



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

**Processo n°** 11080.731774/2011-11  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-004.097 – 1ª Turma  
**Sessão de** 09 de abril de 2019  
**Matéria** MULTA QUALIFICADA  
**Recorrente** BGP PAR S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006, 2007

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA CARACTERIZADA.  
QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

O dissenso jurisprudencial que viabiliza o processamento do recurso especial deve se dar em relação a questões de direito, tratando os precedentes da mesma legislação aplicada a uma mesma situação fática.

Nos casos de imposição de multa qualificada, a situação fática que caracteriza o precedente como um acórdão paradigma não necessariamente precisa tratar do mesmo tipo de planejamento tributário, mas sim do mesmo contexto utilizado como base para a exasperação da penalidade.

MULTA QUALIFICADA. CASA E SEPARA. DOLO. SONEGAÇÃO.

A multa qualificada pode ser exigida quando demonstrado o dolo do contribuinte em operação "casa-separa".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo e Viviane Vidal Wagner, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Demetrius Nichele Macei e Luis Fabiano Alves Penteado, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cristiane Silva Costa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 2.381-2.399) em face do acórdão n. 1302-001.331, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção em 11 de março de 2014, e integrado pelo acórdão de embargos n. 1302-001.838, de 6 de abril de 2016 (acolhido parcialmente sem efeitos infringentes). A decisão recorrida e o acórdão de embargos receberam as seguintes ementa e decisão:

### **Acórdão recorrido: 1302-001.331, de 11 de março de 2014**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE ATIVOS. OPERAÇÃO “CASA-SEPARA”. SIMULAÇÃO.

Deve ser mantida a exigência, ao restar comprovado que as complexas operações societárias levadas a efeito pela interessada nunca objetivaram a admissão de novo sócio ou investidor, mas sim a alienação de participações societárias. A existência de prévio contrato escrito entre as partes, em que são detalhados todos os passos e valores envolvidos nas operações, reforça tal conclusão. Irrelevante o lapso temporal entre o início e o final das operações ter sido superior a um ano, se todas as etapas estavam previamente acordadas entre as partes. O descompasso entre a vontade aparente e a vontade real conduz à conclusão de simulação. O ganho de capital na alienação foi

artificialmente reduzido, com a igualmente artificial majoração do custo de aquisição. O lançamento deve, assim, ser mantido.

#### MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

É cabível a qualificação da multa de lançamento de ofício nos casos em que ficar demonstrada a conduta dolosa do sujeito passivo ao praticar atos simulados, com o objetivo de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário.

*Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri, Márcio Frizzo e Hélio Araújo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha*

#### **Acórdão de embargos: 1302-001.838, de 6 de abril de 2016**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. São acolhidos sem efeitos infringentes os embargos para esclarecer aspectos que, embora abordados no voto condutor do julgado, demandavam melhor estruturação argumentativa em face das razões de defesa apresentadas em recurso voluntário.

OMISSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO EM DECISÃO POR VOTO DE QUALIDADE. São rejeitados os embargos que veiculam questionamento não deduzido em recurso voluntário.

*Acordam os membros do colegiado, em: 1) relativamente aos temas 1, 2 e 3, por unanimidade de votos, CONHECER os embargos e, por voto de qualidade, ACOLHÊ-LOS sem efeitos infringentes, divergindo os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado, Ana de Barros Fernandes Wipprich e Talita Pimenta Félix que rejeitavam os embargos; e 2) relativamente ao tema 4, por unanimidade de votos, CONHECER e REJEITAR os embargos, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.*

Inicialmente o recurso especial teve negado o seguimento, conforme despacho de fls. 2.606-2.619. Interposto agravo, este foi parcialmente acolhido para permitir o reexame da matéria "multa qualificada - interpretação divergente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996", mas apenas em face do paradigma nº 101-95.537, assim ementado:

#### **Acórdão paradigma 101-95.537, de 24 de maio de 2006**

OPERAÇÃO ÁGIO — SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO — VERDADEIRA ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÃO — Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e

entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.

**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 jurisprudenciais 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.

Recurso provido parcialmente.

Nessa matéria, sustenta a Recorrente, em síntese, que não obstante a conclusão de que as operações praticadas não são oponíveis ao fisco, deve ocorrer o afastamento da multa qualificada, eis que não foi cometido nenhum ilícito e as operações foram devidamente escrituradas nos documentos, livros e declarações fiscais obrigatórios.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 2.665-2.671), aduzindo exclusivamente questões de mérito quanto à qualificação da multa.

### **Contexto fático dos autos**

O presente processo trata de auto de infração lavrado para a cobrança de IRPJ e CSLL relativos ao ano de 2006, acrescidos de juros e multa qualificada (150%), sobre o suposto ganho de capital auferido na alienação de participação societária.

Segundo a fiscalização, as operações ocorridas no âmbito da reorganização societária da empresa Univias Participações S.A. (“Univias”), da qual a Recorrente era acionista, teriam sido simuladas com o intuito de se evitar a tributação do ganho de capital na alienação de participação societária, resultando em uma majoração indevida do custo de aquisição do investimento na Univias pela Recorrente.

A autoridade autuante qualificou a multa em 150% por entender que a contribuinte, *"em conluio com os demais subscritores do acordo de investimentos, buscou ocultar do Fisco a ocorrência da verdadeira operação de compra e venda com ganho de capital, dissimulando-a sob um aparente processo de reorganização societária, que ensejou a majoração indevida do custo de aquisição da participação detida pela BGPARG na Univias."* e que *"Não bastasse a própria sequência de atos a caracterizar uma simulação, o 'acordo de investimentos' não deixa qualquer dúvida sobre o caráter doloso da operação, sendo, por esse motivo, sonogado da fiscalização por todos os participantes, até o momento em que tomaram conhecimento, através da própria fiscalização, da existência de documento no CADE e da possibilidade de obtenção pela Receita Federal."*(fl. 1.616).

