



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 14041.001432/2007-41
Recurso n° 177.212 Voluntário
Acórdão n° 2202-01.074 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2011
Matéria IRPF
Recorrente JOSÉ FRANCISCO MOREIRA LOPES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005

IRPF - DESAPROPRIAÇÃO - NÃO-INCIDÊNCIA - Não incide o imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação (Súmula CARF N° 42).

SIMULAÇÃO - A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade. Assim, negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado como negócio jurídico indireto. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL DE 150%, CABIMENTO - Estando devidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, justifica-se a aplicação da multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos (item 02 do Auto de Infração), nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Ewan Teles Aguiar e Pedro Anan Júnior, que proviam parcialmente o recurso em maior extensão para desqualificar a multa de ofício reduzindo-a ao percentual de 75%.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Relator

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Antonio Lopo Martinez, Ewan Teles Aguiar, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Em desfavor do contribuinte, JOSÉ FRANCISCO MOREIRA LOPES, foi lavrado Auto de Infração de fls. 358/387, referente ao imposto de renda pessoa física dos anos-calendário 2002, 2003 e 2004. O crédito tributário apurado está assim constituído de imposto no valor de R\$ 1.726.414,89, acrescido de multa proporcional de 150%.

A ação fiscal que culminou na lavratura do presente Auto de Infração foi levada a efeito em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 01.1.01.00-2006-00517-6, o qual foi expedido por determinação do Ministério Público Federal para que se procedesse a abertura de fiscalização contra os dirigentes da pessoa jurídica CEUB-Centro de Ensino Unificado de Brasília e sócios de instituições por ela contratadas.

Do Termo de Verificação Fiscal elaborado pela autoridade lançadora, fls. 366/380, extrai-se que o contribuinte participa como cotista do CEUB - Centro de Ensino Unificado de Brasília e sócio majoritário da pessoa jurídica Lumiere Empreendimentos Ltda. Destaquem-se os seguintes pontos:

Assenta a autoridade fiscal que o CEUB pertencia aos genitores do autuado, Sr. João Herculino de Souza Lopes e Sra. Elza Moleira Lopes. Em 21/03/1989, em virtude do falecimento da Sra. Elza, o Sr. João Herculino, por meio de doação expressada em Pacto de Vontade de Quotista e Outras Avencas, transferiu aos seus filhos a propriedade das cotas que lhe cabiam no capital social do CEUB, reservando para si o usufruto e o cargo de administrador do empreendimento, fls. 87/91. Ao contribuinte coube 11 (onze) cotas do capital do CEUB.

A Lumiere Empreendimentos Ltda foi constituída pelo contribuinte autuado e seu cônjuge, com participação societária de 99% e 1%, respectivamente, tendo como objetivo social a administração de bens próprios, móveis e imóveis, a intermediação de negócios, a participação no capital de outras sociedades.

O contribuinte foi notificado do Mandado de Procedimento Fiscal, do Termo de Início de Fiscalização e demais intimações expedidas pela autoridade lançadora. No decorrer da ação fiscal foram ainda intimados terceiros de interesse ao desenvolvimento dos trabalhos de fiscalização.

A autoridade lançadora registra que o sujeito passivo encaminhou a documentação solicitada em todos os Termos de Intimação. Depois de apreciada a documentação, referida autoridade apurou as infrações a seguir, conforme enquadramento legal e descrição dos fatos às fls. 360/361:

- OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS E ROYALTIES RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

A fiscalização anota que o contribuinte é proprietário de 50% dos imóveis denominados Edifício Dano Macedo (Bloco M, nº 12-R, 01). 701, SRTV/Sul) e Edifício União (Projeção nº 10, Setor Comercial Sul). Os valores apurados na omissão são oriundos de aluguéis desses imóveis.

Como mostra O Termo de Verificação Fiscal, fls. 36(380, referidos imóveis foram locados à Lumiere Empreendimentos Ltda (contratos celebrados em 01/2/2001), da qual o contribuinte é detentor de 99% do capital social. Nos contratos de locação, mediante cláusula especial, O contribuinte autoriza a locatária a sublocar ou ceder a título gratuito ou oneroso Os imóveis locados, abrindo mão do direito previsto no art. 21 e págralo único da Lei n" 8.245/1991, por reconhecer o risco que a locatária correrá se não conseguir sublocar a terceiros as unidades.

