



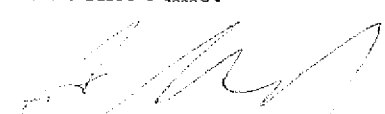
MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

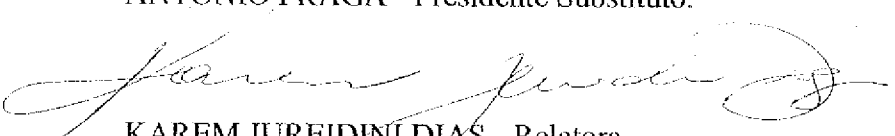
Processo nº 13805.006029/98-12
Recurso nº 10.112.0033 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.359 – 1ª Turma
Sessão de 01 de outubro de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO MULTIPLIC S/A

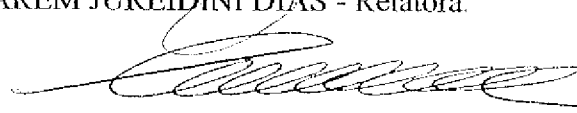
Ementa: MULTA QUALIFICADA. CONSTATAÇÃO. MOTIVOS DA SIMULAÇÃO E CONCLUÍO. A multa de ofício qualificada deve ser mantida se comprovada a fraude realizada pelo Contribuinte, mediante a constatação de seus motivos simulatórios e o conluio ocorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e restabelecer a multa qualificada, no percentual de 150%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias (Relatora), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antonio Carlos Guidoni Filho e João Carlos Lima Junior. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.


ANTONIO PRAGA - Presidente Substituto.


KAREM JUREIDINI DIAS - Relatora.


ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO (Vice Presidente Substituto e Redator Designado).

EDITADO EM: 20 JUL 2010



Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Praga (Presidente Substituto), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antônio Carlos Guidoni Filho, Adriana Gomes Rêgo, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto, João Carlos de Lima Júnior (substituto convocado) e Waldir Veiga Rocha (substituto convocado).



Relatório

Trata-se de Recurso Especial da Fazenda Nacional (421/423) apresentado em 01/02/2001, com fundamento no artigo 5º, inciso I, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais contra o Acórdão nº 101-93.209, proferido pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O processo trata de Auto de Infração para a exigência de IRPJ, CSLL, IRRF e PIS (fls. 02/23), cuja ciência foi dada ao contribuinte em 29/11/1996 (fls. 02). O Auto de Infração principal contém os seguintes lançamentos:

001 – Resultados não operacionais – Ganho e Perdas de Capital – Alienação de Ações Títulos, Cotas de Capital – Fato Gerador em 10/1992 – Multa Qualificada de 300%

002 – Compensação de Prejuízos – Regime de Compensação – Fato Gerador em 12/1992 e 01/1993 – Multa de 300%

Os lançamentos reflexos contém as infrações do item 001.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 128/130), a qualificação de multa em 300% (posteriormente reduzida para 150% em razão de alteração legislativa) foi efetuada em razão de operações societárias que configuraram simulação, assim sintetizadas:

“em 28/12/90. a) o Grupo Multiplic (Banco e Participações) – credor – celebrou com o Grupo Metalma (Metalúrgica Matarazzo – Metalma e outros) – devedor – acordo geral para consolidação de dívidas e outras avenças (fls. 26/37); b) Metalma constitui a empresa Barra Mansa S/A, mediante conferência de bens por cisão de Litográfica Matarazzo (fls. 74/91); c) ações da Barra Mansa foram dadas pela Metalma ao Grupo Multiplic, na proporção de 19,55% ao Banco e, 80,45% à Participações, quitando-se então a dívida daquela (Metalma) com estes; d) os imóveis e equipamentos da Barra Mansa, foram locados à Metalma, pelo Grupo Multiplic.”

em 30/10/92. - os Grupos Multiplic e Metalma, além de Barra Mansa e sua controlada – integral – Litográfica BM, visando equacionar o acordo celebrado em 28/10/90, celebram um novo acordo, consubstanciado em dois instrumentos contratuais, de teores praticamente semelhantes, a saber: no primeiro deles, entregue pelo fiscalizado e assinado somente pelo Grupo Metalma, podendo aquele, entretanto, assiná-lo e fazê-lo vigorar a qualquer instante, consta às suas folhas 06, cláusula 1 2, a venda direta de ações da Barra Mansa, pertencentes ao Banco, à Metalma (fls. 135); já no segundo instrumento – este retido pela Fiscalização, junto à Metalúrgica Matarazzo S/A, em sua sede social – devidamente assinado por ambas as partes, consta às mesmas folhas (06) e cláusula (1 2), ser a Barra Mansa a

