendo das circunstâncias materiais do caso concreto.

São essas situações operacionais, identificadas no negócio jurídico em apreço, que serão consideradas para a nossa conclusão final.

Pois bem.

Do longo arrazoado recursal, transcrevo o pedido, desdobrado em preliminares e mérito (fls. 491/492):

“PRELIMINARES

*a) com base no disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, requer a Vossa Senhoria, seja reconhecida e declarada a **DECADÊNCIA do direito do Fisco** autuar quaisquer débitos referentes ao IRPJ do contribuinte, **ALCEU PAZ DE ALBUQUERQUE**, relativos ao ano de 1999, pelas razões expostas supra;*

*b) Caso não atendido o exposto supra, requer seja reconhecida e declarada, a **inaplicabilidade do parágrafo único, do artigo 116 do CTN**, eis que lhe falta a regulamentação exigida para que possa surtir efeitos práticos, com a conseqüente declaração de nulidade do auto de infração;*

*c) Ainda, tendo presente que não se pode convalidar atos administrativos inválidos para restringir direito constitucional do contraditório e da ampla defesa, **REQUER** que, ainda que não sejam acatadas as preliminares acima, seja reconhecida a **NULIDADE do presente Auto de Infração**, forte no art. 5º, II, e LV, da CF/88, e arts. 5º e 6º, da IN SRF Nº 94 de 1997, extinguido de plano o presente processo administrativo;*

*d) por fim, uma vez demonstrada a validade dos procedimentos adotados pelo Recorrente quando da apuração do ganho de capital e, portanto, sua irresponsabilidade por qualquer eventual vício verificado após o aporte realizado, **REQUER** seja reconhecido o **ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO**, com o conseqüente reconhecimento e declaração de nulidade do lançamento e, por conseguinte, do auto de infração.*

NO MÉRITO:

Acaso não acolhida nenhuma das preliminares supra, entendendo Vossas Senhorias pela legalidade/validade do auto de infração, ainda

assim o Recorrente REQUER a este Colendo Conselho de Contribuintes que, NO MÉRITO:

g) seja reconhecida a LICITUDE dos atos praticados pelo contribuinte e declarada a inocorrência de simulação, fraude, dolo ou dissimulação, julgando-se, por conseguinte, totalmente insubsistente o Auto de Infração lavrado contra o Recorrente;

h) caso não seja este o douto entendimento, o Recorrente requer a Vossa Senhoria seja reconhecida a inaplicabilidade da multa agravada de 150%, uma vez que todos os atos do contribuinte foram divulgados e registrados nos órgãos competentes, não restando demonstrada a má-fé do contribuinte."

No meu entendimento as preliminares das letras "a" (decadência) e "d" (erro na identificação do sujeito passivo), estão compreendidas no exame do mérito, pelo que me reservo delas tratar adiante.

2. DAS PRELIMINARES:

2.1. Inaplicabilidade do Parágrafo Único do Art. 116, do CTN

Equivoca-se o recorrente. Esse dispositivo não é o fundamento da autuação. Como se colhe dos autos, o fisco baseou-se em regras do Código Civil vigente à época dos fatos, no que concerne aos conceitos e regras legais e não nas regras do parágrafo único do art. 116, do CTN. Vide a esse propósito, o que está exposto às fls. 141 em diante, dos autos.

Rejeito essa preliminar.

2.2. Nulidade do Auto de Infração

Em todos os momentos deste processo o contribuinte teve todos os dados, elementos, informações, capitulação legal, com integral acesso para exercer o seu direito de defesa. Aliás, o recurso, com mais de cem laudas, é demonstração perfeita de como o recorrente entendeu a imputação, as provas e as conclusões, para com toda amplitude defender-se, em contraditório absolutamente regular.

Na linha do reiterado entendimento deste Conselho sobre a matéria, não enxergando nenhum ato ou termo, despacho ou decisão proferido por autoridade incompetente, tampouco preterição do direito de defesa, rejeito também essa preliminar.

3. DO MÉRITO:

3.1. Da Ocorrência do Fato Gerador:

No relatório procurei explicitar claramente a posição fiscal, apontando a sua conclusão de que a intenção assumida dos contribuintes era a de transferir o controle dos Elevadores Sür para o grupo adquirente, o que se obteria mediante um contrato de compra de venda, recebendo os vendedores o preço ajustado e oferecendo o respectivo ganho de capital à tributação cabível.

E que, em vez disso, utilizaram-se de complexas operações que chamou de simuladas, envolvendo pessoas físicas e jurídicas, tudo ao efeito de subtrair-se ao pagamento



do imposto, o que motivou, então, a presente autuação, que mereceu a aprovação da r. Delegacia de Julgamento.