Os valores mensais da locação feita à Lumiere lbrain de R\$ 19.000,00 (Edifício Dário) e de R\$ 21.000,00 (Edifício União), não sendo incluída cláusula de reajuste nos contratos, permanecendo sem alterações no período de 2002 a 2004, fls. 323/326 e 335/338.

No mesmo dia a menos de 1 (um) mês depois que locou os imóveis do impugnante, a Lumicre sublocou-os ao CEUB — Centro de Ensino Unificado de Brasília, gerando 4 (quatro) contratos de sublocação (prédio e fachadas). O montante da locação mensal entre o contribuinte e a Lumiere atingiu R\$ 40.000,00, enquanto o somatório mensal no início dos contratos de sublocação entre a Lumiere e o CEUB chegou a R\$188.500,00.

O Termo de Verificação Fiscal, fls. 366/380, enfatiza o fato de o contribuinte ser detentor de 99% do capital social da Lumicre Empreendimentos Ltda e o CEUB ser uma sociedade empresária da família do sujeito passivo, onde ele participa com 11 cotas do capital e seu pai é administrador e usufrutuário do empreendimento.

A autoridade lançadora, conforme demonstração minuciosa elaborada às fls. 371/380, conclui que, na realidade, Os imóveis foram locados diretamente pelo contribuinte ao CEUB, mostrando, entre outras evidências, que os valores não tributados na pessoa física retornaram ao contribuinte na forma de Lucros Isentos distribuídos pela Lumiere Ltda.

Dessa forma, a Auditora Fiscal responsável pelo procedimento de fiscalização, com amparo nos artigos 116, 135 e 149 do CTN, e na Lei Complementar n" 104/2001, concluiu que a operação formulada pelo sujeito passivo caracterizou negócio simulado com abuso de forma jurídica, sendo, portanto, desconsiderado.

Asseverando que o fato econômico prevalece sobre a forma jurídica, mencionada autoridade apurou a presente infração de omissão de rendimentos decorrentes de aluguéis pagos por pessoa jurídica.

- OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS

A omissão caracterizada por Ganho de Capital é decorrente da desapropriação, pelo Departamento Nacional de Obras contra as Secas — DENOCS, de parte (587,84 hectares) do imóvel denominado Fazenda Santa Marta.

O contribuinte alegou ser isenta a desapropriação para fins de reforma agrária. Todavia, este fato não foi confirmado pela autoridade lançadora, a qual esclareceu que nas desapropriações para fins de reforma agrária o pagamento da

indenização é feito em títulos da dívida agrária e não em dinheiro, nos termos da Constituição Federal, sendo o INCRA o órgão competente para sua implementação e não o DENOCS.

- MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA EM 150%

Pelas Decorrências de abuso de forma jurídica verificadas no curso da fiscalização, consubstanciando prática reiterada de atos ilícitos nos anos-calendário 2002, 2003 e 2004, com o objetivo de reduzir a tributação do imposto de renda pessoa física sobre rendimentos de aluguel, a multa de ofício foi agravada e aplicada no percentual de 150%, nos Lermos do art. 44 das Leis n.º 4.502/1964, n.º 9.430/1996 e n.º 11.488/2007.

Insatisfeito com a autuação, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 401/417, alegando os pontos a seguir, extraídos do relatório da autoridade recorrida:

Da ausência de Ganho de Capital

Assevera que o valor considerado como omissão de Ganho de Capital decorre de indenização pela desapropriação que se deu para construção da bacia do Açude Público de Congonhas.

Entende que não há que se falar em Ganho de Capital tributável, posto tratar-se de indenização, em função de interesse público e social, decorrente da reposição de um dano patrimonial causado pelo Poder Público ao impugnante.

Diversamente do apontado pela autoridade fiscal, afirma que não há de incidir imposto de renda na operação, porque não se trata de venda, mas de desapropriação, e porque o pagamento realizado configura indenização.

Acrescenta que é sabido que os juros calculados tem a finalidade compensatória ou moratória e não representam aumento de patrimônio do desapropriado, mas uma reposição patrimonial que não configura enriquecimento.