vendedora de suas próprias ações à Metalma; o fiscalizado omitiu a existência deste segundo instrumento (fls. 161),

em 30/10/92 a Diretoria da Barra Mansa realiza reunião cuja AA respectiva discrimina a operação de venda das ações (19,55%) da mesma, e pertencente ao Banco, à Metalma, da seguinte forma. a) o Banco aliena-as à própria Barra Mansa, para que esta as mantenha em tesouraria, pelo preço de Cr\$ 2.460.471.451,34, considerando o ágio de Cr\$ 33.346.499.823,41, como prejuízo; b) ato contínuo, a Barra Mansa as revende à Metalma, por Cr\$ 189.749.127.682,00, constituindo uma reserva não tributada de Cr\$ 187.288.656.230,66 (art. 343, inciso IV do RIR/80); c) Barra Mansa constituiu Litográfica BM Ltda., com capital social inicial de Cr\$ 3.310.407.000,00, esvaziando seu patrimônio mediante a versão de imóveis e equipamentos, forma esta utilizada para integralização de sua participação na nova empresa, d) Barra Mansa entrega a Metalma a totalidade das quotas da Litográfica BM, recebendo de volta, as suas 2.785.237 ações, agora sim, para permanência em tesouraria."

recorrido: A tributação de cada parcela foi assim resumida no relatório do acórdão

1 – Cr\$ 153.942.156.407,25 correspondente a ganhos de capital resultante da alienação de 2.785.247 ações de sua controlada Barra Mansa S/A – Comércio e Participações para a Metalúrgica Matarazzo S/A, pelo preço de Cr\$ 189.749.127.682,00 menos o custo contábil das referidas ações de Cr\$ 35.806.971.275,75;

2 – Cr\$ 186.438.720.682,00 correspondente a ganhos de capital resultante da diferença entre Cr\$ 189.749.127.682,00 menos Cr\$ 3.310.407.000,00 na qualidade de sucessor por incorporação da Barra Mansa S/A – Comércio e Participações pela permuta das quotas de sua controlada integral Litográfica BM Ltda.

3 – Cr\$ 33.346.499.823,41 correspondente a glosa de prejuízo apurado pela autuada na venda de ações para a Barra Mansa S/A – Comércio e Participações,

4 – as parcelas acima totalizam Cr\$ 373.727.376.3912,66 e que deduzido o prejuízo apurado no mês de agosto de 1992, de Cr\$ 21.696.634.677,54, resultaria uma base de cálculo de Cr\$ 352.030.742.236,12, no mês de outubro de 1992

5 – em consequência do aproveitamento do prejuízo fiscal gerado no mês de agosto de 1992, foi providenciada a glosa de prejuízo compensado de Cr\$ 22.152.149.028,89 e Cr\$ 13.946.666.305,74, respectivamente, nos meses de dezembro de 1992 e janeiro de 1993

Impugnado o lançamento (fls. 138/189), sobreveio acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls. 239/277), julgando o lançamento parcialmente procedente, mantendo as exigências de IRPJ e CSLL, cancelando as exigências de ILL e PIS. No tocante à multa, manteve-se a qualificação, reduzindo o percentual de 300% para 150% em razão de alterações legislativa.

Sobrevieram, então, Recurso Voluntário (fls. 281/314), e o Acórdão nº 101-93.029 (fls. 388/419), o qual deu parcial provimento ao recurso, reduzindo a multa de ofício para 75%, mormente porque, nos termos do voto vencedor, não há como comparar os contratos trazidos pela fiscalização e apresentado pelo contribuinte para efeito de caracterizar o evidente intuito de fraude, bem como em razão de toda a matéria tributada ter sido apurada na contabilidade do contribuinte e de terceiros. A decisão restou assim ementada:

IRPJ - GANHOS DE CAPITAL - SIMULAÇÃO - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - Caracteriza simulação a transferência pela controladora para a controlada, de ações da controlada, e desta para a verdadeira compradora, quando a aquisição de suas próprias ações pela controlada para permanência em tesouraria não preenche os requisitos estabelecidos no artigo 30 e seus parágrafos da Lei das Sociedades Anônimas. No caso dos autos, as ações da controlada foram alienadas pela controladora diretamente para a compradora, como consta de Acordo e ratificado em Protocolo firmado pelas partes e, também, em virtude de os pagamentos terem sido efetuados e contabilizados pela compradora validando os ajustes firmados

IRPJ - GANHOS DE CAPITAL - PERMUTA DE AÇÕES ENTRE A CONTROLADA E A ADQUIRENTE - Se a aquisição de suas próprias ações pela controlada de sua controladora caracteriza simulação, por descumprimento do artigo 30 e seus parágrafos da Lei das Sociedades Anônimas, não cabe a imputação de omissão de ganhos de capital como sucessora tendo em vista que com a venda direta de ações da controladora para a adquirente, a controladora deixou de ser sucessora de sua controlada.

