
Multa Qualificada nos casos de Planejamento Tributário

Claudemir Rodrigues Malaquias
claudemir.malaquias@carf.fazenda.gov.br

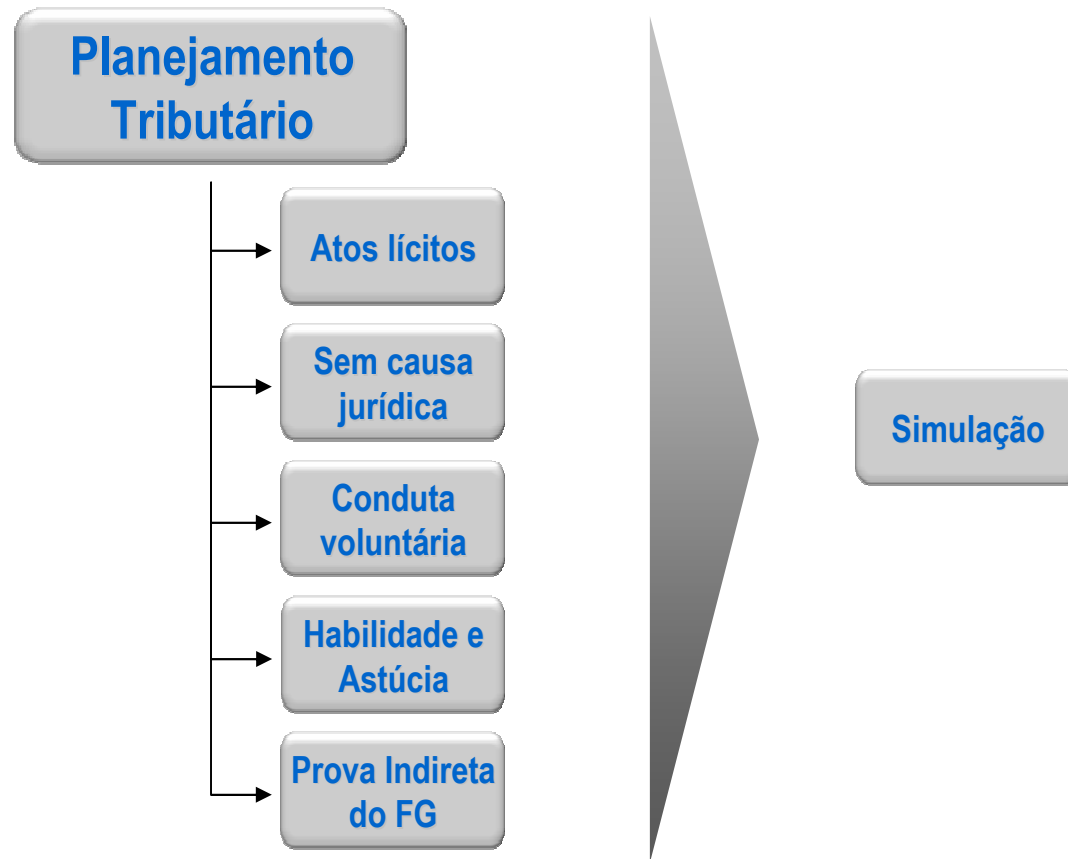
- ✓ PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO
- ✓ SIMULAÇÃO
 - ✓ Vício da causa
 - ✓ Vício da vontade
- ✓ SONEGAÇÃO FISCAL
 - ✓ Prática simulatória
 - ✓ Ação dolosa
- ✓ MULTA QUALIFICADA
- ✓ *ERRO DE PROIBIÇÃO*
- ✓ *PRESUNÇÕES*

✓ PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

- ✓ um fenômeno transparente pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas **desprovidos de causa** (**simulados** ou com fraude à lei), tenta evitar a ocorrência da obrigação tributária, a fim de enquadrar-se em regime fiscal mais favorável ou obter uma vantagem fiscal específica (Xavier)
- ✓ conduta **voluntária** do contribuinte que, mediante a realização de atos ou negócios jurídicos, **formalmente lícitos**, busca obter uma economia de tributos, **esquivando-se de forma habilidosa e com astúcia** da incidência da norma tributária (Heleno)

✓ PLANEJAMENTO (PROVA?)