É o relatório do essencial.

## Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano - Relatora

### Admissibilidade recursal

O recurso especial do contribuinte é tempestivo e atendeu aos requisitos para o seu parcial seguimento, não havendo, na parte em que admitido, questionamento pela parte recorrida no tocante à sua admissibilidade.

Nesse passo, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento das condições previstas no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015:

*Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*

*§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.*

(...)

*§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.*

Vale destacar que o recurso especial tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as turmas que compõem o CARF, não se prestando, em regra, como instância recursal no reexame de material probatório. Assim, a divergência jurisprudencial se estabelece não em matéria de prova, mas na interpretação das normas. Acrescente-se, também, que, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada deve dizer respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Assim, o alegado dissenso jurisprudencial deve se dar em relação a questões de direito, tratando os precedentes em confronto da mesma legislação aplicável a uma mesma situação fática.

O caso em questão merece uma digressão sobre o conceito de "mesma situação fática" capaz de autorizar o reexame da matéria pela CSRF. É que estamos a tratar de

aplicação de multa qualificada em operações consideradas como planejamento tributário não oponível ao fisco.

Em tais hipóteses, compreendo que a situação fática que caracteriza o precedente como um acórdão paradigma e viabiliza a análise do recurso especial não necessariamente deve tratar do **mesmo tipo** de planejamento tributário, mas sim do **mesmo contexto** utilizado como base para a exasperação da penalidade.

A análise do caso concreto permitirá ilustrar essa circunstância com mais clareza.

No caso, o voto vencedor observou (fl. 2.268-2.269):

*Ao analisar as operações como um todo, o Colegiado concluiu estar diante de situação que a doutrina e outros julgamentos deste CARF têm denominado “casa-separa”.*

*Tal é o contexto, quando o possuidor de determinado ativo (no caso concreto, participações societárias) resolve dele se desfazer. No entanto, em vez de aliená-lo em simples operação de compra e venda, com a apuração de ganho de capital, engendra complexas alterações societárias com entrada de novo sócio com recursos financeiros e posterior retirada de sócio, de tal forma que o resultado final é que o “novo sócio”, que havia ingressado na sociedade com recursos financeiros, nela permanece com o ativo (objeto da alienação) e o “antigo sócio”, até então dono do ativo, se retira da sociedade com recursos financeiros. O ativo muda de mãos, também os recursos financeiros, tal e qual se daria em operação de compra e venda, mas aqui sem a apuração de ganho de capital. O apelido “casa-separa” vem da constatação de que nunca houve qualquer intenção de constituir uma sociedade, sendo certo que os “sócios” já sabiam de antemão que nunca haveriam de explorar um negócio de forma conjunta e que à entrada de um sucederia inevitavelmente a saída do outro.*

*No caso sob análise, o Acordo de Investimentos e Outros Pactos (fls. 492/536) evidencia exatamente isso. A intenção de admitir um novo sócio ou investidor (supostamente a Robina) nunca esteve presente, e a intenção desde o início era alienar a participação societária que os envolvidos detinham junto às concessionárias.*

(...)

*Fica evidenciado, por todo o exposto, que a complexa operação societária nunca pretendeu admitir novo sócio ou investidor, mas tão somente fazer com que as participações societárias mudassem de dono. Há portanto, o descasamento entre a vontade aparente, aquela manifestada nos atos formais e exteriores, e a vontade real, aquela que exsurge da comparação entre a situação inicial e a final obtida. Toda a seqüência de atos praticados entre uma e outra nada mais são do que simulação, com o intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador tributário.*

Em resumo, ante a conclusão de que a operação foi concebida não para permitir uma associação entre as partes, mas a alienação da participação societária, o acórdão recorrido tipificou a conduta como simulada e em conluio com as demais pessoas jurídicas signatárias do "Acordo de Investimentos", o que justificaria a imputação da penalidade qualificada, fundamentada no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, pela subsunção aos tipos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Observe-se, neste sentido, o seguinte trecho do voto vencedor tratando especificamente da imposição da penalidade:

*Por certo que os atos simulados aqui descritos, praticados seqüencial e conscientemente pela contribuinte (em conluio com as demais pessoas jurídicas envolvidas, subscritoras do Acordo de Investimentos), em cumprimento de pacto previamente firmado, demonstra a ação firme, consciente, abusiva e sistemática no sentido de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário, na exata dicção dos dispositivos legais acima transcritos. A multa qualificada deve, então, ser mantida.*

Por sua vez, o acórdão paradigma também tratou de reorganização societária supostamente realizada visando à entrada de novo sócio, mas cujo resultado revelou a inexistência de "qualquer desejo de associação verdadeira", sendo os atos qualificados como dissimulados (simulação relativa), e, por tal motivo, não oponíveis ao fisco. Não obstante, naquele caso a qualificação da multa foi afastada ante a conclusão de que não houve ilicitude, considerando a ausência de falsidade material nos documentos apresentados (eis que o contribuinte registrou todos os seus atos e cumpriu todas as obrigações acessórias, dando pleno conhecimento ao fisco de sua atividade), e também por se entender que a atuação do contribuinte se deu em um ambiente jurídico em que não havia uma posição firme na jurisprudência administrativa que o condenasse, ao que chamou de erro de proibição.

É verdade que os institutos jurídicos utilizados nas reorganizações societárias foram diferentes: no caso do acórdão paradigma, a subscrição de capital com ágio seguida de cisão e, no caso dos autos, emissão de bônus de subscrição adquiridos com prêmio, cujo valor foi repassado aos sócios da emissora por meio de contratos de mútuo posteriormente quitados em razão de subsequente resgate de ações. Todavia, em ambos, o contexto para a exasperação da multa de ofício foi o mesmo, qual seja, a inexistência de fato da capitalização, sendo o único resultado pretendido pelas partes a transferência da participação societária.