IRPJ - APURAÇÃO DE GANHOS DE CAPITAL - ÁGIOS PAGOS NA AQUISIÇÃO - Procedente a glosa de prejuízos apurados em vendas simuladas quando a fiscalização apropria os custos de aquisição, inclusive os ágios pagos, na determinação de ganho de capital

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Se os prejuízos declarados foram parcialmente aproveitados para compensação com os valores tributáveis apurados pela fiscalização, cabe a glosa da compensação, como indevida, nos meses em que os mesmos prejuízos foram aproveitados nas declarações de rendimentos

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Os créditos tributários apurados pela fiscalização em ganho de capital com base em escrituração contábil do sujeito passivo e de terceiros bem como, os créditos tributários decorrentes de glosa de compensação de prejuízos fiscais acumulados e glosa de prejuízo na apuração de ganhos de capital estão sujeitos a multa de lançamento de ofício de 75%.

Preliminar rejeitada e recurso provido parcialmente

A Fazenda Nacional apresentou, então, Recurso Especial (fls. 421/423), insurgindo-se quanto à redução da multa para o percentual de 75%. Argumentou que

demonstrou-se “tanto a figura da fraude quanto a do conluio, uma vez que o contribuinte, mediante a operação simulada que engendrou com terceiro, agiu para aparentar situação comercial-societária diversa à real, fazendo-o de forma e com o direito intento de impedir (não no sentido teórico-abstrato, mas no sentido real e precisamente mediante a operação simulada) a ocorrência do fato gerador, tanto que deixou de reconhecer como resultado no período fiscalizado o ganho de capital que corresponderia ao movimento acionário que efetivamente ocorreu”.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme Despacho de fls. 739/424. O contribuinte apresentou suas contra-razões (fls. 469/476), alegando não estar presente o evidente intuito de fraude, principalmente em razão de a apuração ter sido feita com base na contabilidade do contribuinte.

No entanto, antes de encaminhados os autos para julgamento, houve oposição, pelo contribuinte, de Embargos de Declaração, os quais foram acolhidos para re- ratificar o acórdão, ficando o mesmo decidido no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial para excluir da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido a parcela de Cr\$ 186.438.720.682,00 (item 9º, letra ‘b’ do Termo de Verificação) de outubro de 1992 e, ainda, reduzir o percentual da multa de lançamento de ofício de 150% para 75% correspondentes aos créditos tributários incidentes sobre as parcelas de Cr\$11.649.865.145,87, Cr\$ 22.152.149.028,89 e Cr\$ 13.946.666.305,74, devidos, respectivamente, nos meses de outubro e dezembro de 1992 e janeiro de 1993 (fls. 527/535).

O contribuinte apresentou, ainda, Recurso Especial (fls. 544/568), ao qual foi negado seguimento, uma vez que não demonstrada a divergência jurisprudencial (fls. 739/744). Em face do despacho que negou seguimento ao Recurso Especial, o contribuinte interpôs Agravo, o qual também foi rejeitado, conforme Despachos de fls. 796/803 e de fls. 807/808.

Neste passo, os autos foram encaminhados a esta Relatora em 12/08/2008 para julgamento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório



Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora

O Recurso é tempestivo e foi determinado seu seguimento em juízo de admissibilidade, pelo que dele conheço.

A Fazenda Nacional, em seu Recurso Especial, requer a manutenção da multa qualificada em 150%, em razão ter sido constatada *"tanto a figura da fraude quanto a do conluio, uma vez que o contribuinte, mediante a operação simulada que engendrou com terceiro, agiu para aparentar situação comercial-societária diversa à real, fazendo-o de forma e com o direito intento de impedir (não no sentido teórico-abstrato, mas no sentido real e precisamente mediante a operação simulada) a ocorrência do fato gerador, tanto que deixou de reconhecer como resultado no período fiscalizado o ganho de capital que corresponderia ao movimento acionário que efetivamente ocorreu"*

Antes de analisar as situações fáticas do caso, cumpre verificar a natureza da sanção tributária, em especial da multa qualificada.

O vocábulo sanção é adotado pelo direito positivo brasileiro tanto para indicar a aprovação de uma lei, quanto para indicar uma coerção.

A sanção, enquanto meio coercitivo, é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe¹. Assim, a sanção corresponde à consequência jurídica pela desobediência a determinada norma jurídica, sendo elemento a ela inerente. A desobediência de um dever imposto por uma norma jurídica corresponde ao denominado ilícito, o qual é a razão da imposição da sanção, consequência jurídica.