A argumentação, na impugnação e no recurso, é a mesma, de que não cometeu qualquer irregularidade, praticou atos lícitos, abertamente, informando-os ao fisco, dando-lhes a publicidade necessária, exercendo a prerrogativa de procurar a forma menos onerosa de conduzir os seus negócios, o que lhe é garantido constitucionalmente.

Entendo que a análise de questões como tal deve partir, sempre, do comando do artigo 112, do CTN, segundo o qual:

"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."
(grifou-se)

Que o objetivo final do complexo de operações levadas a efeito era a venda do controle acionário da empresa Elevadores Sûr, não tenho a menor dúvida (aliás, fato esse assumido e reconhecido pelo próprio recorrente), razão pela qual, deveria, sim, em condições normais, ter sido apurado ganho de capital pelos seus vendedores, pessoas físicas e/ou jurídicas, nos termos do artigo 117, do RIR/99:

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

...

§2º - Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 2º).

...

§ 4º - Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º)."

Logo, concluo que, de fato e de direito, é procedente a exigência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital que deveria ter sido apurado pelo contribuinte/recorrente, objeto desta autuação.

3.2. Sobre a Multa Qualificada:

Como já destacado, o pressuposto fiscal para a imposição da multa qualificada foi a identificação de simulação nas operações levadas a efeito pelas partes, o que implicaria na ocorrência concomitante de sonegação, fraude e conluio, conforme fls. 151.

Porém, o que deve ser considerado é que a simulação, por si só, não é causa geradora de sonegação, fraude e conluio.

Diante das premissas aqui expostas, pode até se admitir que as operações tenham sido simuladas, com o objetivo de evitar a ocorrência de fatos geradores de IRPJ e IRPF, mas, em momento algum, vejo a caracterização de intuito doloso ou a identificação de elementos e/ou negócios e atos jurídicos falsos, ilegítimos ou fraudulentos, capazes de caracterizar a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, isolada ou conjuntamente.

As ações desenvolvidas pelas partes, os negócios jurídicos realizados estão dentro daquele verdadeiro direito do contribuinte de optar pela conduta menos onerosa tributariamente, arcando com os riscos dela inerentes, utilizando-se, para tanto, da prática de atos totalmente lícitos, abertos, feitos às claras, transparentemente, de conhecimento público e geral.

E, mais, principal e essencialmente, deve ser levado em conta, também, que, na época em que as operações foram realizadas, eram elas aceitas, lícitas, não havendo a “pecha” de ilícitas, sendo, inclusive, referendadas por esse Conselho de Contribuintes. Tratava-se, pois, de operações de planejamento tributário (sim, reconhecidamente), mas tidos como possíveis e aceitos, já que lícitos todos os seus atos. Isso tudo, fundamentado naquela máxima de que o contribuinte não está obrigado a usar o caminho mais gravoso economicamente para concretizar os seus atos jurídicos, desde que não haja imposição legal expressa a esse respeito.

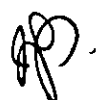
Veja-se que a imposição da multa qualificada, à época dos fatos, tinha o seguinte fundamento legal, extraído do artigo 44, da Lei nº 9.430/96:

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

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.”

Perceba-se que a vinculação da multa qualificada está restrita aos casos de **evidente intuito de fraude**, definidos nos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502/1964, cujos conteúdos valem ser lembrados:

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.

Ou seja, resta evidenciado que o elemento dolo é presença obrigatória para a caracterização tanto da sonegação, quanto da fraude, como do conluio. E, sendo assim, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude - a que se refere o artigo 44, da Lei nº 9430 - também pressupõe a ocorrência de dolo.

Discorrendo exatamente sobre esse tema, JOÃO FRANCISCO BIANCO, no texto "Sonegação, Fraude e Conluio como Hipóteses de Agravamento da Multa na Legislação Tributária Federal", publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 133, págs. 35/42, bem expõe:

"Como se pode verificar, o ponto em comum, das três modalidades caracterizadoras do agravamento da penalidade é o dolo. Tanto a sonegação, como a fraude e o conluio exigem para a sua caracterização que o procedimento adotado pelo contribuinte tenha sido doloso. Assim, o simples acobertamento da ocorrência do fato gerador - sem dolo - não pode ser definido como hipótese de sonegação. A multa agravada somente pode ser aplicada nos casos de acobertamento do fato gerador praticado com dolo. E a mesma conclusão se impõe no caso de procedimento visando ao impedimento da ocorrência do fato gerador, ou no caso de ajuste entre contribuintes para acobertar ou impedir a ocorrência do fato gerador do tributo. Todas essas condutas, se praticadas sem dolo, não se enquadram na definição de fraude ou conluio e não podem caracterizar hipótese de agravamento de penalidade." (destaques do original)

Mais adiante, conclui:

"O que caracteriza a sonegação, a fraude e o conluio, do ponto de vista fiscal, é o dolo. Até porque o artigo 72 da Lei n. 4.502/1964 nem poderia conceituar a fraude como sendo toda ação ou omissão não dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo. Dispositivo desse teor seria considerado inconstitucional por interferir no direito do contribuinte de incorrer ou não na prática de atos definidos em lei como ensejadores da ocorrência do fato gerador de tributo. Daí por que podemos concluir que as condutas não dolosas não podem ser caracterizadas como hipóteses de sonegação, fraude ou conluio." (destaques do original e nossos)

Dolo esse que não se confunde com a simulação, não se constituindo em elemento componente do seu tipo.

A simulação é um instituto de direito privado, sendo tratada no artigo 102, do Código Civil vigente à época dos fatos (atual artigo 167):

“Art. 102 - Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I - quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou transmitem;

II - quando contiverem declaração, confissão ou cláusula não verdadeira;

III - quando os instrumentos particulares forem ante-datados ou pós-datados.”

Discorrendo a respeito desse conceito, CLÓVIS BEVILÁQUA diz que *“simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado”* (Código Civil, Ed. Rio, volume I, pág. 353).

Sob a ótica do direito tributário, tendo em vista a delimitação possível para a elisão tributária, socorro-me, mais uma vez, do nobre Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD:

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

Tal declaração falsa pode ter por objetivo fingir uma realidade inexistente (simulação absoluta) ou fingir que não existe uma realidade efetivamente existente (simulação relativa ou dissimulação). Como sintetiza Pontes de Miranda,³ ‘na simulação quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece’.” (Op. cit., ASSP nº 94, págs. 70/76)

No caso concreto, pois, há evidente dissintonia entre a vontade real e a declarada nos negócios jurídicos realizados.

Ainda sobre a simulação, pertinentes as considerações de HELENO TÔRRES:

“O fato de a simulação implicar eventualmente sanção penal é uma questão de valoração do legislador penal que não guarda qualquer relação com o ato de desconsideração ou com o de lançamento tributário. É mais um posterius em relação à desconsideração, que um prius em face do próprio lançamento.” (Op. cit. Pág. 180)

Diante de tais conceitos e esclarecimentos, não vislumbro, no caso concreto, a ocorrência de simulação com fins dolosos.

³ *Tratado de Direito Privado*, Bookseller, 2000, tomo I, p. 100.

Examinando o descabimento da aplicação da multa qualificada, do inciso II, do artigo 44, Lei nº 9430/96, MARCO AURÉLIO GRECO, no seu festejado "Planejamento Tributário" (Editora Dialética, São Paulo, 2004) conclui:

"Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento.

Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento, etc, prevista no inciso I que vai levar à multa em dobro.

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido – que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável – não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc.

No mesmo sentido, colhe-se mais uma manifestação da doutrina:

"Por fim, uma última observação ainda merece ser feita para afastar qualquer tipo de dúvida sobre a procedência do entendimento até aqui sustentado, no sentido de que somente é cabível a aplicação da multa agravada nos casos de ocorrência de prática criminosa pelo contribuinte. Trata-se da própria redação do artigo 44 da Lei n. 9.430/1996, que estabelece a incidência da multa agravada nos casos de sonegação, fraude e conluio, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se o legislador ordinário admitiu a possibilidade de serem aplicadas sanções criminais ao contribuinte que pratica atos caracterizados como de sonegação, fraude e conluio, é porque a multa agravada somente se aplica nos casos em que presente a conduta criminosa. Não haveria sentido o legislador fiscal prever a possibilidade de aplicação de sanções penais a condutas que não fossem tipificadas como crimes. Se ele assim o fez foi porque objetivou que a multa agravada somente fosse aplicada nas hipóteses de crime.

Esse mesmo entendimento foi sustentado por Marco Aurélio Greco, para quem 'se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.'

Assim, por todos os motivos vistos acima, podemos concluir que só há multa agravada quando presente a conduta criminosa. Procedimentos realizados pelo contribuinte que gerem dúvidas sobre o regime jurídico-tributário aplicável, ainda que possam ser

caracterizados como simulados, não são suficientes para ensejar a aplicação da multa agravada. A simulação é ilícito meramente civil, definido pelo artigo 162, do Código Civil, não tipificando hipótese de delito penalmente sancionado. E por não ser crime, não pode ser apenado pela multa agravada de lançamento de ofício.” (JOÃO FRANCISCO BIANCO, op. cit, grifou-se)

Nessa linha, esse Conselho de Contribuintes já se posicionou, como se constata dos seguintes precedentes:

“SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los.

...

PENALIDADE QUALIFICADA - INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – ERRO DE PROIBIÇÃO - ARTIGO 112 DO CTN - SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI - Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal.” (Acórdão nº 101-95.537, de 24.05.2006, Relator Designado Cons. Mário Junqueira Franco Júnior)

“MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INEXISTÊNCIA - IMPROCEDÊNCIA - As operações societárias praticadas pela recorrente, desqualificadas pelo FISCO porque imputadas de dissimuladas (simulação relativa) - porém tidas como possíveis em face de parcela da doutrina e de decisões ainda recentes deste Tribunal, que sustentam tratar-se de negócio jurídico indireto -, pelas suas próprias características, não pode ser considerada como praticadas com evidente intuito de fraude, inclusive porque realizadas com toda publicidade que os atos exigiram.” (Acórdão nº 107-08.837, de 07 de dezembro de 2006, Relator Designado Cons. Natanael Martins).

Se não por isso, cabe, por fim, observar que houve alteração na redação do artigo 44, dada pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, conversão da Medida Provisória nº 351. A hipótese legal da qualificação da penalidade deixou de ser tratada no seu inciso II, para sê-lo pelo parágrafo primeiro, nos seguintes termos:

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

§ 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.

Agora, compare-a com a redação anterior:

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

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."

Ou seja, percebe-se que a expressão "nos casos de evidente intuito de fraude" não mais consta da hipótese normativa atual. Isso quer significar que, hoje, os conceitos de sonegação, fraude e conluio estão desvinculados da caracterização de evidente intuito de fraude, podendo a qualificação ser imposta, diretamente, nas situações em que se identificar sonegação, fraude ou conluio. A regra, pois, ficou muito mais severa e de aplicação mais abrangente.

Mais uma demonstração de que à época dos fatos, era necessária a conjugação de vários elementos - em todos estando a presença do dolo, da má-fé - para a imposição da multa qualificada.

Por todos esses motivos, desqualifico a penalidade, reduzindo-a ao seu percentual de 75%.

3.1. Quanto à Decadência:

A princípio e em um raciocínio rápido e superficial, a desqualificação da penalidade poderia levar ao reconhecimento da decadência tributária, pela aplicação direta do § 4º, do artigo 150, do CTN, excluindo-se a sua parte final. Todavia, essa não é a melhor conclusão para o caso concreto. Recapitule-se o conteúdo do dispositivo complementar:

"§ 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." (grifou-se)

De se levar em conta que o texto legal refere-se à ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Simulação houve, mas não é indicativa de sonegação, fraude ou dolo, como já visto.

Assim, a desqualificação da multa de ofício - porque não identificado o evidente intuito de fraude, caracterizado pela sonegação, fraude ou conluio -, não implica no reconhecimento da decadência, pela regra do § 4º, do artigo 150, do CTN, quando presentes as hipóteses de dolo, fraude ou simulação (situação concreta), deslocando-se tal contagem para o artigo 173, I, do CTN:

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

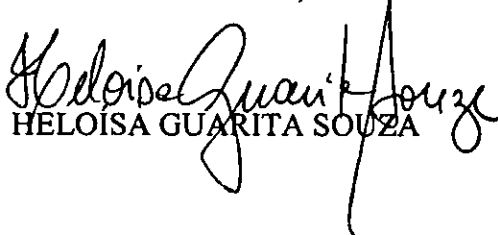
Logo, considerando-se que o fato autuado é de setembro de 1999 e a autuação foi em dezembro de 2004, nos termos do artigo 173, I, do CTN, não há que se falar em decadência.

3.4. Quanto ao Erro na Identificação do Sujeito Passivo:

Por último, considerando o objetivo final dos negócios jurídicos realizados - a venda do controle acionário da empresa - e tendo em vista que o Recorrente era sócio da pessoa jurídica vendida, foi ele quem auferiu a vantagem financeira final de tal negócio, tendo ganho de capital, sendo, por isso, devedor do imposto de renda, não havendo erro na identificação de sujeito passivo, como alegado, em preliminar.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, a fim de desqualificar a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 23 de abril de 2008


HELOISA GUARITA SOUZA