Também foi este o motivo pelo qual o despacho de agravo de fls. 2.644-2.656 houve por bem superar a questão associada à semelhança dos fatos e admitir a reapreciação da matéria relativa à qualificação da multa, nos seguintes termos:

*No que tange à qualificação da penalidade, o acórdão paradigma nº 101-95.537, após tecer considerações acerca de vícios capazes de macular o negócio jurídico (simulação absoluta; simulação relativa; e fraude à lei) e sustentar que referida exasperação de penalidade só seria aplicável em casos de simulação absoluta, conclui no sentido de que "em circunstância envolvendo planejamento tributário, na qual o contribuinte registra todos os seus atos, cumpre todas as obrigações acessórias, dando pleno conhecimento ao fisco de sua atividade, impertinente a aplicação da pena qualificada, pois a regra de interpretação da imposição da multa há de se*

*amoldar ao inciso IV do artigo 112 do CTN, mormente quando existam conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias e precedentes jurisprudenciais".*

*Em sentido oposto ao decidido no acórdão nº 101-95.537, o ato decisório recorrido, sem promover maiores incursões, classifica os atos praticados como simulados e pronuncia-se pela manutenção da penalidade qualificada.*

*Em relação à matéria em destaque, portanto, tenho por comprovado o dissídio jurisprudencial, exclusivamente em relação ao acórdão nº 101-95.537.*

Assim, por concordar com tal abordagem, considero que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, eis que, em situações fáticas semelhantes (isto é, planejamento tributário plenamente declarado mas considerado inoponível ao fisco) e à luz das mesmas normas jurídicas (no caso, o art. 44 da Lei nº 9.430/1996), chegou-se a conclusões distintas nos acórdãos recorrido e paradigma.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial do contribuinte.

## Mérito

O mérito do presente recurso diz respeito às circunstâncias que autorizam a exasperação da multa de ofício ao percentual de 150%.

Observo que ordinariamente<sup>1</sup> a legislação prevê 3 escalonamentos para as multas tributárias. Em caso de simples mora, a multa é graduada conforme o atraso e está limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei 9.430/1996). Caso verificada, por meio de lançamento de ofício (auto de infração), falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, a multa será, em regra, aplicada no percentual de 75%, independentemente da intenção do agente (art. 136 do CTN e art. 44, I, da Lei 9.430/1996). Se, para além de tal situação, for(em) verificado(s) simulação, fraude ou conluio, a multa é então duplicada e atinge o percentual de 150% (art. 44, I e §1o, da Lei 9.430/1996).

Assim, em resumo, as infrações fiscais verificadas por meio de auto de infração já são penalizadas com o acréscimo de 75% do valor devido (no lugar da multa de mora de 20%), sendo a sua duplicação situação excepcional autorizada apenas se verificadas as situações específicas previstas na legislação.

Conforme relatado, a autoridade autuante qualificou a multa por entender que a contribuinte, "*em conluio com os demais subscritores do acordo de investimentos, buscou ocultar do Fisco a ocorrência da verdadeira operação de compra e venda com ganho de capital, dissimulando-a sob um aparente processo de reorganização societária, que ensejou a majoração indevida do custo de aquisição da participação detida pela BGPARG na Univias.*" e que "*Não bastasse a própria sequência de atos a caracterizar uma simulação, o 'acordo de*

---

<sup>1</sup> Há outras multas por situações específicas tais como a multa isolada em caso de falta de recolhimento de antecipações mensais (art. 44, II, Lei 9.430/1996), multa agravada pelo não atendimento à fiscalização (art. 44, par. 2o da Lei 9.430/1996) e multas por desatendimento a obrigações acessórias.

*investimentos' não deixa qualquer dúvida sobre o caráter doloso da operação, sendo, por esse motivo, sonogado da fiscalização por todos os participantes, até o momento em que tomaram conhecimento, através da própria fiscalização, da existência de documento no CADE e da possibilidade de obtenção pela Receita Federal."*(fl. 1.616).

Com a devida vênia, entendo que o raciocínio da autoridade fiscal autuante se equívoca quanto ao conceito de dolo e, como resultado, confunde simulação com fraude, quando na verdade trata-se de institutos jurídicos substancialmente diversos.

Explico, iniciando pelo conceito de dolo para a doutrina penalista:

*"Dolo é a consciência e a vontade de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Wetzel, dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito"* (BITENCOURT, Cezar Roberto. e CONDE, Francisco Muñoz. Teoria Geral de Delito. São Paulo: Saraiva: 2000, p. 149, grifamos).

No mesmo sentido, ensina Brandão Machado que, na noção de dolo, se insere a idéia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um ilícito ("Um caso de elusão de imposto de renda". In: Direito Tributário Atual, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209).

E, da mesma forma, Marco Aurélio Greco observa:

*"Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento. (...)*

*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."* ("Planejamento Tributário", São Paulo: Dialética, 2004, grifos nossos)

Para que se possa falar em dolo, portanto, além da intenção (elemento subjetivo), **é necessário que o que se pretende seja ilícito** (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito (dolo normativo).

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, que contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ilícito típico.

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

Dito de outra forma, se a pessoa deve agir de determinada forma e não o faz, e/ou se não pode agir de determinada maneira e o faz, aí sim estamos diante de atitudes que afrontam regras imperativas e que, portanto, podem ser tidas como dolosas (i.e., intencionais para a prática de um ilícito). Por outro lado, não é possível falar em dolo se a conduta que se adota está na esfera da facultatividade, ou seja, se a pessoa pode ou não praticar determinado ato, qualquer atitude que ela tome estará, a princípio, em conformidade com o direito, não havendo aí qualquer ilícito.

E dizemos a princípio porque, de fato, a depender do resultado obtido, é possível que a conduta adotada, muito embora não contrarie regra imperativa, revele-se, naquele caso concreto, contrária ao ordenamento jurídico.