- ✓ não se busca a prova da ocorrência do fato gerador, mas a ocorrência de determinada transação ou negócio, cuja existência é considerada fato gerador do tributo
- ✓ a instrução probatória deve permitir identificar e qualificar condutas que expressam a vontade não manifestada por escrito
- ✓ prática simulatória (dissimulação)



✓ SIMULAÇÃO (voluntaristas)

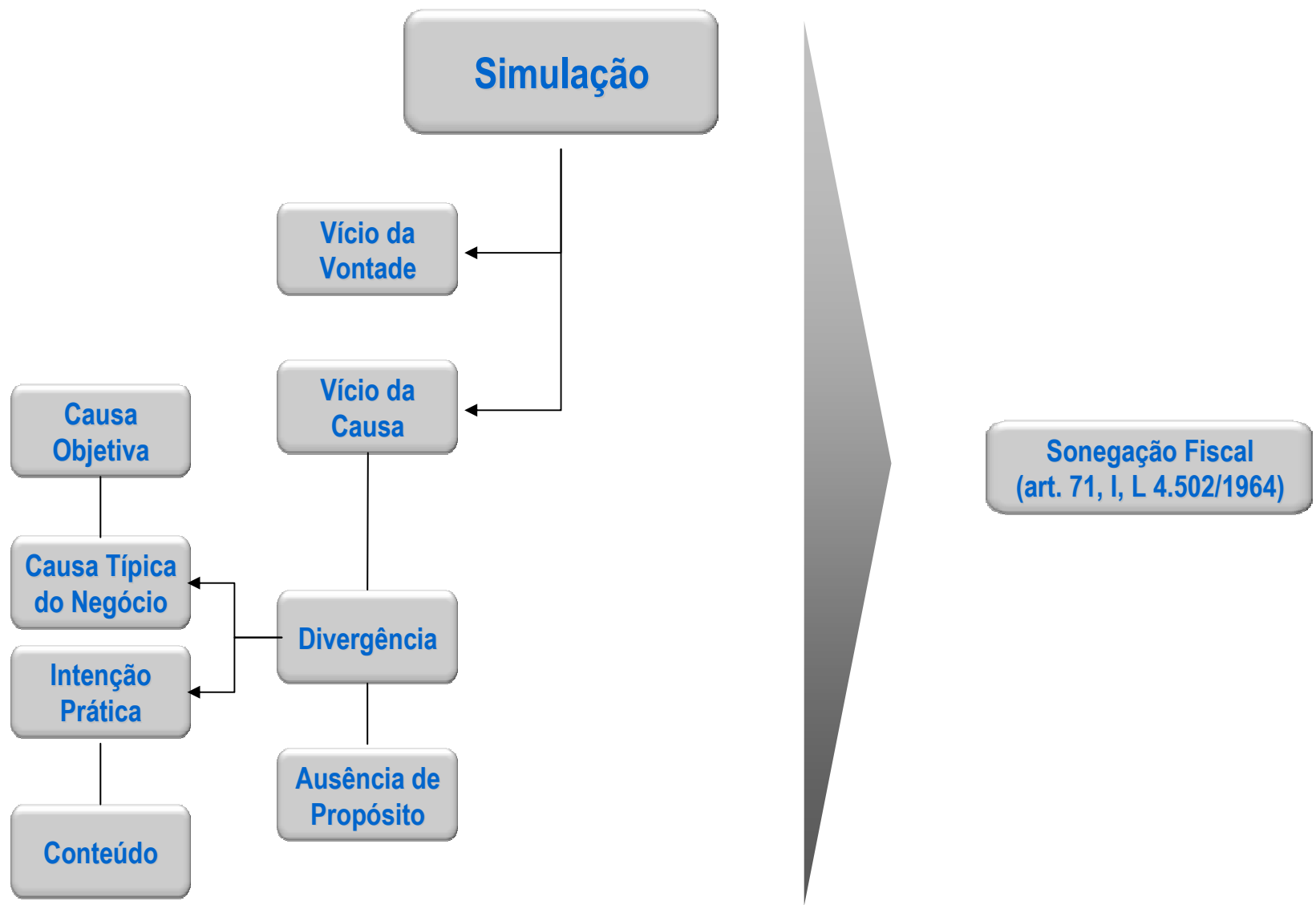
- ✓ **fingir, negar a verdade**, designar algo como um conceito contrário à representação mental de um determinado objeto, uma **dissociação entre o real e o aparente**;
- ✓ ocorre simulação quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma em que o agente faz entrar nas relações da vida;
- ✓ é um **ato fictício**, uma **declaração enganosa da vontade**, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado;