Para sustentar seus argumentos, o sujeito passivo recorre ao art. 5º, inciso XXIV, da Constituição Federal; a julgados do Conselho de Contribuintes; e a posicionamentos de doutrinadores.

Da simulação do negócio jurídico e da tributação dos rendimentos de aluguéis

Diz que a conclusão da fiscalização tem por base suposições e ilações desprovidas de fundamentação fática e documental.

Destaca que para configurar a simulação faz-se necessário caracterizar os preceitos do art. 167 do Código Civil Brasileiro, qual seja, que exista uma divergência entre a verdadeira intenção das partes e aquela que consta nos atos firmados.

Informa que celebrou contrato de locação de seus imóveis — Edifício União do Setor Comercial Sul e Edifício Macedo do Setor de Rádio e Televisão Sul - quando pactuou cláusula especial de sublocação para terceiros, o que é admitido pela legislação vigente.

Para justificar os contratos de locação com a pessoa jurídica Lumicre Empreendimentos Ltda (99% do capital pertence ao

autuado), com cláusula especial de sublocação, bem como a sublocação da Lumicre Ltda ao CEUB Centro de Ensino Unificado de Brasília (o impugnante detém 11 cotas na composição societária e o seu genitor é o administrador e usufrutuário do empreendimento), o contribuinte discorre sobre o conceito de contratos, diz que aos contratantes é dada a liberdade para contratar.

Ressalta que a definição de com quem contratar, o objeto contratado e a sua forma de execução cabe aos contratantes, portanto, o contrato celebrado entre o impugnante e a Lumiere Ltda e desta com o CEUB é perfeitamente válido, nos termos do art. 104 do Código Civil Brasileiro, não se configurando as ocorrências previstas nos incisos I a III do art. 167 do mesmo diploma legal.

Entende que para aplicação do art. 116 do Código Tributário Nacional e o efetivo reconhecimento da simulação é necessário expressa decisão judicial transitada em julgado, conforme estabelece o art. 168 do Código Civil Brasileiro.

Informa que houve correta declaração e retenção dos valores por parte do impugnante e pelas pessoas jurídicas envolvidas, o que mostra serem válidos Os contratos celebrados, sem qualquer ato de má-fé, vício de forma ou disfarce no intuito de encobrir a realidade das operações.

O sujeito passivo aduz que a cláusula de livre sublocação e renúncia aos benefícios do art. 21 da Lei nº 8.245/1991 não implicam em dolo ou falsidade de declaração, uma vez que aos contratantes é conferido o poder discricionário na escolha das cláusulas.

Afirma que "[...] a liberdade do Impugnante na escolha do caminho menos oneroso, sob o ponto de vista tributário, para prática de suas atividades econômicas e gerenciamento de seus negócios; não pode ser taxada como ilegal pela Administração Tributária [...]".

Entende que a celebração dos contratos de locação e sublocação não obsteu a ocorrência do fato gerador, não cabendo à autoridade administrativa, diante da inexistência de previsão normativa e autorização específica, descaracterizar atos válidos para autuar e tributar os lucros obtidos e distribuídos pela Lumicre Ltda ao contribuinte.

Assevera, por fim, que inexistente matéria tributável, uma vez demonstrada a licitude dos contratos firmados e o atendimento aos pressupostos de existência e validade, além da declaração de todos os valores.

Do descabimento da multa qualificada.

Diversamente do aduzido pela autoridade lançadora, segundo alega o sujeito passivo, não houve qualquer simulação a ensejar a tributação e a aplicação de multa qualificada.

Reafirma que "O Impugnante, ao contrário da conclusão adotada pela Autoridade Fiscal, tão somente, realizou uma opção negocial razoável, desprovida de qualquer intuito de fraude ou simulação, posto, em momento algum, ter agido de à legislação aplicável à espécie".

Cita ementa de julgado do Conselho de Contribuintes para sustentar o argumento da inexistência de fraude, devendo ser afastada tamanha penalidade, tendo em vista que houve o registro de todas as operações realizadas os recolhimentos dos tributos incidentes sobre os valores declarados.