Na norma sancionadora, verifica-se no antecedente um fato jurídico correspondente a determinado evento ilícito vertido em linguagem competente. No consequente, está a própria sanção com as indicações precisas dos sujeitos do vínculo (*in casu*, o contribuinte e a fazenda) e a forma de calcular-se o montante da penalidade aplicável.

Desta feita, a sanção é uma consequência jurídica que pode ser tanto de natureza indenizatória, anulando os efeitos do ato ilícito praticado, quanto penalizatória, apenando aquele que cometeu o ilícito. Sobre a natureza indenizatória e penalizatória da multa, Hector Villegas² classifica-as como *repressivas* ou *repressivo-compensatórias*, dependendo da finalidade de castigar o infrator, ou castigá-lo e ressarcir o fisco pelos prejuízos sofridos. Em ambos os casos, a consequência jurídica deverá pretender coibir a ilicitude.

Se a sanção é consequência jurídica da desobediência de uma determinada norma jurídica, então, a natureza da sanção está diretamente relacionada com a natureza da norma jurídica desobedecida, melhor dizendo, com o ilícito que tenta impedir.

¹ BECKFER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1989, p556.

² Curso de direito tributário, ob cit, p 259



Dito isto, partindo do tipo de ilícito, passa-se ao elenco das espécies de sanções que se verificam em lançamentos de ofício de natureza tributária, mais especificamente, as multas. As multas, no direito tributário, podem ser aplicadas em decorrência, principalmente, do não-pagamento de tributo, da mora ou da inobservância de obrigação acessória.

Em lançamentos de ofício poderão ser encontradas, isolada ou cumulativamente, sanções de natureza tributária, administrativa ou penal-tributária. Será de natureza tributária, se aplicada em razão de descumprimento de uma obrigação tributária (obrigação de dar, entregar dinheiro aos cofres públicos). Será de natureza administrativa, se relacionada ao descumprimento de uma obrigação acessória (obrigação de fazer). E, será de natureza penal tributária a sanção aplicada às infrações decorrentes de atos dolosos, visando a fraude ou a sonegação fiscal.

Para o evento do não pagamento, nos lançamentos de ofício, verificamos a imposição de multa de ofício, espécie de sanção pecuniária. As multas de ofício são penalidades pecuniárias repressivo-compensatórias ou, por vezes, predominantemente repressivas, que normalmente asseguram o recebimento do crédito tributário pelo erário. Tais multas podem aparecer como valores fixos ou por limites (máximo e mínimo), mas, via de regra, as multas de ofício constituem-se em percentuais aplicáveis sobre o valor do tributo devido ou do fato jurídico.

O percentual e a base (tributo devido ou fato jurídico), quantificadores da sanção, variam de acordo com a sua natureza predominantemente repressiva ou compensatória, dependendo das características do descumprimento da obrigação.

No âmbito federal, a multa de ofício será agravada (percentual aumentado pela metade), nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos. Será qualificada a penalidade (percentual duplicado), nos casos de sonegação e fraude.

No caso de qualificação da penalidade, a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 44, § 1º (na redação vigente à época do lançamento), estabelece que “o percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo [75%] será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”. Ou seja, importante observar que a menção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 é feita para limitar a qualificação da multa apenas aos casos em que ocorrer sonegação, fraude ou conluio.

Há, portanto, que se distinguir a fraude do mero erro ou entedimento do contribuinte acerca de determinado fato. Isto porque, a multa de ofício qualificada é sempre aplicada para os casos em que se pretende a fraude ou a sonegação. Por esta razão, a autoridade administrativa deve observar, para a imputação desta espécie de multa, a existência do elemento subjetivo, o dolo. O dolo se verifica pela vontade do agente de alcançar o resultado (*in casu*, fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo.

Afirma-se que a autoridade administrativa precisa averiguar se efetivamente existiu dolo para que então possa imputar a multa qualificada, com base no próprio Código Penal Brasileiro, o qual assevera no parágrafo único do artigo 18 que: “*Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.*”

Ainda que se verifique falta de pressuposto para a imputação do que ora se denomina multa qualificada, pode ser esta reduzida para multa de ofício sem qualificação, não impedindo a manutenção do crédito tributário. Isto porque a responsabilidade pelo pagamento do imposto é objetiva. O elemento subjetivo só alcança a qualificação da multa. A multa qualificada, que se ousa descrever de natureza “penal tributária”, tem característica repressiva e punitiva devido à grave natureza do evento ilícito que se configura em sua hipótese.