✓ SIMULAÇÃO (causalistas)

- ✓ ocorre a **simulação** quando as partes de um negócio bilateral estabelecem um regulamento diverso daquele que efetivamente pretendem observar em suas relações, visando atingir um **objetivo dissimulado**, **divergente** da **causa típica do negócio jurídico** efetivamente realizado.
- ✓ o **critério jurídico** adotado para verificar a legitimidade do planejamento tributário implica em analisar a **causa objetiva do negócio jurídico**;
- ✓ nos atos e negócios simulados se constata a **inexistência de um propósito negocial**, compreendido como a **vontade objetiva final** do negócio jurídico;

✓ SIMULAÇÃO

- ✓ simulação fiscal implicaria em um “vício na causa objetiva do negócio jurídico”;
- ✓ é a divergência entre a intenção prática aferida objetivamente (causa objetiva) e a causa típica do negócio jurídico (conteúdo).



✓ SONEGAÇÃO FISCAL (Lei nº 4.502/1964)

“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.”

✓ PRÁTICA SIMULATÓRIA (sonegação?)

- ✓ a realização de **atos simulados** configura a conduta tipificada na legislação vigente como sonegação;
- ✓ prática simulatória é *a ação dolosa tendente a impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária* (art. 71, inciso I da Lei n. 4.502/1964)

✓ AÇÃO (teoria finalista - Wenzel)

- ✓ “a ação humana consiste no exercício de uma atividade finalista”
- ✓ sem perquirição do **estado anímico** do agente

✓ DOLO

- a) **cognitivo** ou **intelectual**: consciência atual da realização dos elementos objetivos da conduta;
- b) **volitivo**: **vontade incondicionada** de realização da conduta