A DRJ-Brasília ao apreciar as razões do contribuinte, julgou o lançamento procedente, nos termos da ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

FÍSICA

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004 •

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

Inadmissível a juntada posterior de provas quando a impossibilidade de sua apresentação oportuna não for causada pelos motivos especificados na legislação de regência.

SIMULAÇÃO. DISCREPÂNCIA ENTRE A VONTADE E O ATO.

Configura-se como simulação o comportamento do contribuinte em que se detecta unia inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.

OMISSÃO DE ALUGUÉIS DE PESSOA JURÍDICA.

Caracterizada a simulação, os rendimentos de alugueis oriundos de sublocação são tributados na pessoa física proprietária dos imóveis objeto da sublocação, sendo irrelevante a existência de contratos firmados com o fim específico de ocultar a ocorrência do lato gerador.

GANHO DE CAPITAL- IMPOSTO DE RENDA.

DESAPROPRIAÇÃO

A pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, incluindo a hipótese de desapropriação de bens imóveis, está sujeita ao pagamento do imposto de renda, à alíquota de quinze por cento.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA (150%).

Verificada a prática ilícita e reiterada tendente a reduzir expressivamente o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, justifica a aplicação da multa agravada.

Lançamento Procedente

Insatisfeito, o contribuinte interpõe recurso voluntário ao Conselho onde reitera as mesmas razões da impugnação, reiterando os seguintes pontos:

- da ausência de tributação sobre valores recebidos a título de indenização;
- que os valores recebidos e juros calculados por ocasião da desapropriação tem a finalidade compensatória ou moratória, o que, por certo, não representa aumento de patrimônio do Recorrente, mas tão-somente uma reposição patrimonial;

- da ausência de simulação no negócio jurídico e da indevida tributação;
- que houve a celebração de contrato válido entre as partes e a inequívoca declaração de todos os valores pagos e recolhidos tanto pelo Recorrente, como pelas referidas empresas;
- que inexistente qualquer desconformidade entre a vontade pactuada e o negócio praticado pelas partes;
- afirma que para que houvesse a simulação a viciar os atos praticados, nos termos do artigo 167 do Código Civil, seria necessária que houvesse transmissão de direitos à pessoas diversas, declaração falsa ou modificação nas datas dos termos, o que não ocorreu;
- o Recorrente apenas realizou uma opção empresarial com vistas ao caminho menos oneroso sob o ponto de vista tributário, o que é perfeitamente autorizado e lícito;
- diante da ausência do intuito de fraude ou simulação, também há de ser afastada a multa qualificada de 150 % (cento e cinquenta por cento), por serem inaplicáveis os preceitos do artigo 44, Lei 9.430/96 e artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

O recurso está dotado dos pressupostos legais de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Dos Ganhos de Capital decorrentes de Desapropriação

Para o deslinde da questão colocada em controvérsia nestes autos, é preciso saber se seria possível à União exercer sua competência impositiva, exigindo o imposto de renda sobre a diferença apurada entre o custo de aquisição do imóvel do recorrente e o valor por ele recebido a título de indenização pela desapropriação do referido bem.

Na lição do jurista CARLOS AUTRAN MASSENA - “A desapropriação, instituto de direito público, é uma das garantias constitucionais do direito de propriedade.” (cfr. Desapropriação, Editora Rio, 1976, pág. 11). Como já dá para perceber, a desapropriação é instituto que deve ser enxergado pela ótica constitucional, desprezando-se qualquer outra norma, sob pena de violação ao princípio da hierarquia das leis.

É a própria Constituição Federal, portanto, que assegura aos expropriados a justa e prévia indenização em função da desapropriação de bem imóvel por necessidade pública ou interesse social.