Em um tal caso, nem por isso a conduta poderá ser tida por dolosa (porque, reitera-se, ela não afronta diretamente nenhuma regra do ordenamento) não obstante também não possa mais ser qualificada como legítima (porque o resultado obtido se revelou contrário ao ordenamento jurídico). Tem-se, aí, o conceito de *ilícito atípico* (ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Luiz. *Ilícitos Atípicos*. 2 ed. Madrid: Trotta, 2006).

No caso em questão, todavia, não se verifica norma imperativa que tenha sido infringida. Na verdade, o que temos é a prática de condutas facultadas ou mesmo expressamente permitidas, tanto é que a própria fiscalização pauta a qualificação da multa exclusivamente no fato de que a Recorrente teria buscado "*ocultar do fisco a ocorrência de verdadeira operação de compra e venda com ganho de capital, dissimulando-a sob aparente processo de reorganização societária que ensejou a majoração indevida do custo de aquisição da participação detida pela BGPARG na Univias*" (fl. 1.616), questionando sempre o **resultado** obtido pelo contribuinte (economia de tributos) e não propriamente a prática de algum ato expressamente proibido pelo ordenamento.

Não há, no caso, a imputação da prática de qualquer ilícito, é dizer, não se verifica qualquer conduta diretamente contrária ao direito. No máximo, o **resultado** obtido é que pode ser considerado contrário ao direito, mas isso, vale reiterar, não significa que houve dolo mas, quando muito, que os **efeitos** ilegítimos (e não o ato em si) devem ser anulados.

Na verdade, todos os elementos referidos como caracterizadores do "ilícito" ou do "dolo" no caso concreto apontam para a prática de simulação. É assim, quando a autoridade autuante afirma (fl. 1.616):

O intuito de fraude foi manifestado desde o início da operação, através do "acordo de investimentos", e corroborado pelo preenchimento da DIPJ que induziu à conclusão de que teria ocorrido operação sem efeitos tributários. Culminou com a ocultação, enquanto possível, do principal documento da operação, solicitado pela Receita Federal aos diversos signatários do acordo, inclusive a BGPARG.

Diferentemente da autoridade autuante, compreendo que simular é diferente de fraudar ou sonegar -- atos, estes sim, ilícitos.

No caso dos autos, a acusação é de fingir uma reorganização societária e, por consequência, adotar todas as condutas como se essa reorganização efetivamente ocorresse, assinando contratos, enviando declarações fiscais e preenchendo livros contábeis. Acontece que todas as atitudes consideradas pelas autoridade fiscal como reveladoras da suposta fraude são ínsitas à simulação -- de fato, não se espera que alguém simule uma reorganização societária e entregue declarações fiscais como se esta não tivesse ocorrido, pois faz parte da simulação assim agir. Dito de outra forma: quem simula acredita na "situação simulada" e adota condutas condizentes com tal circunstância, mas isso não significa dizer que quem simula tem "dolo" -- no sentido de intenção de praticar um ilícito (dolo normativo).

Na verdade, na maioria dos casos de planejamento tributário considerado "abusivo" (porque simulado), quem simula acredita piamente que a situação jurídica simulada é, na verdade, lícita e legítima -- e, vale ressaltar, muitas vezes até está munido de pareceres jurídicos e contábeis que assim o afirma e respalda. É uma situação bem diferente de alguém que pratica um ilícito e confia apenas na impunidade ou em eventuais isenções de pena e excludentes de ilicitude eis que, neste caso, a pessoa sabe que praticou um ilícito enquanto que, na simulação, não.

A intenção de quem simula é meramente criar uma situação que, materialmente (isto é, na prática) não existe -- seja simplesmente por simular (simulação absoluta), seja para ocultar uma outra situação (simulação relativa). Tal atitude não é, no ordenamento jurídico brasileiro, um ilícito, já que não há norma que proíba simular uma situação, nem norma que obrigue não simular.

O que há, sim, são apenas **consequências** para o ato simulado. Por exemplo, no âmbito civil, o art. 167 do Código Civil prevê a nulidade do ato simulado, subsistindo o dissimulado se válido na substância e na forma. Já no âmbito tributário, artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional estabelece a possibilidade de o fisco rever o lançamento, veja-se.

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

Assim, no âmbito tributário, a simulação autoriza, tão somente, a revisão de ofício do lançamento, nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, e não o passo além, que é a exasperação da multa de ofício.

É dizer, a autoridade fiscal poderá, uma vez identificada a simulação, requalificar os atos jurídicos para aqueles que entenda ser os atos materialmente praticados e, por consequência, lançar eventual diferença de tributos. E, vale observar, a simulação é um dos casos -- aí sim juntamente com o dolo e a fraude -- que autorizam o deslocamento da decadência do prazo previsto no artigo 150, par. 4º do CTN, para aquele do artigo 173, I (primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Ao assim fazê-lo, a autoridade fiscal anula os **efeitos nocivos** de um ato que, em si, não é, nem passou a ser, ilícito, fazendo com que aquele **resultado fiscal** obtido pelo contribuinte, contrário ao ordenamento, deixe de existir. Com isso, o ato, que permanece lícito como sempre foi, deixa de ser ilegítimo, passando a estar plenamente de acordo com o ordenamento jurídico.

A autoridade fiscal não anula, e nem poderia<sup>2</sup>, o ato jurídico como um todo. De fato, não vemos na prática nenhum auto de infração pretendendo dizer que a compra e venda não ocorreu, ou que a reorganização societária deve ser desfeita porque nula. O que a autoridade fiscal faz é *requalificar* o ato, isto é, confere a ele outro efeito tributário, anulando aquele resultado que o contribuinte pretendeu obter mas que se revelou, nas circunstâncias do caso, contrário ao ordenamento jurídico.

Nesse ponto, observo que dizer que um ato será nulo, ou mesmo que ele autorizará a revisão do lançamento de tributos (em virtude da requalificação), é algo muito menor do que dizer que esse ato é um ilícito.

De fato, a depender da linha que se adote -- e não cabe aqui discorrer sobre todas possíveis acepções -- a simulação é, no máximo, um ilícito atípico, o qual, por tal natureza, não pode ensejar o agravamento da multa, por ser esta uma penalidade aplicável apenas a ilícitos tipificados (GERMANO, Livia De Carli. "Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos". São Paulo: Saraiva, 2013, pgs. 83 e 127).

Diferentemente, para que se possa cogitar a qualificação da multa, é necessário identificar especificamente qual(is) das ações ou omissões previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964 foram praticadas, sendo indispensável, ainda, a comprovação do dolo e, portanto, e necessariamente, do ilícito praticado. No caso, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, agindo na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido -- o que, não por acaso, encaixa-se textualmente na definição de "divergência de qualificação jurídica dos fatos" conceituada por Marco Aurélio Greco, conforme trecho de doutrina citado acima.

Em síntese, compreendo que o caso em questão não envolve a prática de um ilícito, mas apenas conflito entre diferentes possíveis qualificações dadas a um mesmo fato -- isto é: para a contribuinte, a reorganização societária ocorrida no âmbito meramente formal seria suficiente para permitir a produção dos respectivos efeitos tributários (no caso, a majoração do custo de aquisição da participação societária) enquanto que, para a autoridade autuante, não.

Em tal circunstância, muito embora presente o intuito de simulação, não resta comprovado o dolo do sujeito passivo (entendido como consciência da prática de um ilícito) e, sendo este imprescindível à caracterização das hipóteses de sonegação, fraude e conluio, é o caso de se cancelar a qualificação da multa de ofício, mantendo-a no patamar de 75%.

Assim, compreendo que a decisão recorrida deve ser reformada para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

## Conclusão

---

<sup>2</sup> Código Civil - Lei 10.406/2002

"Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir.

Parágrafo único. As nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes."

Ante o exposto, oriento meu voto por conhecer do recurso especial do contribuinte nos termos em que admitidos e, na parte devolvida, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)  
Livia De Carli Germano

## Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa - Redatora Designada

Com a devida vênia ao entendimento da D. Relatora, no mérito, entendo pela improcedência do recurso do contribuinte, tendo sido designada para redação do voto preponderante no Colegiado.

Lembro que a autuação fiscal teve o seguinte fundamento para qualificação da multa (Relatório Fiscal às fls. 1.586):

*Os fatos descritos nesse relatório demonstram que o contribuinte fiscalizado, em conluio com os demais subscritores do acordo de investimentos, buscou ocultar a ocorrência de verdadeira operação de compra e venda com ganho de capital, dissimulando-a sob uma parente processo de reorganização societária, que ensejou a majoração indevida do custo de aquisição da participação detida pela BGPARG na Univias. (...)*

*Não bastasse a própria sequência de atos caracterizar uma simulação, o "acordo de investimentos" não deixa qualquer dúvida sobre o caráter doloso da operação, sendo, por esse motivo, sonogado da fiscalização por todos os participantes, até o momento em que tomaram conhecimento, através da própria fiscalização, da existência do documento no CADE e da possibilidade de obtenção pela Receita Federal. (...)*

*O intuito de fraude foi manifestado desde o início da operação, através do "acordo de investimentos", e corroborado pelo preenchimento da DIPJ que induziu à conclusão que teria ocorrido operação sem efeitos tributários. Culminou com a ocultação, enquanto possível, do principal documento da operação, solicitado pela Receita Federal aos diversos signatários do acordo, inclusive a BGPARG.*

O lançamento identifica como fundamento para a imposição de multa qualificada o disposto no artigo 44, II. da Lei nº 9430/1996. O citado dispositivo tinha a seguinte redação ao tempo dos fatos em debate nos autos:

Art. 44 (...)

*II - cento e cinqüenta 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.*

O Relatório Fiscal, que acompanha o Auto de Infração, ainda menciona os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, *verbis*:

*Art . 71. Sonegação é tóda 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 tóda 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 impósto 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.*

Nesse sentido, decidiu o Colegiado *a quo*, conforme voto vencedor, cujos trechos são a seguir reproduzidos:

*Ao analisar as operações como um todo, o Colegiado concluiu estar diante de situação que a doutrina e outros julgamentos deste CARF têm denominado “casa-separa”. Tal é o contexto, quando o possuidor de determinado ativo (no caso concreto, participações societárias) resolve dele se desfazer. No entanto, em vez de aliená-lo em simples operação de compra e venda, com a apuração de ganho de capital, engendra complexas alterações societárias com entrada de novo sócio com recursos financeiros e posterior retirada de sócio, de tal forma que o resultado final é que o “novo sócio”, que havia ingressado na sociedade com recursos financeiros, nela permanece com o ativo (objeto da alienação) e o “antigo sócio”, até então dono do ativo, se retira da sociedade com recursos financeiros. O ativo muda de mãos, também os recursos financeiros, tal e qual se daria em operação de compra e venda, mas aqui sem a apuração de ganho de capital. O apelido “casa-separa” vem da constatação de que nunca houve qualquer intenção de constituir uma sociedade, sendo certo que os “sócios” já sabiam de antemão que nunca haveriam de explorar um negócio de forma conjunta e que à entrada de um sucederia inevitavelmente a saída do outro.*

*No caso sob análise, o Acordo de Investimentos e Outros Pactos (fls. 492/536) evidencia exatamente isso. A intenção de admitir um novo sócio ou investidor (supostamente a Robina) nunca esteve presente, e a intenção desde o início era alienar a participação societária que os envolvidos detinham junto às concessionárias. O acórdão recorrido bem enfatizou aspectos do negócio que evidenciam seus efeitos financeiros, com a imediata transferência dos recursos aportados pela Robina aos alienantes, confira-se o seguinte excerto (fls. 2099): (...)*

*Outro aspecto de profunda relevância a demonstrar que nunca houve, de fato, um “novo investidor” é a constatação de que, quando a Robina subscreveu as ações, já havia ocorrido redução de ações na Univias, de tal forma que o número de ações ficou quase inalterado (100 milhões contra 103 milhões, vide descrição detalhada às fls. 1610/1611). (...)*

*Fica evidenciado, por todo o exposto, que a complexa operação societária nunca pretendeu admitir novo sócio ou investidor, mas tão somente fazer com que as participações societárias mudassem de dono. Há portanto, o descasamento entre a vontade aparente, aquela manifestada nos atos formais e exteriores, e a vontade real, aquela que exsurge da comparação entre a situação inicial e a final obtida. Toda a seqüência de atos praticados entre uma e outra nada mais são do que simulação, com o intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador tributário.*

*Especificamente no que tange à presente autuação, em que se exigem os tributos incidentes sobre o ganho de capital, de se observar que a verdadeira intenção da BGPARG sempre foi alienar para a Robina sua participação direta na Univias e, por consequência, sua participação indireta nas concessionárias. Patente o descompasso entre o revestimento formal concedido aos atos e a verdadeira operação praticada. O custo de aquisição foi artificialmente majorado, em face das operações simuladas, com o que o ganho de capital foi também indevidamente reduzido. (...)*

*Por certo que os atos simulados aqui descritos, praticados seqüencial e conscientemente pela contribuinte (em conluio com as demais pessoas jurídicas envolvidas, subscritoras do Acordo de Investimentos), em cumprimento de pacto previamente firmado, demonstra a ação firme, consciente, abusiva e sistemática no sentido de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário, na exata dicção dos dispositivos legais acima transcritos. A multa qualificada deve, então, ser mantida. Por certo que os atos simulados aqui descritos, praticados seqüencial e conscientemente pela contribuinte (em conluio com as demais pessoas jurídicas envolvidas, subscritoras do Acordo de Investimentos), em cumprimento de pacto previamente firmado, demonstra a ação firme, consciente, abusiva e sistemática no sentido de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário, na exata dicção dos dispositivos legais acima transcritos. A multa qualificada deve, então, ser mantida.*

O acórdão recorrido não merece reforma, eis que os fatos descritos pelo Relatório Fiscal – inclusive para justificar a qualificação da multa de ofício – atestam que houve dolo na conduta do contribuinte, em especial para vislumbrar-se a finalidade de *"impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária"*, na forma definida pelo artigo 71, acima reproduzido.

Como bem apontado pelo voto condutor do acórdão recorrido, as operações societárias relatadas nos autos tiveram por finalidade a alienação de participação societária sem o pagamento de ganho de capital, não se vislumbrando a intenção de admitir novo sócio ou investidor. A constatação de operação, informalmente denominada "casa-separa", confirma a exigência de multa qualificada, por sonegação, na forma do regramento vigente.

Diante de tais razões, voto por **negar provimento ao recurso especial do contribuinte.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

## Declaração de Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

Com todo o respeito ao voto vencedor, apresento a seguinte declaração de voto para esclarecer e registrar meu posicionamento sobre a questão da multa qualificada, que em muito se assemelha, no presente caso, com os fundamentos do voto vencido.

A meu ver, o cerne da questão, quando o assunto é multa qualificada, reside na diferença entre o Fisco e o contribuinte quanto à interpretação da lei tributária. Enquanto a autoridade fiscal entende que os atos perpetrados pelo sujeito passivo caracterizam sonegação, fraude e conluio, artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, respectivamente, o sujeito passivo entende que todos os atos por ele praticados são lícitos e legítimos, não havendo se configurado infração legal alguma.

Há uma linha bastante tênue entre estes dois entendimentos e o que, na minha percepção, facilita visualizar a incoerência de um destes posicionamentos – o do Fisco – é a compreensão exata do que enseja, legalmente, a qualificação da multa de ofício. Isto porque, o que realmente enseja tal agravamento não é um planejamento tributário abusivo em si, mas sim a ocorrência e comprovação dos tipos de infração previstos na Lei nº 4.502/64.

Para entender o que é planejamento tributário abusivo, é preciso primeiramente partir da constatação de que tal expressão, ou fenômeno, não está previsto em lei, e que antes mesmo de caracterizarmos o planejamento como abusivo, é preciso compreender o que é um planejamento tributário livre de adjectivações. Marco Aurélio Greco, por exemplo, ensina que:

(...)“planejamento tributário” consiste na adoção, pelo contribuinte, de providências lícitas voltadas à reorganização de seus negócios com vistas a dar vida a hipótese que não configuraria (aos olhos do contribuinte) um fato gerador do imposto, ou à sua configuração de um modo que resulte tributo em dimensão inferior à que existiria caso não tivessem sido adotadas tais providências.

Esta figura encontrou na doutrina a designação de “elisão fiscal” ou “evasão fiscal”, para diferenciá-la da evasão propriamente dita, assim entendida a figura não legal de redução da carga tributária.<sup>3</sup>

Por sua vez, Hugo de Brito Machado, em sua monografia ‘Introdução ao planejamento tributário’, transcreve a definição de planejamento tributário contida no ‘Dicionário de Direito Tributário’, formulado por ele e Schubert de Farias Machado, qual seja:

Planejamento tributário – É a atividade de examinar as formas pelas quais uma atividade econômica pode ser desenvolvida, e escolher a que se mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário. A expressão planejamento tributário pode designar essa atividade e pode também designar o resultado da mesma. O planejamento tributário pode ser lícito ou ilícito, conforme seja considerada normal ou abusiva a forma jurídica escolhida para a atividade. O tema é excessivamente complexo, pois envolve a liberdade do cidadão de escolher para as suas atividades as formas jurídicas previstas no ordenamento e a questão de saber até onde essa liberdade pode ser admitida sem ingresso no campo da ilicitude. No combate à prática do planejamento tributário as autoridades fazendárias defendem a desconsideração de atos ou negócios jurídicos que sejam praticados com o propósito de evitar ou reduzir o ônus tributário.<sup>4</sup>

As duas conceituações deixam claro que a empresa é livre para se planejar, inclusive tributariamente, e desde que não cometa atos ilícitos, não há problema algum se o resultado de seu planejamento for a redução da carga tributária, desde que o faça antes da prática do fato gerador.

A problemática começa quando o tributo devido não é recolhido. Tal hipótese se concretizada, enseja a multa de ofício, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, que corresponde a 75% do valor do tributo não recolhido.

Diz-se que a problemática começa aqui, porque é neste ponto que as interpretações sobre a lei tributária começam a aparecer, e muitas vezes sem necessidade. Isto porque, o Fisco entende que pelo fato de o sujeito passivo ter apurado um valor menor de tributo a pagar – porque adotou um determinado tipo de planejamento tributário – deverá ter sua multa de ofício dobrada, ou seja, qualificada em 150%.

Contudo, acompanhe-se a incoerência de tal entendimento. Deixar de pagar/recolher um tributo, é a conduta que enseja a imputação da multa de ofício. Assim, se o contribuinte ‘X’ faz um planejamento tributário e apura no final do ano-calendário o valor ‘Y’,

<sup>3</sup> (Planejamento tributário. 3 ed. – São Paulo: Dialética, 2011. P. 195)

<sup>4</sup> São Paulo: Malheiros, 2014. P. 78 e 79

ele deve pagar ‘Y’ até a data de vencimento do pagamento; se não pagar, incide a multa de ofício. O mesmo ocorre com o contribuinte ‘Z’, que também faz um planejamento tributário para sua empresa, e no momento da apuração do ajuste anual, o tributo a pagar equivale a ‘Y-1’. O dever de recolher tal tributo é o mesmo, e a penalidade para o descumprimento de tal obrigação é a mesma, multa de 75% sobre o valor do tributo a pagar. Ou seja, ainda que o contribuinte apurasse no final do exercício ‘Y-1.000’, a obrigação de pagar seria a mesma e a penalidade pelo não pagamento também seria, apenas e tão somente, a multa de ofício.

Com isso, conclui-se que não há um nexo causal entre a adoção de um planejamento tributário (causa) e a qualificação da multa de ofício (efeito). Só porque o planejamento levou a empresa a economizar ou reduzir sua carga tributária não significa que ela ficou dispensada de cumprir com suas obrigações tributárias e, portanto, se, mesmo que em menor relevo, tenha tributo a pagar, tal pagamento deverá ocorrer tempestivamente, sob pena de pagamento de multa de ofício – não há espaço para a multa qualificada nesta situação.

Até aqui falamos de um planejamento tributário saudável, ou seja, aquele que ocorre antes da ocorrência do fato gerador e que não se valeu de atos ilícitos, tanto penais, como civis ou tributários, ou seja, uma elisão fiscal.

Porém, um planejamento tributário pode tornar-se abusivo, ou seja, mesmo sendo executado antes da ocorrência do fato gerador, recai em evidente abuso de direito, o que não pode ser equiparado, ao menos diretamente, às situações previstas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, pois como me manifestei em “Planejamento Tributário e a Verdade Material em Juízo”:

O planejamento tributário, por outro lado, consiste na chamada “elisão fiscal” que, contrariamente a evasão, refere-se a atuação prévia à ocorrência da hipótese de incidência, de forma a evitar que a mesma ocorra, evitando, portanto a subsunção do fato à norma tributária. Como sabemos, o princípio da legalidade, aliado ao princípio da tipicidade fechada em matéria tributária, faz com que a obrigação tributária somente nasça caso o fato jurídico ocorra **exatamente** nos moldes previstos pelo legislador tributário.<sup>5</sup>

Atendo-se, assim, a estes critérios, temos que apenas a sonegação, a fraude e o conluio, nos moldes da Lei nº 4.502/64, dão azo à qualificação da multa, e caso não se configurem, permanece a multa de ofício. Assim, necessário compreender o alcance de tais institutos, para tanto, relembre-se:

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

<sup>5</sup> In: Tributação: Democracia e Liberdade – Em homenagem   Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. P. 1073

tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto 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.

Sempre que tais institutos são analisados, uma palavra em especial chama a atenção do examinador, trata-se do “dolo”. Como bem pontuou o voto vencido, o dolo previsto nestes artigos é a intenção de praticar um ato ilícito para, como expressamente previsto na Lei nº 4.502/64 impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador ou o conhecimento por parte do Fisco, de tal acontecimento.

Ocorre que no caso concreto, as condutas adotadas pela contribuinte (planejamento tributário) não satisfazem os critérios previstos na Lei nº 4.502/64. Não houve fraude nem sonegação, tampouco conluio. A constatação da autoridade fiscal, citada também pelo voto vencido, de que a recorrente agiu em "*em conluio com os demais subscritores do acordo de investimentos, buscou ocultar do Fisco a ocorrência da verdadeira operação de compra e venda com ganho de capital, dissimulando-a sob um aparente processo de reorganização societária, que ensejou a majoração indevida do custo de aquisição da participação detida pela BGPARG na Univias.*" e que "*Não bastasse a própria sequência de atos a caracterizar uma simulação, o 'acordo de investimentos' não deixa qualquer dúvida sobre o caráter doloso da operação, sendo, por esse motivo, sonegado da fiscalização por todos os participantes, até o momento em que tomaram conhecimento, através da própria fiscalização, da existência de documento no CADE e da possibilidade de obtenção pela Receita Federal.*"(e-fl. 1.616 – Grifos meus), como dito, é uma mera constatação/descrição dos fatos ocorridos, desprovida de comprovações do dolo na prática das infrações alegadas.

Este é um ponto crucial para a determinação da multa qualificada, a comprovação do dolo, da intenção de cometer o ilícito. Veja que não basta a fiscalização alegar que houve uma dissimulação por um *aparente processo de reorganização societária*, é preciso comprovar como isso se adequa aos institutos previstos na Lei nº 4.502/64. Mais. É preciso comprovar robustamente a prática destes supostos ilícitos.

Para não me estender além do necessário, reproduzo abaixo entendimento que exarei no julgamento do acórdão nº 9101-003.374 (Sessão: 19 de janeiro de 2018), em que fui relator designado, no qual prevaleceu o afastamento da multa qualificada e que muito bem sintetiza meu posicionamento para o presente caso; acompanhe-se:

Tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendo não restar caracterizado o dolo específico apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Entendo correta a tese suscitada pela recorrente de que seria aplicável ao caso o conceito de erro de proibição, existente no direito penal.

Sempre é bom lembrar que à época em que o antigo Primeiro Conselho de Contribuintes deu início à mudança de sua antiga jurisprudência, que seguia a corrente da estrita legalidade, bastando que os atos ou negócios jurídicos fossem realizados de acordo com as formalidades previstas em lei, o novo tribunal que o sucedeu CARF passou a adotar o entendimento encampado neste voto, no sentido de que a legalidade dos atos é condição essencial para

que a conduta do contribuinte possa ser considerada lícita, mas não suficiente para que se conclua que os efeitos resultantes de seu conjunto estejam em conformidade com o ordenamento jurídico.

O planejamento tributário se caracteriza, na maior parte das situações, pelo seu caráter preventivo. Isto significa que as diversas alternativas existentes são analisadas e avaliadas antes da ocorrência do fato gerador do tributo.

Desse modo, o contribuinte que pretende planejar, com vistas à economia de impostos, terá de dirigir a sua atenção para o período anterior à ocorrência do fato gerador e nesse período adotar as opções legais disponíveis.

Alguns autores utilizam expressões para definir o tipo de ato praticado pelo contribuinte. Temos, basicamente: elisão, evasão e elusão.

A elisão poderia ser definida como as opções legítimas que o ordenamento apresenta ao contribuinte, já a elisão com abuso de direito, ou elusão, se restringiria aos casos em que o contribuinte, utilizando-se de liberdades negociais, utiliza negócio jurídico legítimo e válido, mas com causa alheia àquela natural do negócio, com o intuito único de economia tributária.

Já a chamada evasão se dá após a ocorrência do fato gerador, consistindo em sua ocultação "com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte.[...] Compreende a sonegação, a simulação, o conluio e a fraude contra a lei, que consistem na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida.

No caso concreto, não há dúvidas de que a conduta praticada pelo contribuinte enquadra-se no conceito de elisão abusiva (ou se preferir, elusão), uma vez que as provas indicam que todos os atos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador, devidamente contabilizados e calcados em documentos formalmente corretos, e, nesse cenário, quer se enquadre tal conduta como abuso de direito (o que implica a requalificação dos fatos).

Concordo com as conclusões obtidas pela Turma Julgadora Ordinária, no sentido de que a interpretação do contribuinte quanto o sentido e alcance da legislação pertinente à espécie deu-se de maneira contrária àquela do Fisco, para o mesmo caso. Uma vez prevalecendo a interpretação fiscal, está o contribuinte sujeito a punição severa, típica da repressão tributária, que como é notório, é muito superior ao descumprimento das obrigações de outra natureza (civil, administrativa etc.).

Contudo, a mera divergência interpretativa não pode agravar ainda mais a situação do contribuinte. O erro não pode equiparar-se ao dolo. E o erro, em matéria tributária, já é punido de forma exemplar.

Entendo que, além do exame do caso concreto, é preciso entender a realidade empresarial de Cias. de grande porte, como é o caso do contribuinte em questão. Não podemos presumir que Cias. assim sejam imaculadas. Mas por outro lado, podemos sim presumir que o controle sobre elas é muito mais rigoroso que as demais. Sujeitam-se a regras do mercado aberto de capitais, e

por essa razão à auditoria independente e consultorias de diversos níveis, conselhos de administração, fiscais, comitês diversos...

Assim, é temerário imaginar que neste cenário de intenso controle e sobrecontrole, uma Cia. de grande porte tal qual o contribuinte possa agir sem o acompanhamento e a opinião de empresas internacionais renomadas, sobretudo em planejamentos dessa natureza. O contribuinte, neste caso, teve a má sorte de adotar interpretação que, mesmo "avalizada" por experts, não coincidiu com aquela dada pela fiscalização, nos cinco anos seguintes.

E mesmo num pensamento mais rigoroso, em que o contribuinte teve a intenção declarada de única e tão somente "economizar tributo", o que não teria nada a ver com azar, mas com conduta deliberadamente contra os interesses da Receita Federal, ainda assim, entendo não presentes os elementos qualificadores. Aliás, aqui há um paradoxo: quanto mais declarada a intenção do contribuinte num determinado sentido, maior as chances de não haver fraude.. Fraude se alia a conceitos de subterfúgio, de subtração, de declaração falsa, de agir às escondidas, camufladamente...

Não há deste modo que se falar em sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), Uma Não há deste modo que se falar em sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), uma vez que todos os atos foram devidamente declarados à Receita Federal, excluindo-se a possibilidade de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Portanto, tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendo não restar caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

(...)

Ante o exposto, entendo que a multa qualificada deve ser reduzida para o patamar originário de 75%, uma vez não ter se caracterizado no caso concreto nenhuma das hipóteses previstas nos artigos 71,72 e/ou 73 da Lei nº 4.502/64.

É a declaração.

(assinado digitalmente)  
Demetrius Nichele Macei