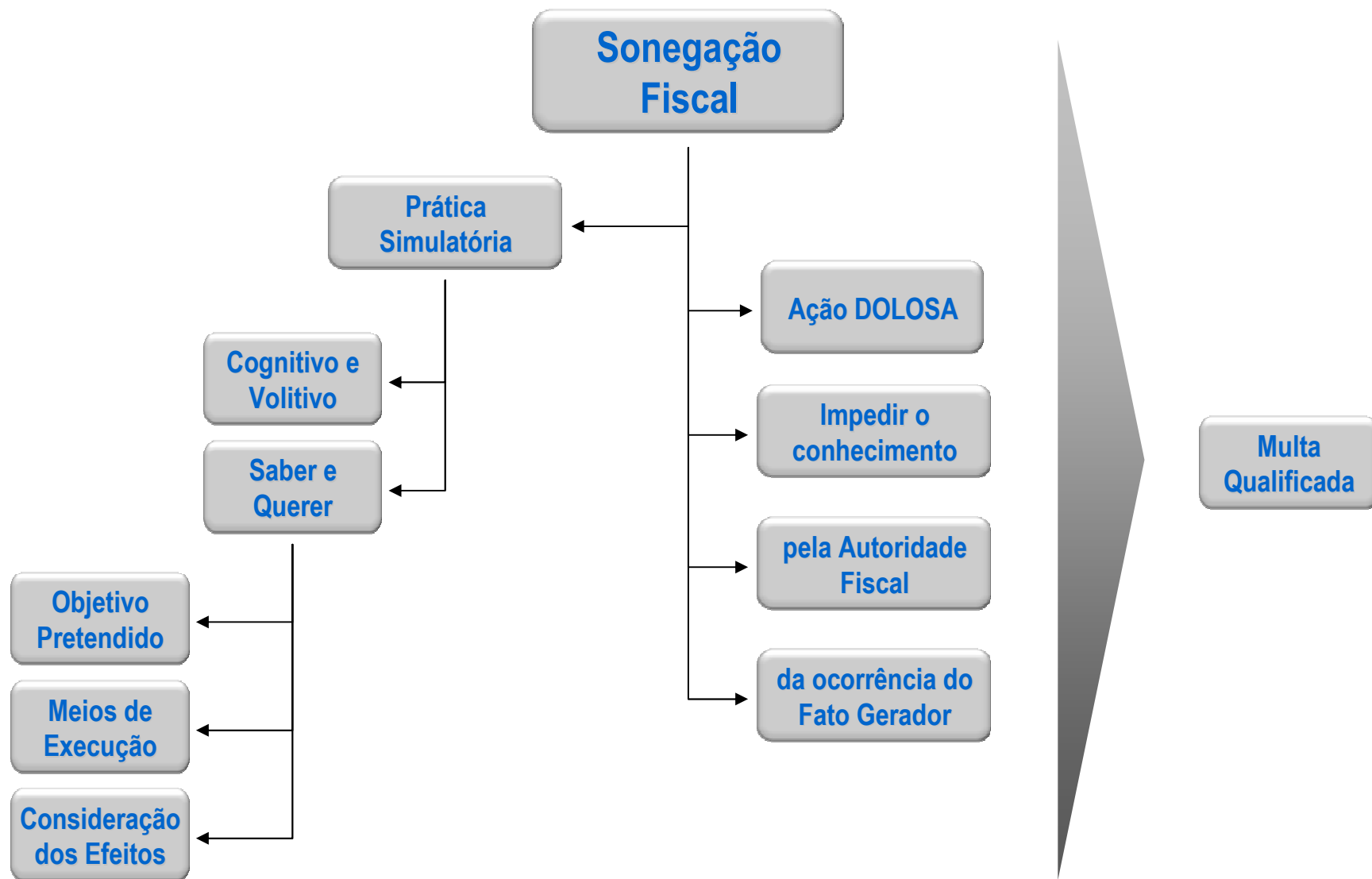
✓ AÇÃO DOLOSA

- ✓ entende-se por **dolo** a **consciência e a vontade** de realização dos **elementos objetivos (materiais)** da conduta que se adjetiva como dolosa;
- ✓ o dolo é “**saber e querer** a realização da conduta” e não exige a **consciência da ilicitude**.

✓ DOLO (elemento da conduta típica)

- ✓ antecipação do fim que o agente quer realizar (**objetivo pretendido**)
- ✓ seleção dos meios apropriados para a consecução do fim (**meios de execução**)
- ✓ consideração dos efeitos concomitantes relacionados à utilização dos meios e o propósito a ser alcançado (**consequências da relação meio-fim**)
- ✓ execução da ação real ou material

ELEMENTOS DA AÇÃO DOLOSA	CONDUTA
i) antecipação do fim que o agente quer realizar (objetivo pretendido)	<p>O contribuinte vislumbra a possibilidade de alienar participação societária sem oferecer à tributação o ganho de capital correspondente;</p> <p>A “economia” de imposto é significativa. Se proceder a operação usual de compra e venda, o imposto a pagar representa um montante considerável;</p> <p>A operação de compra e venda deve, portanto, ser descaracterizada (dissimulada), de forma que o fisco dela não tome conhecimento;</p>
ii) seleção dos meios apropriados para a consecução do fim (meios de execução)	<p>A reorganização societária promovida de forma a ocultar a operação de compra e venda de participação deve ser feita por meio de operações e negócios lícitos, segundo a legislação vigente;</p> <p>Devem ser observadas todas as formalidades legais necessárias às mutações societárias estruturadas;</p> <p>Ao Fisco devem ser prestadas todas as informações e não deverá haver documentos falsos, ante-datados ou pós-datados;</p>
iii) consideração dos efeitos concomitantes relacionados à utilização dos meios e o propósito a ser alcançado (consequências da relação meio-fim)	<p>A realização destas operações impediria o fisco de detectar a ocorrência da operação de compra e venda de participação societária e dos ganhos obtidos na operação</p>



✓ **MULTA QUALIFICADA (art. 44 da Lei 9.430/1996)**

✓ **redação anterior**

✓ *“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

(...)

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de **evidente intuito de fraude**, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

(...) “ (destaques acrescentados)

✓ MULTA QUALIFICADA (art. 44 da Lei 9.430/1996)

✓ redação atual

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

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

(...)

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

(...)”

✓ INTENÇÃO DOLOSA EVIDENTE (Carf?)

- ✓ “em face das diretrizes estabelecidas pelo art. 112 do Código Tributário Nacional e ante as circunstâncias apontadas, não está configurado o intuito de fraude, exigência legal para a qualificação da penalidade (...).”
- ✓ “a evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste 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.(...)”

✓ DOLO (má fé?)

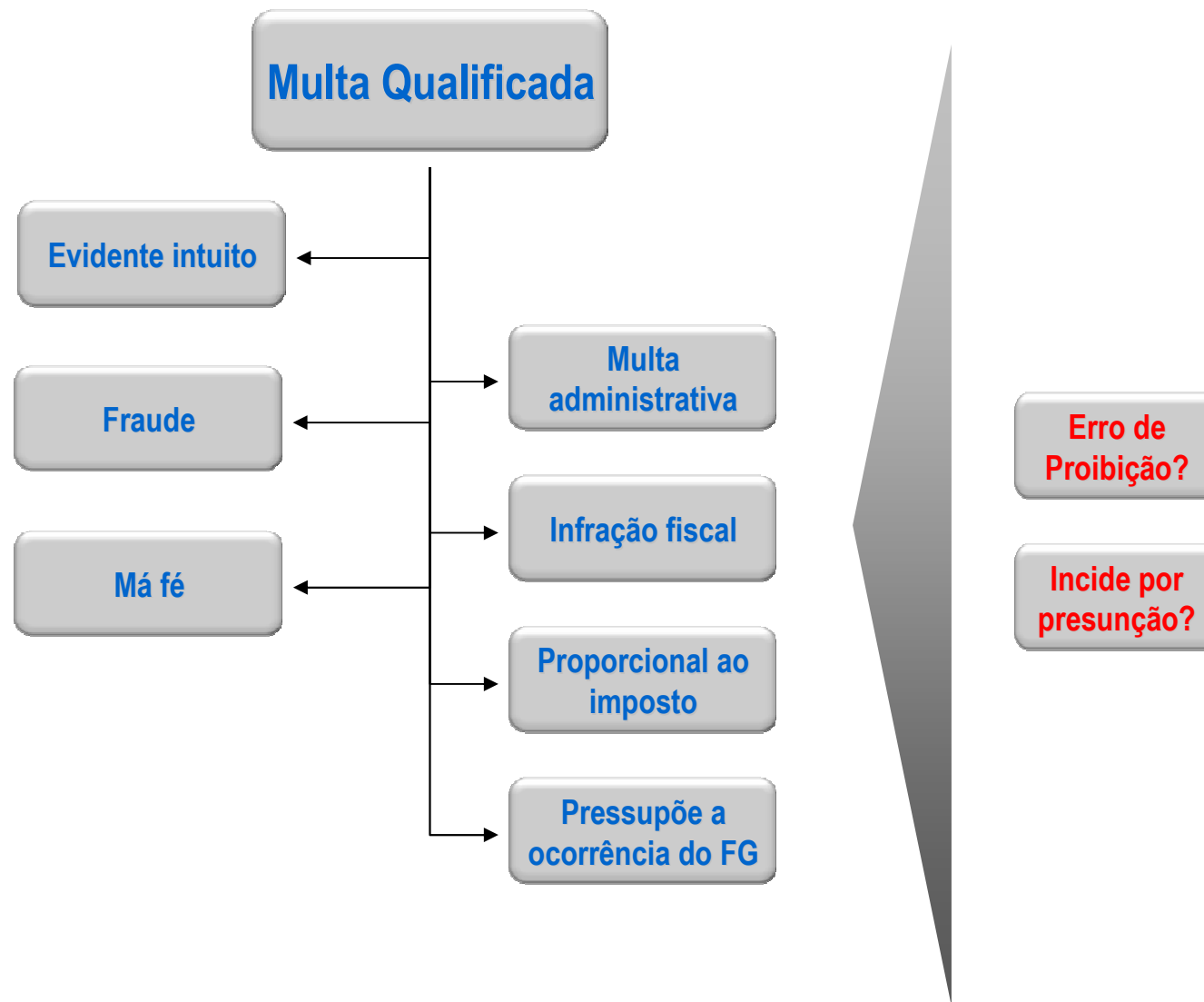
- ✓ o fato da contribuinte atender às intimações do fisco e realizar seus negócios jurídicos em observância à legislação societária **não são suficientes para afastar o caráter doloso** de sua conduta, porquanto **o dolo não é sinônimo de má-fé**
- ✓ a subsunção dos fatos à conduta tipificada no art. 71, inciso I da Lei nº 4.502/1964 prescinde de qualquer verificação de cunho subjetivo (psicológico-estado anímico do agente);
- ✓ para tipificar a conduta como **sonegação** é suficiente a caracterização do **dolo (teoria penal)**;

✓ DOLO (=intuito)

- ✓ nos casos de realização das hipóteses de sonegação, fraude e conluio, **o legislador tributário admitiu estar presente o intuito de fraude;**
- ✓ ao definir sonegação, fraude e conluio como ações/omissões dolosas, **deixa implícito o elemento subjetivo (dolo)**, em que o agente realiza a conduta com vontade (intuito) de fraudar o fisco

✓ FRAUDE (no Planejamento?)

- ✓ o evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, etc.
- ✓ provada a ação dolosa tendente a ocultar do fisco a ocorrência do fato gerador do imposto, resta também caracterizado o intuito de fraude, exigido para a aplicação da multa qualificada



✓ ERRO DE PROIBIÇÃO

- ✓ Erro sobre a ilicitude do fato (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

“Art. 21 - O desconhecimento da lei é inescusável. O erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável, isenta de pena; se evitável, poderá diminuí-la de um sexto a um terço.

Parágrafo único - Considera-se evitável o erro se o agente atua ou se omite sem a consciência da ilicitude do fato, quando lhe era possível, nas circunstâncias, ter ou atingir essa consciência.”

- ✓ o “erro de proibição” ou erro sobre a ilicitude do fato não exclui o dolo, mas atua tão somente na dosimetria da pena, podendo isentá-la ou diminuí-la;

✓ ERRO DE PROIBIÇÃO

✓ SISTEMA SANCIONATÓRIO PENAL:

- ✓ PRIVATIVAS DE LIBERDADE, RESTRITIVAS DE DIREITOS E MULTA
- ✓ ERRO DE PROIBIÇÃO – isenta ou reduz a pena

✓ SISTEMA SANCIONATÓRIO TRIBUTÁRIO:

- ✓ MULTAS PECUNIÁRIAS e REF (art. 33 da Lei nº 9.430/1996)
- ✓ AGRAVADAS, MAJORADAS, QUALIFICADAS
- ✓ NÃO HÁ PREVISÃO PARA O FRACIONAMENTO DA PENALIDADE

✓ ERRO DE PROIBIÇÃO

✓ PENALIDADES - CTN:

“Art. 97 **Somente a lei** pode estabelecer:

(...)

VI - as **hipóteses** de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, **ou de dispensa ou redução de penalidades**.

(...)”

✓ DISPENSA OU REDUÇÃO – 150% → 75%

✓ **NÃO ADMITIDAS**: ausência de previsão legal

✓ ERRO DE PROIBIÇÃO

✓ CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICATIVAS (Lei nº 4.502/1964)

“**Art. 68.** A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou **qualificativas provadas no processo.** (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

§ 1º **São circunstâncias agravantes:** (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

I - a **reincidência;** (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

II - o fato de o imposto, não lançado ou lançado a menos, referir-se a produto cuja tributação e classificação fiscal já tenham sido **objeto de decisão passada em julgado,** proferida em consulta formulada pelo infrator; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

III - a **inobservância de instruções dos agentes fiscalizadores** sobre a obrigação violada, anotada nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

IV - qualquer circunstância que demonstre a **existência de artifício doloso na prática da infração,** ou que importe em agravar as suas conseqüências ou em retardar o seu conhecimento pela autoridade fazendária. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

§ 2º **São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio.** (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)”

✓ ERRO DE PROIBIÇÃO

✓ ADMISSÍVEL NA PERSECUÇÃO PENAL

“Art. 1º Constitui **crime contra a ordem tributária** suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

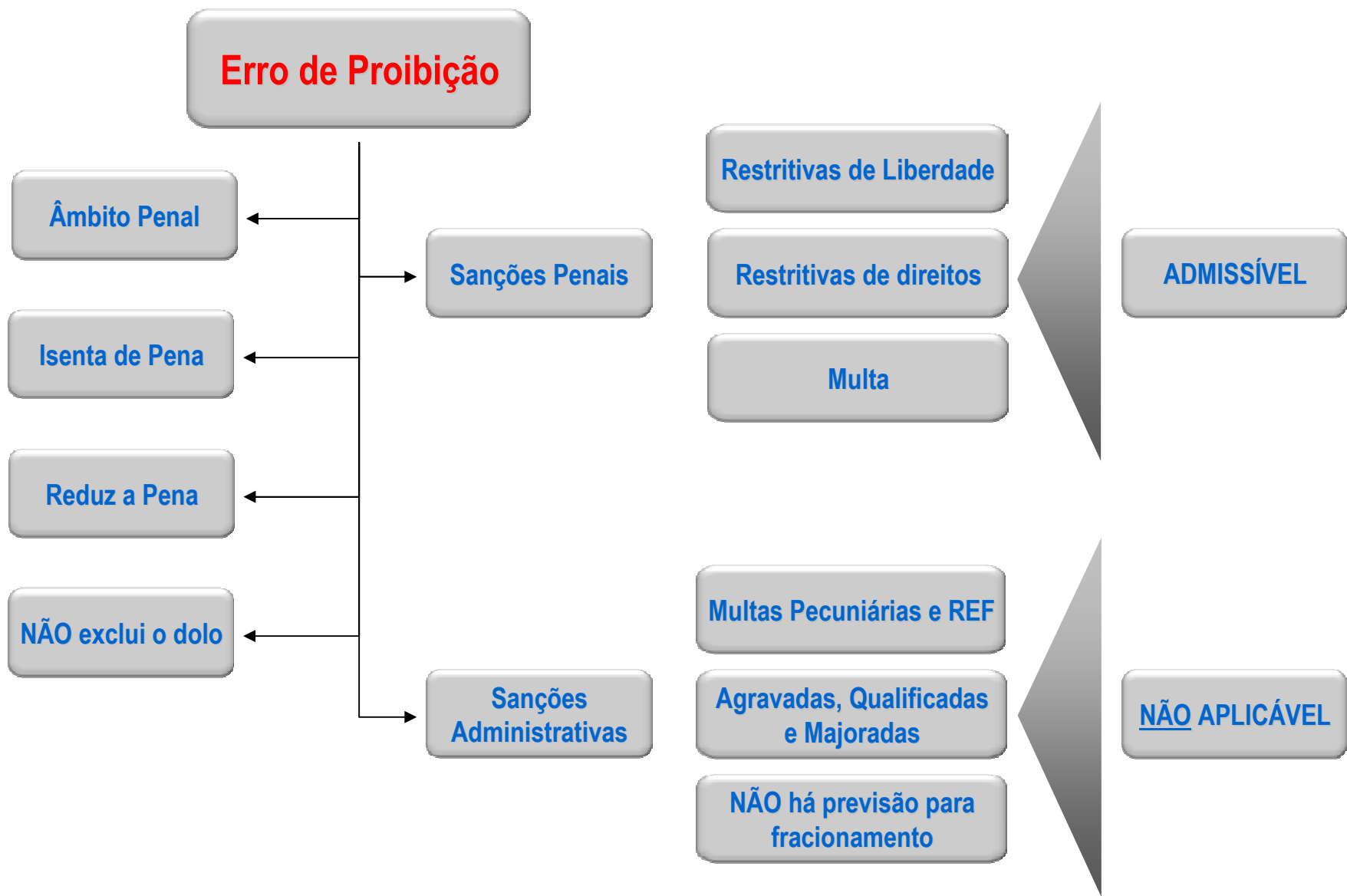
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - **reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.**”



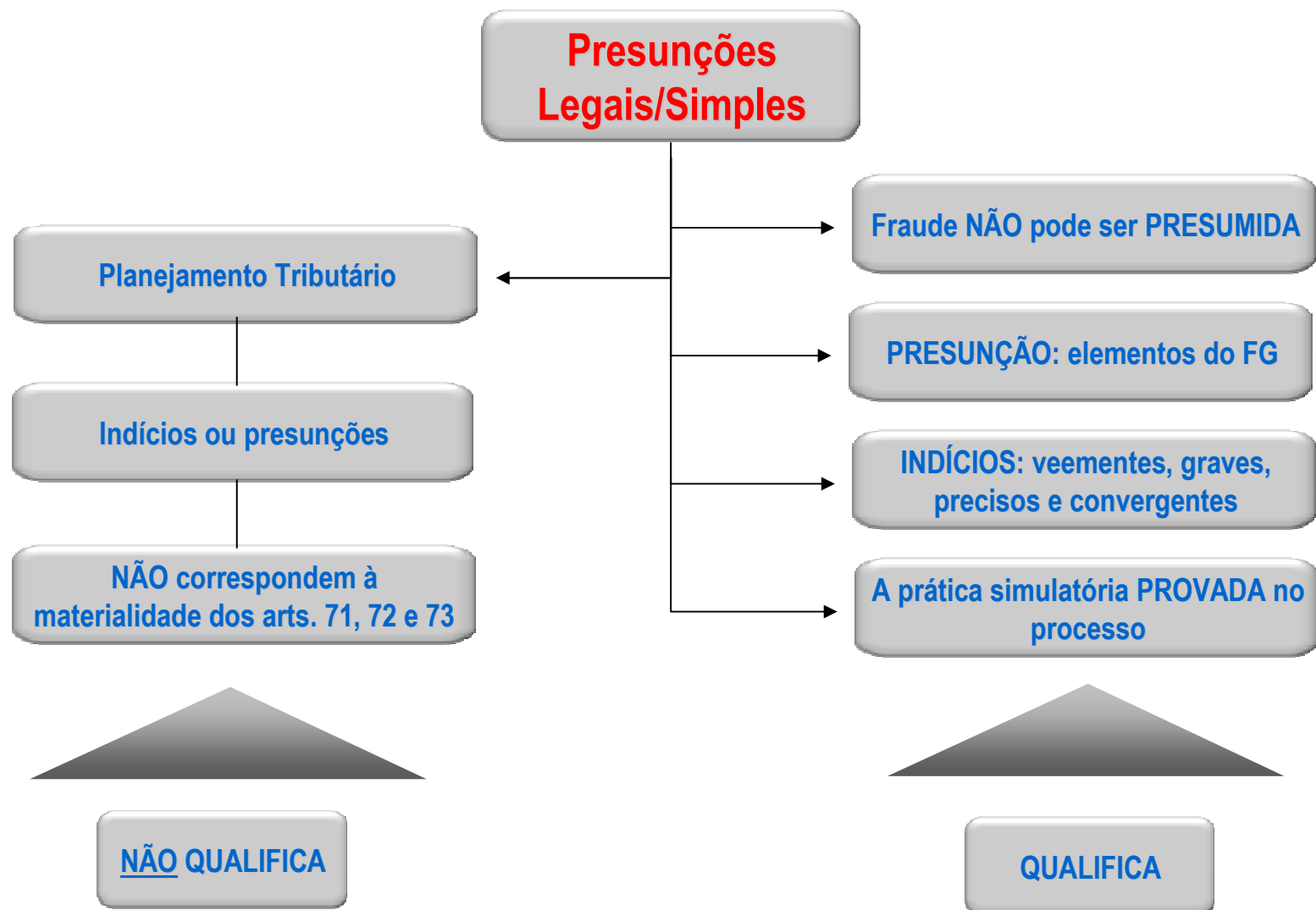
✓ PRESUNÇÕES (FRAUDE?)

✓ PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

- ✓ indícios ou presunções
- ✓ prova indireta
- ✓ NÃO correspondem à materialidade dos arts. 71, 72 e 73

✓ FRAUDE pode ser PRESUMIDA? = NÃO

- ✓ a presunção recai sobre elementos do fato gerador
- ✓ a prova indireta é da ocorrência do fato gerador
- ✓ os indícios “veementes”, “graves”, “precisos” e “convergentes” constituem as circunstâncias materiais do FG
- ✓ A prática simulatória deve estar provada no processo





Multa Qualificada nos casos de Planejamento Tributário

Obrigado!

Claudemir Rodrigues Malaquias
claudemir.malaquias@carf.fazenda.gov.br