Significa dizer que os valores recebidos em razão de desapropriações são indenizações que têm por objetivo não somente ressarcir o expropriado pela perda do bem, mas também indenizá-lo pelos lucros cessantes e pelo atraso da fazenda Pública em ressarcí-lo. Como bem destaca HELY LOPES MEIRELLES,

“A indenização justa é a que cobre não só o valor real e atual dos bens expropriados, à data do pagamento, como, também, os danos emergentes e os lucros cessantes do proprietário, decorrentes do desalojamento do seu patrimônio. Se o bem produzia renda, essa renda há de ser computada no preço, porque não será justa a indenização que deixe qualquer desfalque na economia do expropriado. Tudo que compunha seu patrimônio e integrava sua receita há de ser repostado em pecúnia no momento da indenização; se o não for, admite pedido posterior, por ação direta, para complementar-se a justa indenização. A justa indenização inclui, portanto, o valor do bem, suas rendas, danos emergentes e lucros cessantes, além de juros compensatórios e moratórios, despesas judiciais, honorários de advogado e correção monetária” - grifos do original - (cfr., Direito Administrativo Brasileiro, Malheiros, 25ª edição, 2000, pág. 565).

Como se vê, a doutrina é suficiente clara ao entender que justa indenização é expressão que só admite ampla interpretação, sob pena de desvirtuar os desígnios do legislador constituinte. Para a indenização ser justa, é preciso que nela também estejam compreendidos todos os valores que efetivamente repõem a perda suportada pelo beneficiário dos rendimentos.

É exatamente por este motivo que a exigência do imposto de renda, na espécie, não pode ser analisada sob o enfoque das isenções. O que se deve ter em mente é a hipótese de não incidência do imposto, visto que as indenizações apenas recompõem o

patrimônio, em nada o acrescem. Deve ser observado que, se fosse possível a exigência do imposto sobre os rendimentos decorrentes de desapropriações, inegavelmente ocorreria uma redução indevida no valor indenizado, igualmente desvirtuando o princípio constitucional da justa indenização.

Essa matéria já possui entendimento sumulado no CARF:

Não incide o imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação (Súmula CARF N° 42).

Assim, entendo não ser cabível a exigência do imposto de renda sobre a os rendimentos em decorrência de desapropriações, seja pela sua natureza eminentemente indenizatória, seja porque o tributo iria desfalcocar o preço, desvirtuando o princípio constitucional da justa indenização em dinheiro.

Da Simulação de Negócio Jurídico

A matéria da simulação é uma das mais complexas e difíceis no Direito justificado em parte pela falta de regulamentação adequada de seus princípios fundamentais. A simulação é uma intencional desconformidade entre a vontade querida e sua declaração. Trata-se de um mera ficção com uma aparência real mas na verdade com o propósito de enganar terceiros.

Uma simulação supõe um acordo de parte, não sendo suficiente que uma pessoa manifeste sua vontade em sentido diverso ao querido, senão que é necessário a presença de outra declaração de vontade, igualmente fictícia e formulada de acordo com os contratantes. O ato simulado não é um ato jurídico, senão um mera aparência, um inexistência positiva, um perfeito ato não jurídico.

A simulação é total é absoluta quando se celebra uma ato jurídico que nada tem de real é uma criação aparente de um negócio, quando a rigor não se desejou dar nascimento ao negócio jurídico. A simulação é relativa, quando se emprega para dar a um ato jurídico uma aparência que oculta seu verdadeiro caráter. Pode em consequência recair: a) sobre a natureza do ato; b) sobre o conteúdo e objeto do ato e c) sobre as pessoas

Em todo ato jurídico se verifica a confluência de dois elementos essenciais. O primeiro deles é de ordem interno e se configura na vontade psicológica, o outro por sua parte é um dado matéria externo, que se traduz em sua exteriorização na esfera das realidades. Se o ato é plenamente irreal, estamos diante de uma simulação absoluta, pelo contrária se oculta um ato jurídico, total ou parcialmente distinto, realmente querido, mas dissimulado.

A simulação pode ser entendida como uma prática ilícita e de má-fé, objetivando infringir a lei, através da criação de uma realidade ficta destinada a ocultar ou modificar fatos realmente ocorridos.

O Código Civil de 2002, em seu artigo 167, estabelece ser nulo o negócio jurídico simulado, listando, em seu parágrafo 1º, hipóteses de simulação. Dispõe o preceptivo em tela:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

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

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Observa-se que o novel Código Civil, diferentemente do anterior, exclui a necessidade de existência de prejuízo a terceiro como elemento do conceito da simulação. Assim, a simulação não mais depende de prejuízo causado a outrem para sua caracterização, mas tão-só da forma enganosa com que se oculta ou forja um ato ou negócio jurídico.