Neste passo, a sanção administrativa de natureza predominantemente punitiva será aquela única, dentre as multas tributárias, de natureza subjetiva, na qual se identifica a vontade do agente (intuito doloso) e o nexo entre sua atitude e a sonegação, a fraude ou o conluio.

O conluio é o ajuste doloso entre duas pessoas (físicas e/ou jurídicas), visando a sonegação ou a fraude. Tanto a sonegação quanto a fraude correspondem a ações ou omissões tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento ou acontecimento do fato jurídico tributário, respectivamente. Na definição de Ruy Barbosa Nogueira, a sonegação *impede a apuração da obrigação tributária principal enquanto a fraude impede o pagamento do tributo já devido*³.

Assim, sem dúvida necessária, ao menos, a distinção entre ilícito penal e ilícito fiscal, pois, enquanto para o primeiro aplica-se o elemento subjetivo (trata-se de sanção de caráter personalíssimo), para o segundo, aplica-se o critério objetivo. Enquanto as sanções penais e penais-tributárias se referem à conduta do agente, as sanções meramente fiscais, assim como as sanções administrativas, referem-se ao fato (ex. falta de pagamento de imposto).

Nesse ponto, para a falta de pagamento do imposto aplica-se a responsabilidade objetiva, prevista no artigo 136 do Código Tributário Nacional: “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Já a aplicação da “multa qualificada” pressupõe uma ilicitude especialmente qualificada. Para a imputação da sanção administrativa de natureza “penal tributária”, além da infração tributária, haverá que ser verificada a participação e vontade do agente.

Sobre este aspecto, nunca é demais lembrar que a mera falta de pagamento de tributo não é crime, tampouco ato doloso. Arrematando a questão, o saudoso Ministro Aliomar Balceiro⁴ também pugna pela responsabilidade pessoal do agente por infrações decorrentes de dolo específico, firmando o seguinte entendimento:

“RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE Em princípio, a responsabilidade tributária por infrações da legislação fiscal cabe ao contribuinte ou ao co-responsável, como tais definidos no CTN Mas este, como vimos, em certos casos taxativos, também a estende a terceiros os arts. 134 e 135). Em certos casos especiais, a responsabilidade será de quem cometeu a infração o agente sem que nela se envolva o contribuinte ou sujeito passivo da obrigação tributária. Isso acontece, em

³ Curso de direito tributário, ob. cit.; p 202.

⁴ Arquivo Judiciário 71/10, Revista Forense 115/143, in Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Ministério da Fazenda, 1954.



princípio, quando o ato do agente também se dirige contra o representado ou quando se reveste de dolo específico.

O CTN distingue três hipóteses. A primeira é a de a falta constituir ao mesmo tempo um crime ou contravenção penal. Mas, nesse caso, também, responde o contribuinte fiscalmente, se o agente estava no exercício regular de administração, mandato, função, emprego ou no cumprimento de ordem expressa de quem podia expedi-la

No terceiro caso, há diferentes hipóteses de o agente ter praticado atos contra os seus representados, mandantes, preponentes, patrões, etc. seria demais puni-los quando já são vítimas e culpa não revelaram nas faltas dos prepostos. Mas entenda-se: a responsabilidade é exclusiva do agente quanto aos efeitos das infrações (multa, inclusive moratória, se se apossou dos fundos do mandante ou patrão e correção monetária.) Mas se o sujeito passivo continua responsável pelo imposto devido por atividade, ato ou coisa que fez surgir a obrigação tributária "

Conclui-se, assim, que a qualificação pressupõe a existência de fraude ou sonegação. Portanto, sempre que houver qualificação, esta deve ser motivada em separado, já que não se confunde com o próprio motivo do lançamento, sendo certo que a motivação pressupõe uma ilicitude especialmente qualificada de natureza penal tributária.

Voltando ao presente caso, verifica-se que o objeto do Recurso Especial da Fazenda Nacional é a multa de ofício incidente sobre os valores tributados de Cr\$ 11.649.865.146,87, relativo à baixa de ágio e recuperação de prejuízo fiscal do mês de outubro de 1992; e de Cr\$ 22.152.149.028,89 e Cr\$ 13.946.666.305,74, respectivamente à glosa de prejuízo compensado nos meses de dezembro de 1992 e janeiro de 1993.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional alega, como principal fundamento para a qualificação da penalidade, a existência de operação simulada, em razão da existência de dois contratos entre os Grupos Multiplic e Metalma, sendo que, no primeiro deles, entregue pelo fiscalizado e assinado somente pelo Grupo Metalma, poderia o fiscalizado assiná-lo e fazê-lo vigorar a qualquer instante, em que consta às suas folhas 06, cláusula 1.2, a venda direta de ações da Barra Mansa, pertencentes ao Banco, à Metalma (fls. 135); e, no segundo instrumento, retido pela Fiscalização, devidamente assinado por ambas as partes, consta às mesmas folhas (06) e cláusula (1.2), ser a Barra Mansa a vendedora de suas próprias ações à Metalma, sendo que o fiscalizado omitiu a existência deste segundo instrumento (fls. 161). Neste passo, entendeu a fiscalização que se tratou de operação simulada, o que foi fundamento para a qualificação da penalidade.

Entretanto, importante esclarecer que, para fins fiscais, as disposições de tais contratos não possuem quaisquer efeitos.

Termos como a simulação, bem como a dissimulação, fraude, negócio indireto, abuso de forma, frequentemente utilizados no âmbito do planejamento fiscal, são dotados de vagueza e ambigüidade. Isto porque, não há regras definidas para sua aplicação, pois os critérios existentes não permitem precisar sua conotação, ao mesmo passo que veiculam propriedades aplicáveis a âmbitos denotativos distintos

As incertezas significativas dos termos usualmente aplicáveis para os planejamentos fiscais, em grande medida são decorrentes do próprio contexto em que se

inserem, considerando que estão na fronteira da licitude. Além disso, trata-se de um campo fecundo para as interferências do sistema econômico, que geram ruídos nas comunicações com o sistema jurídico⁵.

A interpretação deve levar em conta aspectos econômicos e políticos subjacentes à relação jurídica tributária, analisando a intenção dos sujeitos envolvidos em detrimento da forma jurídica que assumiu, o que certamente causa obstáculos à construção da significação, ainda mais no contexto de um sistema jurídico informado pela legalidade, tipicidade e formalismo, como é o sistema jurídico brasileiro.

Todavia, alguns conceitos devem ser abordados, ainda que sem a pretensão de alcançar uma única conotação, na medida em que projetam reflexos na aplicação de sanções, especificamente da “multa qualificada”, tal como ocorre no presente caso.

Nesse contexto, a *simulação* corresponde à intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes, com o propósito de iludir terceiros. A simulação é a falsa aparência jurídica que se manifesta pela criação de ato jurídico que, de fato, não existe. Por exemplo, as partes querem realizar operação de compra e venda, mas simulam uma doação, ocultando o pagamento do preço.

Na *dissimulação ou simulação relativa*, pratica-se um fato jurídico com o intuito de encobrir a ocorrência de outro fato jurídico. O fato jurídico surge vertido em linguagem jurídica competente, observando todos os requisitos prescritos pelo sistema, porém vem à luz para gerar efeitos diversos daqueles usualmente esperados para o fato jurídico que se apresenta. No caso de planejamento fiscal, o fato jurídico que se apresenta não tem por finalidade aquela usualmente esperada na operação lícita que se apresenta, mas tão somente a diminuição da carga tributária, ocultando a ocorrência de um evento que se subsumiria à hipótese de incidência tributária.

A base empírica nos conduz à conclusão de que as normas individuais e concretas referentes a planejamento fiscal no âmbito federal, atualmente introduzidas no sistema jurídico brasileiro, seguem a tendência mundial que é de preservar os negócios efetuados entre as partes, considerando a sua substância efetiva em detrimento da forma dos atos jurídicos.

Quando se verifica dissimulação no âmbito tributário é porque existe norma imperativa de tributação, à qual o contribuinte não quer se submeter (“norma contornada”) e há outra norma ou simplesmente ausência de previsão legislativa, da qual o contribuinte se vale para evitar a norma contornada. Nesses casos, o trabalho fiscal corresponde usualmente a um

5 Nas palavras de Eurico Marcos Diniz de Santi “O planejamento tributário instala-se nos limites do direito: nas difíceis, intrincadas e quase sempre inexploradas áreas de penumbra do direito, entre o direito e o não-direito, entre a moral-social e a letra da lei – retratando os limites da forma no direito, entre a legalidade e a insegurança, entre a validade e a não-validade dos negócios jurídicos, entre os interesses privado e público, entre a incidência e a não-incidência, entre o lícito e o ilícito. Em razão de tudo isso, não por acaso, toda terminologia empregada nessa seara é vaga e imprecisa, não há consenso sobre o sentido e alcance dos termos e expressões como ‘simulação’, ‘dissimulação’, ‘negócio jurídico indireto’, ‘fraude à lei’, encobrimdo as distinções entre ‘evasão’ e a ‘elisão’, entre a ‘elusão’ e a efetiva ‘economia de opção’.” (Planejamento Tributário e Estado de Direito: Fraude à Lei, Reconstruindo Conceitos, p 229, in Interpretação e Estado de Direito, São Paulo: Noeses, 2006)



raciocínio lógico presuntivo para alcançar o evento dissimulado pelo contribuinte e, portanto, constituir o fato jurídico. A partir da descrição do evento e respectiva constituição do fato jurídico ocorre a subsunção deste à norma geral e abstrata de incidência tributária, por meio do lançamento de ofício. Em decorrência da constituição do crédito tributário por meio do lançamento de ofício, cumpre ao agente fiscal a expedição de norma que estipula sanção.

Tal sanção pode ser aplicada em razão do não pagamento de tributo lançado de ofício e tem por pressuposto exatamente o lançamento de ofício, sendo no percentual normal de setenta e cinco por cento, ou em razão da identificação de específicas condições subjetivas, consubstanciadas na existência de situações de fraude, sonegação e/ou conluio, aplicada em dobro.

Se a motivação para a qualificação da penalidade é necessariamente a ocorrência de fraude ou sonegação, e, se a fraude ou sonegação são condições subjetivas e não objetivas como a obrigação tributária, elas devem estar devidamente motivadas e comprovadas. Entendo que a imposição de multa qualificada em lançamento de ofício é possível, inclusive nos casos em que são desconsideradas operações de planejamento fiscal, desde que se verifique a existência de fraude ou sonegação. Mas neste ponto, a qualificação da penalidade deverá ser motivada em prova contundente e precisa (sem ensejar dúvida plausível) de fato que não se confunde com a motivação para a constituição do crédito tributário. O simples fato de se tratar de planejamento fiscal não autoriza a qualificação da penalidade.

No presente caso, entendo que não há como atribuir à Recorrente a mesma penalidade aplicável a casos como de utilização de conta de interposta pessoa, nota fiscal inidônea, dentre outras comprovações de ato doloso. Os atos foram registrados e estavam disponíveis para análise das Autoridades. O vício de vontade não pode ser equiparado à fraude. A simulação relativa ou dissimulação, vincula-se, via de regra, a indícios e presunções para a constituição do fato jurídico, não correspondendo jamais, à materialidade dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/69.

Como ensina Marco Aurélio Greco⁶, nos casos de fraude à Lei, os quais não se confundem com a fraude criminal, não há como constatar o evidente intuito de enganar já que, pelo contrário, o contribuinte age de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária. Vale registrar que a própria Medida Provisória nº 66/2002, nos artigos 13 a 19, exigia apenas a penalidade moratória após a requalificação dos fatos nos casos de identificação de “dissimulação” com fins de planejamento fiscal.

O fato de existir dois contratos não é prova da existência de ato doloso, fraudulento ou de simulação. Isto porque, como bem asseverou o voto vencedor do acórdão recorrido, apenas um deles estava assinado por todas as partes, sendo certo que apenas um pode ser considerado válido. De outra parte, todos os valores estavam na contabilidade do contribuinte e os atos registrados nos órgãos competentes, permitindo a plena fiscalização e qualificação dos atos pela autoridade administrativa.

Ainda, importante salientar que, em se tratando de raciocínio presuntivo, aplica-se o disposto no artigo 112: *A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: à caputação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

⁶ In Planejamento Tributário, Dialética, São Paulo, p. 230



Desta forma, em face das diretrizes estabelecidas pelo art. 112 do Código Tributário Nacional, acima transcrito, e ante as circunstâncias apontadas, a meu ver não está configurado o intuito de fraude, exigência legal para a qualificação da penalidade, pelo que entendo não mercede reparos o acórdão recorrido, que reduziu a penalidade para o patamar normal de 75% (setenta e cinco por cento). Este também tem sido o entendimento demonstrado no acórdão nº 108-09.037 e Acórdão nº 101-95.537, dentre outros:

"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 - Relator Mario Junqueira Franco Junior - Sessão de 24/05/06)

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 - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INOCORRÊNCIA - SIMULAÇÃO RELATIVA - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal

O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à



*prática de atos fraudulentos (Acórdão nº 108-09.037 – Relator
Ivete Malaquias Peixoto Monteiro - Sessão de 18/10/2006)*

Nacional. Desta forma, voto por NEGAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda


Karem Jureidini Dias - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho

Em que pese as respeitáveis razões da Conselheira Relatora, entendo que outra interpretação deve ser dada aos elementos de prova constantes dos autos.

Como indicado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 128/130), os fatos ocorridos podem ser assim resumidos:

(i) em 28/12/90, a) o Grupo Multiplic (Banco e Participações) – credor – celebrou com o Grupo Metalma (Metalúrgica Matarazzo – Metalma e outros) – devedor – acordo geral para consolidação de dívidas e outras avenças (fls. 26/37); b) a Metalma constitui a empresa Barra Mansa S/A, mediante conferência de bens por cisão de Litográfica Matarazzo (fls. 74/91); c) ações da Barra Mansa foram dadas pela Metalma ao Grupo Multiplic, na proporção de 19,55% ao Banco e, 80,45% à Participações, quitando-se então a dívida daquela (Metalma) com estes; d) os imóveis e equipamentos da Barra Mansa, foram locados à Metalma, pelo Grupo Multiplic;

(ii) em 30/10/92, os Grupos Multiplic e Metalma, visando equacionar o acordo celebrado em 28/10/90, celebram um novo acordo, que foi consubstanciado nos dois citados instrumentos contratuais, a saber: (a) no “primeiro” deles, entregue pelo fiscalizado e assinado somente pelo Grupo Metalma, o Banco venderia as ações da Barra Mansa, recebidas em razão do acordo realizado em 28/12/90, diretamente à Metalma; e (b) no “segundo” instrumento, assinado por ambas as partes, a Barra Mansa é que venderia suas próprias ações à Metalma;

(iii) no mesmo dia 30/10/92, a Diretoria da Barra Mansa realizou reunião, em que, conforme respectiva ata, indica a venda das ações da mesma, pelo Banco à Metalma (confirmando o negócio jurídico indicado no “primeiro” instrumento), mas indica uma série de atos sucessivos que ocorreriam, até que formalizada, enfim, a venda das ações à Metalma, quais sejam, em resumo: (a) o Banco venderia as ações à própria Barra Mansa, apurando perdas dedutíveis na venda, sem ganho de capital, portanto; (b) a Barra Mansa venderia as mesmas ações à Metalma, constituindo uma reserva não tributada (art. 343, inciso IV do RIR/80) decorrente do preço de venda; (c) após, a Barra Mansa constituiria a Litográfica BM Ltda., esvaziando seu patrimônio mediante a versão de imóveis e equipamentos para a nova sociedade; e (d) a Barra Mansa permutaria com a Metalma a totalidade das quotas da Litográfica BM, recebendo de volta, as suas 2.785.237 ações.

Entendo que os atos formalizados através do “segundo” contrato representavam, em essência, o negócio direto pactuado no “primeiro” contrato (de venda do patrimônio da Barra Mansa pelo Banco à Metalma, com ganho ao Banco). Mas, pela forma como foi formalizado o “segundo” contrato, restou omitido o ganho de capital que o Banco teve na transação (de venda das ações da Barra Mansa, que representavam o mesmo patrimônio que foi formalmente adquirido pela Metalma através da aquisição da Litografia BM, após a transferência para esta do patrimônio da Barra Mansa). Ao revés, o Banco apurou uma perda.

A sucessão de atos que se seguiram, para formalizar o “segundo” contrato, ocultando o ganho de capital do Banco, foram previamente acordados e planejados, não se

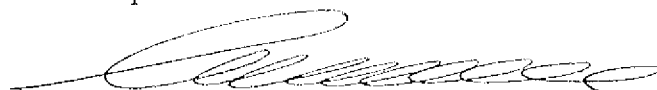
tratando de mero erro. A vontade das partes é manifesta neste caso, evidenciando o dolo. Os atos que foram registrados representam aquilo que foi planejado no “segundo” contrato, e não o negócio direito acordado e ocultado no “primeiro” contrato.

É de todo evidente, no caso concreto, o motivo simulatório, que seria ocultar o ganho de capital auferido pelo Banco, com amparo em atos societários e contabilização realizadas pelo Banco, em conluio com a Barra Mansa, Matelma e Litografia BM.

O processo administrativo fiscal busca, entre outros, a verdade material dos fatos. Assim sendo, é dever da autoridade utilizar-se de todas as provas e circunstâncias de que tenha conhecimento, na busca dessa verdade. Os fatos indicados, entendo, são vestígios que denunciam a simulação realizada, pois, apreciados de forma conjugada, demonstram a construção artificial da compra e venda das ações pela própria Barra Mansa, de modo a proporcionar, de forma simulada, a redução do ganho de capital do Banco.

Entendo estar demonstrada a existência de motivo para a simulação e da ocultação da venda acordada no “primeiro” contrato. Se trata de operação tendente a ocultar o ganho de capital auferido pelo Banco, mediante a operação simulada no “segundo” contrato, evidenciando o intuito de fraude e conluio, autorizadores da aplicação da multa de 150%.

Assim sendo, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Procuradoria, restabelecendo a multa qualificada.



Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho - Redator Designado