Do mesmo modo que no diploma civil, o Código Tributário, no artigo 149, VII, prevê a possibilidade de anulação do ato simulado, em desfavor do Fisco, que deve realizar lançamento de ofício, considerando o fato jurídico-tributário ocultado, verbis:

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;

A possibilidade de efetuar o lançamento de ofício, desqualificando-se a simulação e considerando-se o que está encoberto, advém da regra que permite aplicação da lei tributária independentemente da constatação de validade ou nulidade dos atos que dão origem ao fato jurídico-tributário, tal como previsto no art. 118 do CTN, verbis:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Na simulação relativa, à luz da doutrina tradicional, existem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes, e um outro: ostensivo, simulado, destinado a operar perante terceiros; aquele, representando a vontade real das partes, e este, aparecendo como portador da sua vontade declarada.

Na simulação relativa, o negócio ocorre de fato, porém, diversamente da maneira com que é apresentado. Assim, dissimula-se algo que realmente existiu, atribuindo-lhe características diversas.

Na simulação relativa, há desconsideração do negócio simulado, prevalecendo, no plano jurídico, o negócio dissimulado e seus efeitos (art. 167, caput, do Código Civil). Em tal hipótese, havendo compra e venda por valor inferior ao declarado para o Fisco, considera-se este, em detrimento do valor consignado no respectivo documento.

O Código Civil brasileiro de 2002 trouxe um outro conceito que também repercute sobre a questão: o abuso de direito, previsto em seu artigo 187. Dispõe o referido artigo:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao excedê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos costumes.

Importante, para análise dessa questão, é se traçar a distinção entre o abuso de direito, preconizado no referido artigo 187, e o abuso de forma.

Tomando-se emprestada a diferenciação feita por Lais Vieira Cardoso (2004, p. 222), tem-se que: Enquanto no abuso de forma o sujeito se desvia da forma empresarial adotada, praticando atos não condizentes com o seu objetivo ou com as finalidades do negócio, no abuso de direito a norma jurídica permite ou não proíbe a prática de determinado ato, mas o sujeito exagera no uso de suas prerrogativas legais, causando prejuízo para um outro sujeito.

Destarte, no abuso de forma, busca-se uma vantagem econômica que, consoante lições de Paulo Caliendo (2005, p. 968), dá-se através da manipulação de uma forma jurídica, com o objetivo de afastar a regra que normalmente seria aplicada ao caso.

Diferentemente, no abuso de direito, ainda que esteja presente a intenção de lesar terceiro, a ação é praticada em excesso, mas dentro dos contornos da lei (conduta permitida ou não proibida), sem que haja, como resultado, a obtenção de vantagem para o agente.

Especificamente no negócio jurídico, é importante assentar que o abuso de forma se caracteriza pelo objetivo negocial conduzido de maneira indevida, se cotejados a forma e o conteúdo. Essa figura pode ser encontrada quando a forma externa do ato negocial realizado é nitidamente diversa do seu conteúdo econômico.

Marco Aurélio Greco (2008, p. 275) destaca a possibilidade de o abuso de forma ser encarado sob essa vertente, discorrendo que o mesmo se apresenta na hipótese de desconformidade manifesta entre forma e conteúdo, onde o negócio jurídico mostrado não corresponde àquele que a forma exhibe, mas a outro negócio travestido numa forma inadequada.

Configurado o abuso de forma, deve ser considerado o negócio jurídico realmente pretendido, inferência que advém da norma estampada pelo art. 170 do Código Civil, verbis:

Art. 170. Se, porém, o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade.

Para fins tributários, isso equivale dizer que se dará o enquadramento jurídico ao negócio travestido, ignorando-se o suposto negócio formalmente apresentado.

Também no âmbito contencioso, observa-se, com frequência, a desqualificação de negócios jurídicos praticados em abuso de forma, dando-se prevalência para o fato econômico que realmente o fundamenta, tal como aresto do Eg. Conselho de Contribuinte a seguir colacionado:

IOF. ABUSO DE FORMA. Se a entidade financeira concede empréstimo, representado por Cédula de Crédito Comercial, a concessionárias de veículos, mas de fato o que houve foi financiamento para compra de veículo por pessoa física, resta caracterizado o abuso de forma com o fito de pagar menos tributo. Provado o abuso, deve o Fisco desqualificar o negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.

(2º Conselho de Contribuintes; 2a. Câmara; Acórdão 202-15; Publicado no DOU em 15.06.2005; Relator: Jorge Freire)

No caso concreto as evidências coletadas pela autoridade fiscal no termo de verificação fiscal às fls. 374 a 376, dão suporte a argumento de que estamos diante de uma simulação relativa:

1. Os dois contratos efetuados entre o contribuinte e a empresa Lumiere Empreendimentos Ltda., foram efetuados com a cláusula de sublocação.

2. Na cláusula de sublocação que constam nos dois contratos efetuados entre o contribuinte e a empresa Lumiere Empreendimentos Ltda., o locador abre mão dos benefícios do art. 21 e seu parágrafo único da nº8.245 de 18.10.91, que assim dispõe que o aluguel da sublocação não poderá exceder a da locação.

3. Risco assumido pela locatária — Dificilmente alguém conseguiria sublocar dois edifícios com muitas salas, mais as fachadas e o estacionamento no mesmo dia em que foi feito o contrato de aluguel se as operações não tivessem previamente acordadas.

4. Os contratos de locação efetuados entre o contribuinte e a sua empresa Lumiere se limitaram aos edifícios (dois contratos), Já a empresa Lumiere Empreendimentos Ltda. alugou à CEUB também os espaços publicitários das fachadas dos edifícios e os estacionamentos dos imóveis (quatro contratos).

5. Nos contratos efetuados entre a pessoa física do contribuinte e a sua empresa Lumiere Empreendimentos Ltda. não foram incluídas cláusulas de reajuste do valor dos aluguéis no período de 2002 a 2004. Assim, de acordo com os contratos e com a planilha apresentada pela empresa Lumiere Empreendimentos Ltda. (fls. 323 a 354), o contribuinte recebeu a título de Rendimentos de Aluguel de Imóveis, os mesmos valores durante os três anos.

6. Diferenças muito significativas entre o valor inicial da locação pelo Sr. José Francisco à empresa Lumiere Empreendimentos Ltda. e o valor inicial da locação pela empresa Lumiere Empreendimentos Ltda. à empresa CEUB-Centro de Ensino Unificado de Brasília.

A realidade que tomou vulto nestes autos, através de minucioso levantamento das operações entre a aludida sociedade e o recorrente, é de que esta só existe e só se justifica para propiciar uma vantagem fiscal. A sociedade não têm finalidade própria, não tem objeto social próprio, no meu entender, pois não passam de simulacros de pessoas jurídicas cujas atividades são pré-ordenadas mediante um plano pré-concebido, na faina de proporcionar à recorrente pelo artificioso confronto de dois regimes tributários, apreciáveis diferenças de receitas que podem ser consideradas omitidas, à luz da interpretação dos fatos geradores.

Isto posto, voto por negar provimento a esta parte do recurso.

Da Multa Qualificada

Uma vez que no meu entender ficou demonstrada a simulação relativa, entendo que ficou caracterizado o evidente intuito de fraude. No direito tributário, o dolo é visto como o cometimento de atos de má-fé, em burla à lei, por vontade consciente, a fim de prejudicar o Fisco, mediante meios que suprimem, reduzem ou postergam o pagamento de tributos.

Sob o prisma tributário, o dolo é conduta normalmente ligada à evasão tributária, mas também pode se associar à prática elusiva de simulação ou de fraude, pois com estas se confunde, na medida em que nelas há sempre o ânimo de lesar o erário público, mediante realização de prática de má-fé, tendente a burlar os deveres tributários.

Registre-se, em remate, que o dolo, presente nas práticas de sonegação, fraude e conluio tipificadas, respectivamente, nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, enseja qualificação da multa de ofício a ser lançada, que deve ser duplicada, conforme preceitua o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96. Constatando-se que o conjunto probatório é sólido e

suficiente no sentido de confirmar a prática dolosa do recorrente que quis o resultado, cabível a aplicação de multa qualificada.

Deste modo entendo que está correta a qualificação da multa.

Ante ao exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para afastar do lançamento a omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos (item 2 do Auto de Infração).

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez